

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**

**Právnická fakulta**

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**Daňové úniky na DPH v řetězových  
a karuselových obchodech a jejich odraz  
v judikatuře**

Value added tax evasion through chain and carousel frauds  
and their reflection in judicial decisions

**Autor: Denisa Hlinková**

**Vedoucí diplomové práce: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.**

**Březen 2016**

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Liberci, dne 22. 3. 2016

.....

Denisa Hlinková

## Seznam zkratek

ČR	Česká republika
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
Eurofisc	Síť pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy založená na základě čl. 33 an. Nařízení Rady (EU) č. 904/2010
JČS	Jiný členský stát Evropské unie
NSS	Nejvyšší správní soud České republiky
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PČR	Policie České republiky
Reverse charge	režim přenesení daňové povinnosti na základě § 92a an. ZDPH
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
Šestá směrnice	Šestá směrnice Rady 77/388/EHS
VIES	VAT Information Exchange System (Systém výměny informací v oblasti DPH)
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

# Obsah

Úvod.....	6
1. Daň z přidané hodnoty .....	9
1.1 Systém daní v České republice .....	9
1.2 Pojem DPH .....	10
1.3 Právní úprava .....	11
1.3.1 Česká republika.....	11
1.3.2 Evropská unie .....	11
1.4 Prvky právní konstrukce daně z přidané hodnoty.....	13
1.4.1 Předmět .....	13
1.4.2 Subjekt .....	14
1.4.3 Základ daně.....	16
1.4.4 Daňová sazba .....	17
1.4.4.1 Výpočet daně.....	17
1.4.5 Splatnost.....	18
1.5 Základní pojmy relevantní pro tuto práci .....	18
1.5.1 Místo plnění .....	18
1.5.1.1 Místo plnění při dodání zboží - § 7 ZDPH.....	19
1.5.1.2 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu - § 11 ZDPH ..	20
1.5.1.3 Místo plnění při dovozu zboží - § 12 ZDPH.....	21
1.5.1.4 Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby - § 9 ZDPH .....	22
1.5.2 Uskutečnění plnění a vznik povinnosti daň přiznat nebo zaplatit .....	22
1.5.2.1 Dodání zboží a poskytnutí služby - § 21 ZDPH .....	22
1.5.2.2 Dodání zboží do jiného členského státu - § 22 ZDPH .....	23
1.5.2.3 Dovoz zboží - § 23 ZDPH.....	23
1.5.2.4 Pořízení zboží z jiného členského státu - § 25 ZDPH.....	23
1.5.3 Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně .....	24
1.5.3.1 Dodání zboží do jiného členského státu - § 64 ZDPH.....	24
1.5.3.2 Pořízení zboží z jiného členského státu - § 65 ZDPH.....	24
1.5.3.3 Vývoz zboží - § 66 ZDPH.....	25
2. Daňové úniky .....	26
2.1 Charakter daňových úniků .....	26
2.1.1 Druhy daňových úniků.....	27
2.2 Podvody na DPH .....	28
2.2.1 Objektivní kritéria, rozumná opatření a objektivní skutečnosti.....	29
2.2.2 „Věděl, vědět měl a mohl“ .....	30
2.3 Karuselové podvody .....	31
2.3.1 Schéma karuselových podvodů .....	32
2.3.2 Karusely a daňová správa .....	34
2.4 Řetězové podvody.....	35
2.5 Případy z praxe .....	36
2.5.1 Daňové úniky ve Zlínském kraji.....	36
2.5.2 Zkrachovalé firmy.....	37
2.5.3 Obchodní řetězec ve střední Evropě .....	37
2.5.4 Spolupráce s Asií .....	38
2.5.5 Největší daňový podvod na DPH.....	39

2.5.6 Komoditní kuriozita .....	39
3. Judikatura.....	40
3.1 Soudní dvůr Evropské unie.....	40
3.1.1 C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House.....	41
3.1.2 C-255/02 Halifax .....	43
3.1.3 C-245/04 EMAG.....	45
3.1.4 C-384/04 Federation of Technological Industries .....	47
3.1.5 C-439/04 Axel Kittel a C-440/04 Recolta Recycling .....	47
3.1.6 C-409/04 Teleos.....	49
3.1.7 C-146/05 Albert Collée.....	50
3.1.8 C-536/08 a C-539/08 Facet-Facet.....	52
3.1.9 C-285/09 R.....	54
3.1.10 C-430/09 Euro Tyre .....	56
3.1.11 C-273/11 Mecsek-Gabona .....	58
3.2 Soudy ČR.....	59
3.2.1 Čj. 7 Afs 54/2006.....	60
3.2.2 Čj. 5 Afs 61/2008.....	60
3.2.3 Čj. 9 Afs 72/2009-180 .....	60
3.2.4 Čj. 5 Afs 83/2012-46 .....	61
3.2.5 Čj. 1 Afs 58/2012-46 .....	61
4. Způsoby řešení a zabránění daňovým únikům .....	62
4.1 Mezinárodní spolupráce finančních orgánů.....	62
4.2 „Daňová Kobra“ .....	63
4.3 Legislativní nástroje k boji proti daňovým únikům.....	64
4.3.1 Ručení .....	65
4.3.2 Reverse charge .....	67
4.3.3 Kontrolní hlášení.....	69
Závěr .....	72
Seznam použité literatury a pramenů.....	75
Resumé.....	81
Summary.....	82

## Úvod

Ve své diplomové práci se věnuji aktuálnímu tématu daňových úniků na dani z přidané hodnoty, především pak podvodům karuselovým a řetězovým. V jejich případě jde o problematiku nadnárodních rozměrů, při níž příjmy veřejných rozpočtů jednotlivých států přicházejí při přepočtení na české koruny o částky v řádech miliard. V současné době se sice prohlubuje spolupráce mezi zeměmi zasaženými daňovými úniky, především pak mezi členskými státy Evropské unie, ale podvodné techniky některých daňových subjektů, které se vyhýbají svým zákonným povinnostem, jsou stále důmyslnější a celou situaci komplikuje též skutečnost, že proto, aby odlákaly pozornost daňových orgánů od svých nekalých praktik, zneužívají ke svému podvodnému jednání také subjekty, které nemají o celém podvodu vědomí. Subjekty zúčastněné na podvodném jednání jsou ve svých praktikách flexibilní, a proto není jednoduché vše legislativně ošetřit. Pro tyto subjekty je tak při jejich nezákonné činnosti stále nejjednodušším způsobem změna obchodované komodity, protože jak vysvětlím ve čtvrté kapitole této práce, chybí vůle především na straně Evropské unie vztáhnout pod jednu z metod obrany před karuselovými podvody, tzv. reverse-charge, všechny druhy zboží. S účinností od 1. 1. 2016 se vládě České republiky podařil prosadit institut tzv. kontrolního hlášení. Jeho efektivnost se ale ukáže až v budoucnu, protože predikce učiněné od stolu nemohou nikdy přesně postihnout všechna zákoutí skutečného trhu.

Svou práci jsem rozdělila do čtyř kapitol. První zahrnuje vysvětlení obecných pojmů, které dále v práci používám, proto je jejich osvojení si dle mého názoru nezbytné pro porozumění kapitolám navazujícím.

Ve druhé kapitole soustředím pozornost na samotné daňové úniky. Stěžejní část práce je pak věnována karuselovým podvodům, jejich strukturám, participujícím subjektům a nejčastěji obchodovaným komoditám. Tato část je doplněna také o aktuální případy, které bylo možné zaznamenat ve sdělovacích prostředcích.

Třetí kapitola se zaměří na judikaturu věnující se této problematice. Především pak na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, jehož judikatura je v této oblasti velmi bohatá a formuje i legislativní postupy jednotlivých členských států. Nebude chybět ale ani pohled na judikaturu Nejvyššího správního soudu a dalších soudů České republiky, jejichž rozhodnutí v daňové oblasti nejsou zanedbatelná.

Způsoby zabránění karuselovým a řetězovým podvodům, možné metody řešení této problematiky a jejich efektivnost budou popsány v kapitole čtvrté, která bude zahrnovat i nejnovější institut, kterým je kontrolní hlášení. Vedle zákonodárství České republiky bude malá část věnována nadnárodní spolupráci, bez níž by potírání daňových trestných činů nebylo ani možné.

S ohledem na to, že tato práce je koncipována především jako analýza právní teorie v oblasti boje proti daňovým únikům, použiji zejména kvalitativní vědeckou metodu a metodu analytickou. Za použití metod dedukce a syntézy bych ráda dospěla k závěrům, které budou z teoretických poznatků vyplývat. V rámci kapitoly věnované zkoumání judikatury bude využita jak metoda kvalitativního výzkumu, tak metoda komparace a syntézy, jelikož bych v tomto případě ráda došla k vlastním závěrům na základě poznatků získaných prostudováním soudních rozhodnutí.

Vzhledem k aktuálnosti této problematiky je literatura k tématu velmi bohatá, avšak často se věnuje jen dílčím problémům. Pro první kapitolu, která je věnována obecným pojmům, bych ráda využila jako hlavní zdroj učebnici finančního práva.<sup>1</sup> Díky ucelené právní úpravě v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, která vychází i z unijní legislativy, lze tento zákon považovat také za bohatý zdroj informací k tématu daňových úniků. Mým původním úmyslem bylo pracovat i s materiály, které jsou poskytovány pracovníkům finanční správy. Jelikož jsem se ale na Generálním finančním ředitelství nesešla s kladnou odpovědí, nebudu mít možnost nahlédnout do praktických postupů daňové správy, což si myslím, že mohl být případně významný přínos pro mou práci. Bez těchto metodických pomůcek jsem tak nucena vycházet především z odborných článků, které se ale často věnují jen dílčím aspektům karuselových podvodů.

Bohatým zdrojem informací pro mě bude naopak judikatura, a to jak českých soudů, tak především Soudního dvora Evropské unie. Na základě řešení konkrétních případů poskytují soudní rozhodnutí praktický pohled na jinak jen teoreticky vyhlížející problematiku. Jelikož je poslední kapitola práce věnována boji proti daňovým únikům a jednotlivé metody se přímo dotýkají daňových subjektů, je literatury věnující se této oblasti opravdu hodně, ale ne vždy se dá mluvit o odbornosti zdrojů. Výstupy některých autorů slouží především pro širokou veřejnost a ne vždy jsou tak z právního hlediska

---

<sup>1</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

zcela přesné. Bude tedy třeba prověřit odbornou úroveň jednotlivých zdrojů a na základě jejich syntézy dojít ke správným závěrům. Lze tedy říci, že materiálů k tématu této práce není málo, ale je třeba mít na mysli, že ne vždy se jedná o profesionální náhled do dané problematiky.

Cílem této práce je získat ucelený obraz o problematice daňových úniků na dani z přidané hodnoty a především o dvou velmi častých formách podvodů, kterými jsou karuselové a řetězové podvody na dani z přidané hodnoty. Tato práce by měla sloužit k pochopení vazeb a fungování subjektů zúčastněných na daňových únicích, k získání informací o jejich praktikách a ke zjištění, jak je vůbec možné, že k tomuto nezákonnému jednání může docházet v množství, které rozhodně není zanedbatelné. Samostatná kapitola bude věnována judikatuře, a to především té Soudního dvora Evropské unie, protože právě soudní rozhodnutí mohou pomoci podkrýt systematiku daňových úniků a především silou své závaznosti určit postup zákonodárců i státních orgánů. V této kapitole se tedy pokusím najít odpovědi na otázky, jak je možné, že k daňovým únikům páchaným formou karuselových podvodů dochází tak často, a jak je obtížné pro správce daně jim zabránit.

V neposlední řadě mi tak zbývá vytyčit si některé otázky, na které bych chtěla během zpracování mé diplomové práce nalézt odpovědi. Je dnešní legislativa, co se týče problematiky daňových úniků na dani z přidané hodnoty, opravdu dostačující? Co motivuje daňové subjekty k podvodnému jednání a jaké jsou jejich praktiky? Existuje univerzální způsob, jak daňovým únikům plošně zabránit? Avšak nejen toto by měly být mé získané poznatky.

V této diplomové práci vycházím z právního stavu účinného ke dni 1. 1. 2016.



# 1. Daň z přidané hodnoty

V této kapitole bych se ráda věnovala obecným pojmům, především pak prvkům právní konstrukce daní a jejich implikaci v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Kromě české právní úpravy má v této oblasti své místo i legislativa Evropské unie a pro závazný výklad právních pojmů má nezastupitelnou roli Soudní dvůr Evropské unie, jehož judikatuře se budu ve své práci věnovat později. K pochopení navazující kapitoly je podstatné osvojení si základních pojmů, jako je např. daňový subjekt nebo místo plnění.

## 1.1 Systém daní v České republice

Z právního hlediska jsou daně chápány jako platební povinnost uložená státem, která mu slouží jako forma příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tedy pro veřejný rozpočet, aniž je poskytováno ekvivalentní protiplnění. Hlavními znaky daní je tedy povinnost je platit, tato povinnost je stanovena zákonem, při jejím nesplnění zákon stanoví příslušné sankce, jde o plnění neúčelové (to znamená, že konečný účel, pro který bude finanční příjem použit, není při jeho platbě znám) a na rozdíl od poplatku jde o plnění nenávratné a neekvivalentní, tedy že subjekt nezískává žádné přímé protiplnění.<sup>2</sup>

Souhrn všech daní v konkrétním státě tvoří daňovou soustavu. Jednotlivé daně pak lze třídit podle různých metod a hledisek. Nejčastějším je rozdělení na daně přímé a nepřímé. Zatímco přímé daně postihují zdaňovaný příjem již při jeho vzniku, daně nepřímé jsou spojeny s příjmem až při jeho upotřebení. U tohoto rozdělení je pak další rozdíl, který spočívá v osobě povinné zaplacení daně provést. U daní přímých zpravidla splývá osoba plátce a poplatníka v jeden subjekt. Ten, kdo jí podléhá, tak nemá žádnou možnost přenést úhradu daňové povinnosti na jiný subjekt. Naopak u daní nepřímých je plátce odlišný od osoby, na kterou dopadá ekonomická zátěž daně.<sup>3</sup> Daně nepřímé jsou tak uvalovány na spotřebu, jsou placeny výrobci nebo prodejci, kterým je ale dána možnost takovou finanční zátěž promítnout do ceny, a tak je přeneseno daňové břemeno

---

<sup>2</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 154.

<sup>3</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 157.

na kupujícího.<sup>4</sup> Daň z přidané hodnoty podle tohoto systému dělení spadá mezi daně nepřímé.

Vedle tohoto je třeba zmínit i klasifikaci daní dle metodiky Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Je zajímavé, že podle této metodiky jsou do klasifikace daní zařazeny i platby v rámci příspěvků na sociální zabezpečení. Podle tohoto modelu jsou daně rozděleny do šesti základních skupin:

- Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů
- Příspěvky na sociální zabezpečení
- Daně z mezd a pracovních sil
- Daně majetkové
- Daně ze zboží a služeb
- Ostatní daně

Na základě této systematiky je DPH zařazena následovně: 5 000 Daně ze zboží a služeb → 5 100 Daně z výroby, prodeje, převodu, leasingu a dodávání zboží a poskytování služeb → 5 110 Daně všeobecné → 5 111 Daň z přidané hodnoty.<sup>5</sup>

## ***1.2 Pojem DPH***

DPH je daní vcelku mladou. Na území České republiky nahradila daň z obratu a daň dovozní až 1. 1. 1993. Poprvé byla ve světě zavedena o 50 let dříve v americkém státě Michigan, o rok později ve Francii a nedlouho na to i v celém tehdejší Evropském společenství,<sup>6</sup> což je ale nesrovnatelně krátká minulost například s daněmi majetkového typu, které byly jakožto daň ze jmění stanoveny již v roce 428 př. n. l. v antickém Řecku.<sup>7</sup>

DPH je z důvodu své finanční výnosnosti významnou součástí daňového systému České republiky. Jde o daň nepřímou, jelikož daňové subjekty, na které dopadá účinek daně, a které jsou daní podrobeny, nejsou těmi, kdo provádějí platbu státu. Plátcí mohou svou finanční povinnost vůči státu promítnout do ceny zboží a služeb, a tím se

---

<sup>4</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. 231 s. ISBN 80-716-9020-1. s. 29, 30.

<sup>5</sup> OECD. *The OECD classification of taxes*. oecd.org [online]. 2015 [cit. 2016-01-16]. Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>>.

<sup>6</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 169.

<sup>7</sup> DĚDINOVÁ, Tereza. *Jak se vybíraly daně v minulosti*. Finance.cz [online]. 2013 [cit. 2015-05-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/377709-jak-se-vybíraly-dane-v-minulosti/>>.

stávají pouze určitými prostředníky při platbě daně, protože konkrétní finanční zatížení dopadá především na konečného spotřebitele. DPH je vybírána v rámci celého výrobního a prodejního cyklu, vždy právě jen z přidané hodnoty v konkrétní fázi, neboť plátce daně má nárok odpočíst od své daňové povinnosti částku, kterou zaplatil dodavatelům na vstupu. Z toho také vyplývá, že podstatná je pouze počáteční a konečná cena, nikoliv počet osob zúčastněných v hospodářském cyklu.<sup>8</sup> Daň z přidané hodnoty je tedy neutrální a nijak ani neovlivňuje rozhodnutí, které druhy zboží budou vyráběny. Díky možnosti stanovení okamžitého daňového zatížení je také transparentní, a tím by mělo být zamezeno daňovým únikům. Na druhou stranu nevýhodou může být složitost a vysoké náklady na správu, i s ohledem na více sazeb DPH.<sup>9</sup>

### **1.3 Právní úprava**

#### **1.3.1 Česká republika**

V dnešní době je u nás DPH upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který nahradil dosavadní zákon č. 588/1992 Sb., a jehož účinnost je stanovena v § 113 ZDPH na den, kdy vstoupí v platnost smlouva o přistoupení ČR k Evropské unii, tedy 1. května 2004. Celá tvorba nového zákona vycházela z právní úpravy stanovené Šestou směrnicí Rady 77/388/EHS, která byla od 1. ledna 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty.<sup>10</sup>

#### **1.3.2 Evropská unie**

Obě směrnice zmíněné výše jsou téměř totožné, proto judikatura vztahující se k původní Šesté směrnicí dopadá i na problematiku pozdější, k žádným zásadním změnám nedošlo. Až od 1. ledna 2010 byla změněna pravidla pro určování místa plnění u služeb, proto lze předpokládat výkladové potíže v různých členských státech EU, na které bude muset reagovat i Soudní dvůr Evropské unie a evropský Výbor pro DPH. Značnou harmonizaci přináší především prováděcí nařízení Rady č. 282/2011.

---

<sup>8</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 169.

<sup>9</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. 231 s. ISBN 80-716-9020-1. s. 183.

<sup>10</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 170.

Problematiku DPH upravují i další právní předpisy EU, například směrnice Rady č. 2008/9/ES upravující procesní postupy pro vrácení daně v EU nebo směrnice Rady č. 2010/45/ES stanovící pravidla pro vystavování a uchovávání daňových dokladů. V souvislosti vztahu legislativy EU a vnitrostátních právních předpisů je velmi důležitá role SDEU. Stejně tak, jako činnost českého Ústavního soudu objasňuje souvislosti a principy českého zákonodárství, SDEU se věnuje právě vztahu a nevyjádřeným principům vnitrostátních a unijních právních předpisů. Právě problematika DPH pak tvoří značnou část agendy SDEU.<sup>11</sup>

Stejně jako u všech ostatních směrnic EU je nutné vzít v potaz přímý a nepřímý účinek směrnice Rady 2006/112/ES.<sup>12</sup> Obecný princip přednostní aplikace unijního práva před českým vyplývá již z judikatury SDEU ve věci *Costa v. E.N.E.L.*, což potvrdil i Ústavní soud v Usnesení Pl. ÚS 19/04, a také rozsudek C-152/84 *Marshall*. Je-li vnitrostátní předpis v rozporu se směrnicí, lze jí přiznat přímý účinek, jestliže je dané ustanovení jasné, dostatečně určité, bezpodmínečné a lhůta k implementaci směrnice marně uplynula. Ačkoliv ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES nejsou příliš jasná, judikatura SDEU je vyjasňuje, a proto mohou být podmínky pro přímou aplikaci splněny. Z toho vyplývala pro daňový subjekt možnost volby, zda je pro něj výhodnější postupovat podle českého zákona nebo dle unijní směrnice. Novelami ZDPH pak je tato jejich možnost eliminována, protože zákonodárce na konkrétní rozpory reaguje.<sup>13</sup>

Na druhé straně nepřímý účinek směrnice znamená, že vnitrostátní právní norma musí být vykládána co možno nejvíce v souladu s unijním právem, tedy eurokonformně. Povinnost k tomuto výkladu mají vnitrostátní soudy i správní orgány a plátcí nemohou postupovat jinak. Problematika eurokonformního výkladu ale tkví v tom, že v některých případech by již výklad podle unijních norem vedl k rozporu se základními právními principy (především právní jistotou a předvídatelností práva) a v takovém případě i judikatura SDEU stanoví hranici souladného výkladu. Nepřímý účinek směrnice Rady 2006/112/ES lze spatřovat především ve výkladu pojmů, které nejsou v ZDPH vymezeny, nebo v konkretizaci nejednoznačných ustanovení zákona. Vedle přímého

---

<sup>11</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. XV - XVI.

<sup>12</sup> BERGER, Wolfgang. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. 1., vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8. s. 59 an.

<sup>13</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. XVI.

a nepřímého účinku směrnice Rady 2006/112/ES je třeba zmínit i prováděcí předpis k ní, jímž je nařízení Rady č. 282/2011/ES, jehož právní forma zaručuje přímou aplikovatelnost, aniž by bylo třeba jej jakkoliv implementovat do vnitrostátních předpisů.<sup>14</sup>

#### **1.4 Prvky právní konstrukce daně z přidané hodnoty**

Dle čl. 11 odst. 5 zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod, lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Aby byl zákon upravující daně úplný, musí určit náležitosti daňověprávního vztahu, tedy jeho prvky. Avšak samotný daňověprávní vztah vznikne, až když nastanou předpokládané právní skutečnosti pro jeho vznik. Mezi základní prvky právní konstrukce daní je řazen subjekt daně, daňový objekt (předmět daně), daňový základ a daňová sazba. Často je k nim přiřazována i splatnost daně.<sup>15</sup>

##### **1.4.1 Předmět**

Předmět daně, někdy teorií označován také jako daňový objekt, je chápán jako hospodářská skutečnost, na základě které je subjektu uložena povinnost. Jednotlivé předměty daně se liší podle toho, o kterou daň se jedná, a často právě onen předmět daně určuje samotný název daně.<sup>16</sup>

Předmět DPH je vymezen v § 2 odst. 1 ZDPH jako:

- a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení
  1. 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,

---

<sup>14</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. XVII.

<sup>15</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 158, 159.

<sup>16</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 160.

2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,

d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Pokud je plnění předmětem daně a není osvobozené od daně, hovoří se o zdanitelném plnění ve smyslu § 2 odst. 2 ZDPH.

S ohledem na judikaturu SDEU je třeba uvést, že se vždy posuzuje pouze objektivní povaha transakce a nikoliv její účel nebo výsledek. Znamená to tedy, že předmětem daně jsou i obchody, které jinak nejsou v souladu s ostatními právními předpisy členských států, jako jsou například transakce v rámci obchodních řetězců, v nichž jsou některé obchody podvodné.<sup>17</sup>

Na druhou stranu podmínky vynětí z předmětu DPH stanoví § 2a ZDPH (dále např. i § 13 odst. 8 a § 14 odst. 5 ZDPH) a zákonodárce v § 2b ZDPH také umožňuje osobě pořizující zboží z jiného členského státu, aby se za daných podmínek rozhodla, že se předmětné pořízení stane předmětem DPH a daň z takového pořízení bude přiznána.

Významným pojmem pro tuto práci je daňové osvobození, které znamená osvobození od platební povinnosti, a v případě karuselových a řetězových podvodů na DPH především osvobození od daně s nárokem na odpočet daně upravené v dílu 9 ZDPH, kterému se ale budu v práci věnovat až později.

## 1.4.2 Subjekt

Subjektem daně je osoba povinná daň platit bez ohledu na to, zda jde o osobu fyzickou či právnickou. Tato osoba je označována jako poplatník, jehož povinnost daň platit může být zákonem převedena na osobu odlišnou, označovanou jako plátce. Oba pojmy, plátce i poplatník, nejsou dnes vymezeny v žádném zákoně, jako tomu bylo dříve v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v § 6. Tento zákon byl od 1. 1. 2011 nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který již legální definici neobsahuje. Vymezení subjektů je podstatné, neboť označuje osoby, které mají práva a povinnosti v daňovém řízení, především pak ve vztahu ke správci daně.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 4.

<sup>18</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 159.

Daňové subjekty jsou specifikovány v § 5 an. ZDPH. Osobou povinnou k dani je podle § 5 odst. 1 ZDPH každá fyzická nebo právnická osoba samostatně uskutečňující ekonomickou činnost, která je specifikována v § 5 odst. 2 ZDPH a jde zejména o dodávání zboží a poskytování služeb včetně využívání majetku, není-li stanoveno jinak. Avšak výsledkem ekonomické činnosti nemusí vždy být jen vytvoření zisku. Na druhou stranu se ale nejedná o ekonomickou činnost ve smyslu ZDPH u činnostech vykonávaných bezúplatně.<sup>19</sup> Stát, kraje, obce a další vykonavatelé veřejné správy zpravidla nejsou při výkonu veřejné správy považováni za osoby povinné k dani, avšak § 5 odst. 3 ZDPH stanoví i podmínky, za kterých za ně považování jsou.

Specifikem je institut zavedený s účinností od 1. ledna 2008 upravený v § 5a ZDPH, tzv. registrace skupiny. Jedná se o registraci spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, přičemž tato skupina je považována za jedinou osobu povinnou k dani, je-li registrována k dani jako plátce podle § 95a ZDPH. Jde o ustanovení zavedené s důrazem na kapitálově spojené osoby nebo osoby vedené shodnou osobou. Vyskytuje se zde však výkladový problém, zda osoby, které jsou členy skupiny, musejí mít status osoby povinné k dani podle § 5 odst. 1 ZDPH. ČR zastává názor, že členem skupiny se může stát i osoba nepovinná k dani, což jí umožňuje v rámci skupiny nárokovat i odpočet ze zdanitelných plnění, který by jinak uplatnit nemohla.<sup>20</sup> Proti tomu se postavila Komise EU a celou záležitost rozhodoval SDEU, který ale žalobu Komise pro porušení Smlouvy o fungování EU zamítl, protože na území ČR nebyla žádná skupina zahrnující osoby nepovinné k dani fakticky zaregistrována.<sup>21</sup>

Osoba povinná k dani se může stát plátcem DPH. Dle § 94 ZDPH se musí povinně registrovat do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém splnila podmínku podle § 6 odst. 1 ZDPH, a sice že obrat osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku překročil za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 000 000 Kč, což se nevztahuje na osoby uskutečňující jen plnění

---

<sup>19</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 56.

<sup>20</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 76.

<sup>21</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 25. 4. 2013, Kom. v. ČR, C-109/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí.

osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Dobrovolně se za splnění stanovených podmínek může subjekt stát plátcem registrací podle § 94a ZDPH.

V souvislosti s volným pohybem zboží a služeb v rámci EU došlo k zavedení institutu identifikované osoby upraveného v § 6g an. ZDPH, jejíž důvody k registraci stanoví § 97 ZDPH. Identifikovanou osobou je osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, pokud pořizují v tuzemsku zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, nebo je jim poskytnuta služba s místem plnění v jiném členském státě.

### 1.4.3 Základ daně

Dalším prvkem je základ daně. Jde o vyjádření objektu daně penězi (hovoří se o daních s valorickým základem daně) nebo jiným způsobem (daně se specifickým základem daně). Zjištění základu daně nás dovádí ke zjištění celkové částky zdanitelného objektu.<sup>22</sup> Daňový objekt je tedy jakožto pojem teoretický třeba právně perfektně vymezit a potom se mluví o daňovém základu. Vymezený předmět zdanění je pak často možné upravit. V případě DPH je to možnost snížení daně o již zaplacenou daň na vstupu.<sup>23</sup>

Základem daně v případě DPH je zjednodušeně řečeno vše, co plátce obdržel nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění kromě daně samotné, jak je blíže upraveno v § 36 ZDPH. Jako základ daně může být ve zvláštních případech podle § 36a ZDPH použita i cena obvyklá, nikoliv výše přijaté úplaty, z důvodu úzkých vazeb mezi zúčastněnými osobami. Ustanovení tak vede k zamezení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.<sup>24</sup> Dále je v § 37a an. ZDPH určeno i další vymezení základů daně, např. při dovozu zboží nebo při pořízení zboží z jiného členského státu.

---

<sup>22</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 160.

<sup>23</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. 231 s. ISBN 80-716-9020-1. s. 33, 34.

<sup>24</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Komentář. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 299.



#### 1.4.4 Daňová sazba

Pro stanovení daňové povinnosti je zásadní daňová sazba. Ta nám totiž určuje, v jaké výši bude ze základu daně vypočítána samotná daň. Tato sazba může být určena jako pevná, která se vztahuje k fyzikální jednotce základu daně, nebo jako poměrná, která je nejčastěji stanovena procentuálně. Poměrnou sazbu lze rozdělit ještě na lineární, která se s výší daňového základu nemění, dále na progresivní, u které platí přímá úměra mezi výší daňového základu a výší sazby, a která je dále rozdělena na stupňovou a klouzavou, a naopak degresivní, kde se procentuální výše sazby snižuje s rostoucím základem daně. Sazba daně může být stanovena pro všechny případy jednotně nebo se mohou procentuální výše lišit pro jednotlivé případy, jak je to v případě DPH.<sup>25</sup>

Od 1. ledna 2015 jsou v ČR platné tři sazby DPH stanovené v § 47 ZDPH. Je rozlišována sazba základní ve výši 21 % vztahující se na zboží a služby, nepodléhají-li zbylým dvěma sazbám, první snížená ve výši 15 % zahrnující např. potraviny, ortopedické pomůcky, ubytovací služby, posilovny, a druhá snížená ve výši 10 %, např. na kojeneckou výživu a knihy. Mnohá plnění jsou od daně osvobozena úplně, buď bez nároku na odpočet daně (§ 51 ZDPH, např. výchova a vzdělávání nebo zdravotní služby či sociální pomoc), nebo s nárokem na odpočet daně (§ 63 ZDPH, např. dodání zboží z jiného členského státu, dovoz a vývoz zboží ve vztahu ke třetím zemím).

##### 1.4.4.1 Výpočet daně

Základní formu výpočtu daně u dodání zboží a poskytnutí služby stanoví § 37 ZDPH. Výpočet lze provést buď zdola, ze základu daně (§ 37 odst. 1 ZDPH), nebo shora, z úplaty včetně daně (§ 37 odst. 2 ZDPH). V obou případech se vypočtená daň může matematicky zaokrouhlit na celé koruny, ale není to povinné.

- výpočet zdola      daň = základ daně x sazba daně
  - výpočet shora      daň = úplata včetně daně x koeficient
- $$\text{koeficient základní sazby} = \frac{21}{121} = 0,1736$$
- $$\text{koeficient první snížené sazby} = \frac{15}{115} = 0,1304$$
- $$\text{koeficient druhé snížené sazby} = \frac{10}{110} = 0,0909$$

---

<sup>25</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 160 - 162.

Daň na výstupu specifikuje § 4 odst. 1 písm. c) ZDPH jako daň uplatněnou plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až § 20 ZDPH nebo z přijaté úplaty vztahující se k takovému plnění. Nadměrným odpočtem pak je podle § 4 odst. 1 písm. d) ZDPH daň, která odpovídá rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období, je-li daň na výstupu nižší než odpočet daně.

### **1.4.5 Splatnost**

Podstatným prvkem právní konstrukce daní je splatnost daně. Tím totiž právní předpis stanoví, ke kterému okamžiku je subjekt povinen provést platbu. Takový okamžik může být stanoven buď na konkrétní den, nebo jako určitá lhůta. Při nedodržení určené splatnosti je subjekt postižen daňovou sankcí, která by měla především motivovat k včasnému plnění daňových povinností, mezi které nepatří jen platba, ale i podání daňového přiznání nebo hlášení a další.<sup>26</sup>

Daňové přiznání k DPH je dle § 101a ZDPH plátce povinen podat elektronicky ve lhůtě stanovené v § 136 odst. 4 daňového řádu, to je 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období, kterým je podle § 99 ZDPH kalendářní měsíc, případně kalendářní čtvrtletí, splní-li plátce podmínky uvedené v § 99a odst. 1 ZDPH. Samotná daň je pak dle § 135 odst. 3 daňového řádu splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.

## ***1.5 Základní pojmy relevantní pro tuto práci***

### **1.5.1 Místo plnění**

Určení místa plnění je nezbytné proto, aby subjekt věděl, zda bude postupovat podle české právní úpravy. Jak vyplývá z § 2 odst. 1 ZDPH, pro tuzemský právní předpis jsou relevantní dodávky zboží a poskytování služeb s místem plnění v tuzemsku. Pravidla pro určení místa plnění vycházejí ze směrnice Rady 2006/112/ES, která byla implementována do ZDPH, a lze tedy předpokládat, že i v ostatních členských státech je tomu stejně.<sup>27</sup> Ve vztahu k určení místa plnění podle směrnice Rady 2006/112/ES existuje bohatá judikatura SDEU, které se budu věnovat ve třetí

---

<sup>26</sup> BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7. s. 162.

<sup>27</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 106.

kapitole práce. Důležité je i vymezení územní působnosti v § 3 ZDPH, které nám specifikuje, co se například rozumí pojmem tuzemsko, členský stát nebo třetí země, nebo která území se pro účely DPH nerozumí územím členského státu EU.

- tuzemsko = území ČR
- členský stát = území členského státu EU s výjimkou jeho území, na které se nevztahuje Smlouva o EU a Smlouva o fungování EU  
=> jiný členský stát = členský stát s výjimkou tuzemska
- třetí země = území mimo území EU

V následujících odstavcích bych ráda zmínila jen podle mého názoru nejdůležitější způsoby určení místa plnění, která se věcně týkají tématu této práce.

#### **1.5.1.1 Místo plnění při dodání zboží - § 7 ZDPH**

Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník a dodáním zboží do JČS se rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do JČS. Podrobněji k tomuto v § 13 ZDPH, nejpodstatnější pro obsah této práce jsou pak jeho první dva odstavce.

Pokud dodání zboží není spojeno s odesláním nebo přepravou, je místem plnění místo, kde je zboží dodáno (specifikováno v ustanovení § 7 odst. 1 ZDPH).

Je-li zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je to místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Je-li odesílání nebo přeprava započata ve třetí zemi, za místo plnění se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží. Přitom není rozhodující, zda se přeprava započala nebo se odeslání ukončilo na území ČR (specifikováno v ustanovení § 7 odst. 2 ZDPH).

Rozlišení dodání zboží bez nebo s odesláním nebo přepravou je podstatné pro intrakomunitární dodávky, kdy jde o odeslání nebo přepravu zboží z jednoho členského státu do druhého, při němž se jedná za splnění podmínek uvedených v § 64 ZDPH na straně dodavatele o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně a na straně kupujícího jde o pořízení zboží z JČS. Právě u řetězových podvodů, kdy je zboží přeprodáváno subjekty mezi sebou, ačkoliv je předmět odeslán výrobcem přímo finálnímu zákazníkovi, je pak v praxi problém určit, zda se jedná o dodání s odesláním

nebo přepravou či nikoliv, protože při podvodném jednání je zboží fakticky odesláno nebo přepraveno pouze jednou. Podrobněji se této problematice věnuje rozsudek SDEU C-245/04 EMAG<sup>28</sup>, k tomuto více ve třetí kapitole.

### 1.5.1.2 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu - § 11 ZDPH

Zavedení institutu pořízení zboží z JČS je reakcí na odstranění celních hranic mezi členskými státy. Podle § 16 ZDPH se pořízením zboží rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v JČS, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto JČS do členského státu od něj odlišného buď osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem, kterým se rozumí osoba, která pořizuje zboží z JČS, nebo zmocněnou třetí osobou. V § 16 odst. 2 ZDPH je stanoveno i co se za pořízení zboží z JČS nepovažuje (jde například o dodání zboží s instalací nebo montáží nebo o zasílání zboží). Ustanovení § 11 ZDPH se aplikují na dodání zboží z jednoho členského státu do druhého osobou registrovanou k dani v jednom členském státě osobě registrované k dani v JČS. Z pohledu osoby uskutečňující plnění se pro určení místa plnění aplikuje § 7 odst. 2 ZDPH, avšak z pohledu osoby, pro kterou je plnění uskutečněno, se místo plnění určí podle § 11 ZDPH.<sup>29</sup>

Za místo plnění při pořízení zboží z JČS se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. To zpravidla znamená, že pořizovatel bude registrován k dani v daném státě, ačkoliv při transakci použil své daňové identifikační číslo přidělené v JČS.<sup>30</sup> Alternativně se za místo plnění považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v JČS, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal toto DIČ, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z JČS bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Pokud je však pořízení zboží z JČS předmětem daně podle prvního pravidla v členském státě ukončení odeslání nebo

---

<sup>28</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 106.

<sup>29</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 178, 225.

<sup>30</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 179.

přepravy zboží následně potom, co bylo předmětem daně v tuzemsku, protože pořizovatelem poskytnuté DIČ bylo vydáno v tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

Při pořízení zboží z JČS může být použit i zjednodušený postup při dodání zboží do JČS formou třístranného obchodu, čímž se podle § 17 ZDPH rozumí obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech (pokud by například byly dvě osoby registrované ve stejném členském státě, nelze tento zjednodušený postup uplatnit) a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího a prostřední osoba musí zboží pořizovat již s úmyslem, že je zboží určeno pro konečného zákazníka (během přepravy může zboží projít i územím prostředního účastníka, ale tato přeprava nesmí být nijak přerušena).<sup>31</sup> V takovém případě je místem plnění místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli podle § 11 odst. 1 ZDPH, pokud pořizovatel uskutečnil pořízení zboží z JČS za účelem následného dodání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží a osoba, které bylo zboží dodáno v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, přiznala a zaplatila daň jako při pořízení zboží z JČS a pořizovatel podal souhrnné hlášení. Tím odpadá povinnost pořizovatele registrovat se v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, protože povinnost přiznat daň v členském státě konečného odběratele přechází právě na tohoto odběratele.

### **1.5.1.3 Místo plnění při dovozu zboží - § 12 ZDPH**

Dovozem zboží se podle § 20 ZDPH rozumí vstup zboží z třetí země na území EU. Dále také vrácení zboží, které je po předchozím umístění ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu nacházejícím se v tuzemsku vráceno zpět do tuzemska a také vstup zboží na území EU z území podle § 3 odst. 2 ZDPH.

---

<sup>31</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 230 - 231.

Místem plnění je dle ustanovení § 12 ZDPH členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území EU (např. při pozemní přepravě to tedy nikdy nebude ČR).

Je-li však na zboží uvaleno některé z celních opatření uvedených v § 12 odst. 2 ZDPH, je místem plnění při dovozu zboží členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření.

#### **1.5.1.4 Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby - § 9 ZDPH**

Co se rozumí poskytnutím služby, stanoví § 14 ZDPH. Základní vymezení je provedeno negativní definicí, a to sice tak, že to jsou všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží.

Dle ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH je při poskytnutí služby osobě povinné k dani (transakce „B2B - business to business“) místem plnění místo, kde má tato osoba sídlo. Je-li služba poskytnuta provozně mimo sídlo této osoby, je místem plnění místo, kde je provozovna umístěna.

Dle § 9 odst. 2 ZDPH je při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani (transakce „B2C - business to customer“) místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu sídlo, respektive kde je umístěna její provozovna službu poskytující.

Dle § 9 odst. 4 ZDPH se tato pravidla použijí, nestanoví-li zákon něco jiného (např. výjimky dle § 10 až § 10i ZDPH).

#### **1.5.2 Uskutečnění plnění a vznik povinnosti daň přiznat nebo zaplatit**

Následující vybraná ustanovení ZDPH obsahují pravidla určení data uskutečnění zdanitelného plnění a okamžiku, ke kterému vzniká povinnost přiznat daň.

##### **1.5.2.1 Dodání zboží a poskytnutí služby - § 21 ZDPH**

Povinnost plátce přiznat daň vzniká při dodání zboží nebo při poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§ 21 odst. 2 až 9 ZDPH, např. dodání zboží) nebo ke dni přijetí úplaty (např. zaplacená kupní cena, ale i nepeněžité plnění),<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 241.

přičemž se přihlíží ke skutečnosti, která nastane dříve, pokud není zákonem stanoveno jinak. Plátce pak tuto daň uvede v daňovém přiznání v příslušném zdaňovacím období.

#### **1.5.2.2 Dodání zboží do jiného členského státu - § 22 ZDPH**

Stejně jako podle § 21 ZDPH se povinnost plátce řídí i v případě přiznání daně na výstupu při dodání zboží do JČS, které nepodléhá osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Rozhodným okamžikem je den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty. Na druhé straně při dodání zboží do JČS, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění takového dodání ke dni vystavení daňového dokladu, nastane-li dříve, nebo do patnáctého dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo zboží odesláno nebo přepraveno do JČS.

#### **1.5.2.3 Dovoz zboží - § 23 ZDPH**

Okamžik, ke kterému vzniká povinnost daň přiznat nebo zaplatit, je stanoven ve vztahu k různým situacím podle § 23 odst. 1 ZDPH. Tím je například propuštění zboží do celního režimu, volný oběh nebo i nezákonný dovoz zboží. Dále může povinnost plátcí vzniknout i dnem rozhodnutí celního úřadu o vrácení zboží ze svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku zpět do tuzemska. Povinnost plátce je podle § 23 odst. 7 ZDPH splněna i zaplacením daně celnímu úřadu při dovozu zboží.

#### **1.5.2.4 Pořízení zboží z jiného členského státu - § 25 ZDPH**

Je-li místo plnění v tuzemsku, vzniká plátcí nebo identifikované osobě povinnost daň přiznat ke dni vystavení daňového dokladu, nastane-li před patnáctým dnem měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, nebo k tomuto patnáctému dni. V takovém případě se pořízení považuje za uskutečněné obdobně jako u uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží podle § 21 ZDPH. Pokud je ale zboží pořízeno podle § 16 odst. 4 a 5 ZDPH, vzniká plátcí povinnost dnem přemístění zboží do tuzemska, což je považováno i za den uskutečnění pořízení.

### **1.5.3 Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně**

Institut osvobození od daně je živnou půdou karuselových i řetězových podvodů. Jednoduše lze říci, že jeden ze zúčastněných subjektů nesplní svoji povinnost odvodu daně a navázaný daňový subjekt odčerpá nárok na odpočet daně, čímž je porušena neutralita DPH a pro daný subjekt se jedná o formu příjmu, zatímco pro stát to znamená ztrátu ve veřejném rozpočtu, která nebývá vždy zanedbatelná. Právě této problematice by měl čelit nejnovější institut, tzv. kontrolní hlášení. Ačkoliv je nárok na odpočet nedílnou součástí mechanismu DPH, může být za určitých okolností omezen, a to především v případě existence podvodu na dani nebo při zneužití daňového práva. V § 63 ZDPH jsou jednotlivé druhy osvobozených plnění vyjmenovány a pro karuselové podvody jsou relevantní především ty uvedené níže.

#### **1.5.3.1 Dodání zboží do jiného členského státu - § 64 ZDPH**

V případě dodání zboží z ČR do JČS, jehož doprava je zajištěna jedním ze subjektů uvedených v ustanovení § 64 ZDPH, a jde-li o transakci mezi plátcem a osobou registrovanou k dani v JČS, jedná se o osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Další odstavce tohoto ustanovení pak upravují specifické okruhy zboží, jako jsou například nové dopravní prostředky nebo zboží podléhající spotřební dani. Sám plátce pak musí prokázat splnění všech podmínek pro osvobození. Nejsou-li stanovené podmínky splněny, vzniká plátcovi povinnost přiznat daň v ČR. Největší problém pak činí podmínka odeslání nebo přepravy, jejímuž zpřesnění se věnoval SDEU ve věci C-409/04 Teleos v návaznosti na své rozhodnutí C-245/04 EMAG, viz třetí kapitola.<sup>33</sup>

#### **1.5.3.2 Pořízení zboží z jiného členského státu - § 65 ZDPH**

Na základě § 65 ZDPH jsou stanoveny tři situace, kdy pořizovatel není povinen přiznat daň v ČR, ale tím mu u pořizovaného zboží nevzniká nárok na odpočet daně. Jde o případy, kdy by dodání zboží plátcem v tuzemsku bylo osvobozeno od daně, což je velmi úzký okruh zboží, dále pokud by byl samotný dovoz takového zboží osvobozen

---

<sup>33</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 534 - 535.



od daně, anebo má-li pořizovatel nárok na vrácení daně na vstupu dle ustanovení ZDPH.<sup>34</sup>

V ostatních případech podléhá pořízení zboží z JČS povinnosti přiznat daň na výstupu dle § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH se současným nárokem na odpočet daně subjektu, který toto zboží pořizuje.

### **1.5.3.3 Vývoz zboží - § 66 ZDPH**

První odstavec § 66 ZDPH se věnuje výkladu pojmu vývoz zboží, čímž se rozumí výstup zboží z území EU na území třetí země, pokud bylo propuštěno do příslušného celního režimu, a umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku. Osvobození od daně má pak obdobné podmínky jako v případě osvobození při dodání zboží do JČS s tou výjimkou, že v tomto případě nemusí jít o dodání zboží osobě povinné k dani.

---

<sup>34</sup> DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9. s. 548.

## 2. Daňové úniky

Na začátku této kapitoly je třeba uvést, že je důležité rozlišovat pojem daňový únik a daňový podvod. Ačkoliv by se oba pojmy mohly zdát jako vzájemně záměnné, ne každý daňový únik je daňovým podvodem. Daňový únik může mít mnoho podob, jak je popsáno i dále v práci, a ne každá z nich naplňuje podmínky stanovené zákonem č. 150/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, aby bylo konkrétní jednání zařazeno mezi trestné činy daňové.<sup>35</sup> V dnešní době se lze setkat i s pojmem legální daňový únik, což je případ dříve označovaný jako optimalizace daně. V takovém případě nedochází k porušení zákona, ale subjektem jsou využity mezery v zákoně.<sup>36</sup>

Na druhou stranu, pojmem daňový podvod jsou Nejvyšším správním soudem České republiky, který při svém rozsudku vychází z judikatury SDEU, označovány situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám, čímž dochází k porušení principu neutrality DPH. Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty.<sup>37</sup>

### 2.1 Charakter daňových úniků

Jsou rozlišovány dvě základní skupiny daňových úniků. V první skupině se plátcí podílí na daňovém úniku krácením příjmů, a tím pádem za uskutečněná zdanitelná plnění neuplatňují daň na výstupu, přijatá zdanitelná plnění s uplatněním odpočtu na vstupu používají pro osobní spotřebu, aniž odvedou daň na výstupu, snižují svou daňovou povinnost neoprávněně zvýšenými náklady, nebo uplatňují nesprávné sazby daně. U těchto subjektů následně dochází k dodatečnému doměření daně, které jsou subjekty vzhledem k vyšší hodnotě společnosti a existenci majetku schopny splatit, proto by měla být daňová správa schopna se s těmito daňovými úniky vypořádat sama.

---

<sup>35</sup> PŮRY, František. *Zkrácení daně jako trestný čin*. Daňáři online [online]. 1. 10. 2005 [cit. 2015-11-20]. Dostupný z WWW: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9929v12806-zkraceni-dane-jako-trestny-cin/?search\\_query=\\$index=867](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9929v12806-zkraceni-dane-jako-trestny-cin/?search_query=$index=867)>.

<sup>36</sup> HORVÁTHOVÁ, Adriana. *Daňové úniky – legálně a nelegálně*. Danovecentrum.sk [online]. 21. 3. 2013 [cit. 2015-11-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.danovecentrum.sk/clanok-blogu/danove-uniky-legalne-a-nelegalne.htm>>.

<sup>37</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 94/2009-156, www.nssoud.cz.

Druhou skupinu tvoří plátcí, jejichž organizovaná činnost směřuje k získání daňové výhody, získání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu, neuplatnění daně na výstupu, či nezaplacení daně. Získání finančních prostředků od těchto subjektů je mnohem složitější, neboť při dodatečném vyměření daňové povinnosti je změněna jejich vlastnická struktura, stávají se nekontaktními, likvidují důkazní materiály a pro nedostatek majetku často není možné provést ani exekuci.<sup>38</sup>

### **2.1.1 Druhy daňových úniků<sup>39</sup>**

První skupinou daňových úniků jsou karuselové podvody, které jsou tvořeny řetězem plátců za předpokladu, že dochází k opakovanému dodání téhož zboží v jednom členském státě se záměrem, aby plátce na konci řetězce, který inkasuje nadměrný odpočet, byl zbaven povinnosti uplatnit daň na výstupu pomocí osvobozeného dodání zboží osobě registrované v JČS, která zboží vrací na počátek řetězce. Podstatou karuselových podvodů je subjekt zvaný Missing Trader (tzv. chybějící obchodník), který nepřizná nebo nezplatí vlastní daňovou povinnost. Karuselovým podvodům se budu blíže věnovat v následující podkapitole.

Druhým způsobem daňového úniku jsou nadhodnocené vývozy, kdy je v řetězci plátců v jednom členském státě určitá komodita pořízená za zlomek prodejní ceny několikrát prodána před samotným vývozem. Vývozem je plátce na konci řetězce osvobozen od povinnosti uplatnit daň na výstupu a nadměrný odpočet, který získá, značně převyšuje pořizovací cenu. I těmto řetězovým podvodům budu věnovat více pozornosti dále v práci.

Zastírání skutečných obchodních případů je třetí skupinou daňových úniků. Jde o případy, kdy je poskytnutá služba fakticky provedena, ale ne osobou uvedenou na daňových dokladech, a i přesto dodavatel i příjemce shodně tvrdí, že služba byla poskytnuta uvedeným způsobem. Tento případ se může vztahovat i na dodání zboží. V samotném důsledku je ale tento druh daňového úniku možné řešit pouze ve spolupráci s orgány činnými v trestním řízení, protože daňová správa zpravidla nemá prostředky ke zpochybnění tvrzení subjektů o uskutečněném plnění.

---

<sup>38</sup> POKORNÝ, Jiří. Daňový poradce. Osobní konzultace. Liberec, 23. 11. 2015.

<sup>39</sup> POKORNÝ, Jiří. Daňový poradce. Osobní konzultace. Liberec, 23. 11. 2015.

Čtvrtou skupinu daňových úniků tvoří nezaplacení daně, kdy se dodavatel, kterému vznikla daňová povinnost, uvedl do stavu znemožňujícího zaplacení daňové povinnosti, například upřednostněním úhrady dluhu. Řešení přichází v úvahu pouze v případě úspěšného prokázání zneužití práva, viz rozsudek C-255/02 Halifax.

Posledním způsobem jsou daňové úniky při dovozu a pořízení zboží, kdy je dovážené zboží v zemi propuštění osvobozeno od DPH z důvodu tvrzeného dodání osobě registrované v JČS a dochází k následnému dodání v tuzemsku, přičemž prodejní cena je výrazně vyšší než hodnota deklarovaná při dovozu. Po prodeji je pak daň neodvedená osobou registrovanou v JČS součástí zisku zúčastněných osob.

## ***2.2 Podvody na DPH***

Nejčastějšími daňovými podvody jsou ty z oblasti DPH, především pak v odvětví zabývajícím se obchodováním. Pro subjekty podílející se na podvodech je klíčové následující:

- vysoká hodnota a poptávka po obchodním artiklu
- malé rozměry obchodního artiklu
- generické určení obchodního artiklu a tím pádem jeho jednoduchá záměna

Dle těchto kritérií vyplývají jako nejohroženější odvětví obchod s pohonnými hmotami, elektronikou a ocelí, avšak setkat se lze i se zemědělskými produkty nebo dřevem. Nápadným znakem je pak podhodnocená cena, která může být i pod výrobními náklady. Podstatnou součástí těchto podvodů je nic netušící subjekt, který je motivován výhodnou nabídkou, a podvodným subjektům slouží ke zmatení správce daně. Na druhou stranu ale zapojený legitimní obchodník dává správci daně nemalou šanci, aby státní rozpočet o své příjmy v konečném důsledku nepřišel. Jakmile totiž nastane problém, aktivně se účastnící subjekty se stanou buď nekontaktními, nebo mají nachystáno dostatek důkazů o jejich nevědomosti o podvodném jednání. Samotné domněnce správce daně „věděl, nebo mohl vědět“ se budu věnovat později. Nevinný subjekt na takovou skutečnost připraven není, a jelikož je pro správce daně kontaktní a často i solventní, je právě jemu doměřena neodvedená daň. Ač se to může zdát nespravedlivé, správce daně v tomto případě činí jen to nejnutnější pro to, aby státní rozpočet na takové transakci nebyl škodný. Činit tyto podvody ve větším měřítku pak

usnadnil především harmonizovaný trh EU hlavně z toho důvodu, že transakce jsou prováděny napříč několika členskými státy a odhalování i potírání takového podvodného jednání je pro správce daně nesnadné, ba přímo nemožné.<sup>40</sup>

### 2.2.1 Objektivní kritéria, rozumná opatření a objektivní skutečnosti

Obecně lze říci, že aby se mohlo jednat o podvod na dani, musí být splněny následující podmínky:

- účast alespoň dvou subjektů
- neodvedení daně
- existence subjektu nárokujícího si odpočet

Není však povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a kterým zúčastněným byl podvod spáchán, podstatná je jen jistota o skutkových okolnostech, na kterých daňový podvod spočíval.<sup>41</sup> O souhrnu takovýchto dílčích objektivních skutečností se pak hovoří jako o objektivním kritériu, které je situací, v níž existují náznaky vzbuzující podezření o tom, že došlo k podvodu nebo nesrovnalostem, a pokud by se daňový subjekt choval rozumně, musel by si být vědom podezřelosti takové transakce. Proto je přihlíženo na straně daňového subjektu k prostředí, ve kterém se subjekt pohybuje, k jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění a také k obchodním, platebním a záručním podmínkám.<sup>42</sup>

Objektivními kritérii může být nulová nebo nedostačující smluvní dokumentace, platba před obdržением zboží, ačkoliv obvyklá je až následná platba, pravidelné úhrady vysokých kupních cen jinak, než skrze bankovní účet, vstup subjektu do obchodního odvětví bez dostatečných znalostí a zkušeností, neseznámení se s trhem, rezignování na provádění kontrol zboží a jeho pojištění, neověření registrace k DPH a souvisejících veřejně přístupných informací o obchodním partnerovi.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Zahraniční obchod aneb obstojíte před finančním úřadem?*. e-Bulletin Komory daňových poradců ČR. Praha: Wolters Kluwer. 2012, roč. 2012, č. 2, s. 13 an. ISSN 1211-9946. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Finanční správa a daňové podvody*. e-Bulletin Komory daňových poradců ČR. Praha: Wolters Kluwer. 2014, roč. 2014, č. 12, s. 20 an. ISSN 1211-9946.

<sup>41</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009-274.

<sup>42</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, čj. 1 Afs 26/2012.

<sup>43</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování*. Daňáři online [online]. 1. 4. 2013 [cit. 2015-11-30]. Dostupný z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41688v52630-podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani/>>.

Při naplnění objektivních kritérií lze po daňovém subjektu vyžadovat tzv. rozumná opatření. Jedná se o opatrnost a obezřetnost v obchodních vztazích, na základě čehož je hodnoceno, zda subjekt jednal v dobré víře nebo ne. Vzhledem ke specifčnosti každého případu neexistuje ucelený systém požadavků, které je třeba naplnit, ale přijatá opatření musí být vždy adekvátní dané situaci. Tato opatření přijímá subjekt s ohledem na druh činnosti, své zkušenosti v oboru, rozsah a hodnotu plnění, způsob navázání spolupráce, znalosti a významnost obchodních partnerů.<sup>44</sup>

Pro prokázání daňových podvodů jsou užívány objektivní skutečnosti, které se posuzují dle obvyklosti na trhu a ve společnosti. Daňový orgán si klade především otázky typu: Udělal odběratel vše pro to, aby ověřil svého dodavatele před zahájením obchodu? Je v tomto oboru obvyklé přepravovat zboží tímto způsobem? Objektivní skutečnosti tak v praxi zahrnují rozpory v uváděných skutečnostech, jednání s neoprávněnými osobami, neznámost osob, se kterými subjekt jednal, neexistenci smluv a rozpory v nich, nezaplacení plnění a další. Správce daně následně musí objektivní skutečnosti konkrétně popsat spolu s jejich logickým závěrem.<sup>45</sup>

### **2.2.2 „Věděl, vědět měl a mohl“**

Institut zavedený v § 109 ZDPH zakotvuje podmínku odpovědnosti za daňový podvod, ať již jako vědomou nedbalost v případě, že subjekt o podvodném jednání věděl, nebo nedbalost nevědomou pro případ, kdy o daňovém podvodu vědět alespoň mohl. Jedná se o založení institutu ručení, kterému se věnuji v poslední kapitole této práce, proto zde jen k samotné odpovědnosti. Co tedy subjekt, příjemce zdanitelného plnění, mohl vědět nebo věděl? V první řadě to je vědomí toho, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená. Dále je to povědomí o tom, že poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit. A v neposlední řadě to je případ, kdy věděl nebo vědět mohl, že dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Další odstavce § 109 ZDPH zakládají i odpovědnost bez ohledu na zavinění, jako je například ručení v případě

---

<sup>44</sup> POKORNÝ, Jiří. Daňový poradce. Osobní konzultace. Liberec, 23. 11. 2015.

<sup>45</sup> POKORNÝ, Jiří. Daňový poradce. Osobní konzultace. Liberec, 23. 11. 2015.

zveřejnění informace, že příjemce zdanitelného plnění je nespolehlivým plátcem. Celá tato právní úprava tak vede k ochraně dobré víry legitimních podnikatelů.<sup>46</sup>

Samotný pojem „věděl, vědět mohl“ pak vykládá NSS jako situaci, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně daň a druhý si ji nárokuje za situace, která neodpovídá běžným obchodním podmínkám.<sup>47</sup> Tento institut by měl mít dle NSS přednost před zneužitím práva, ke kterému dochází u provázaných subjektů, kde jsou transakce umělé a bez ekonomické podstaty za účelem získání daňové výhody. V první řadě je ale správce daně povinen zjistit, že se nejednalo o fiktivní umělé transakce, plnění uskutečnil plátce z dokladu, který byl zároveň plátcem DPH, a také musí stanovit místo plnění. Prokázání toho, že subjekt o podvodném jednání věděl nebo vědět mohl, leží zcela na bedrech správce daně. Je tak poměrně častá důkazní nouze a dochází proto ke shromažďování nepřímých důkazů v souladu s judikaturou NSS, která deklaruje, že *„indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla.“*<sup>48</sup>

Vzhledem k přednosti neuznání odpočtu daně před aplikací ručení dle § 109 ZDPH může správce daně nárok na odpočet odepřít po prokázání těchto skutečností:

- zjištění ekonomické podstaty podvodu a její popis
- subjekt o podvodu věděl nebo vědět mohl, zatímco postačí i nevědomá nedbalost bez ohledu na existenci či neexistenci prospěchu z dané transakce
- subjekt nepřijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována

### **2.3 Karuselové podvody**

Karuselové nebo též kolotočové podvody jsou snad nejčtenějším druhem daňových úniků na DPH. Patří do takzvané skupiny MTIC podvodů, tedy Missing Trader Intracommunity, což v překladu znamená intrakomunitární podvody s účastí

---

<sup>46</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Finanční správa a daňové podvody*. e-Bulletin Komory daňových poradců ČR. Praha: Wolters Kluwer. 2014, roč. 2014, č. 12, s. 21 an. ISSN 1211-9946.

<sup>47</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007.

<sup>48</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 1 Afs 37/2012 - 50.

plátce typu chybějící obchodník. Díky odbourání celních kontrol a zavedení volného pohybu zboží a služeb v rámci jednotného vnitřního trhu EU je provádění těchto podvodných transakcí vcelku snadné. Pojmem karuselové podvody jsou označovány dodávky zboží v řetězci, v němž dochází v jednom z článků ke krácení daně, a to sice tak, že jednoduše není přiznána nebo zaplacená a daný subjekt se stává nekontaktním, případně zaniká. Jelikož celá transakce probíhá na území několika států, je pro konkrétního správce daně velmi obtížné tento únik daně dohledat, natož daňovou povinnost posléze někomu vyměřit. Podstatou karuselových podvodů tak není reálná ekonomická činnost, ale pouze neuhrazení DPH na výstupu jedním subjektem a následné vyinkasování nadměrného odpočtu druhým subjektem.<sup>49</sup>

### 2.3.1 Schéma karuselových podvodů<sup>50</sup>

V karuselovém podvodu figurují nejméně čtyři články, jejichž funkce v řetězci lze nejnázorněji pochopit z následujícího schématu.

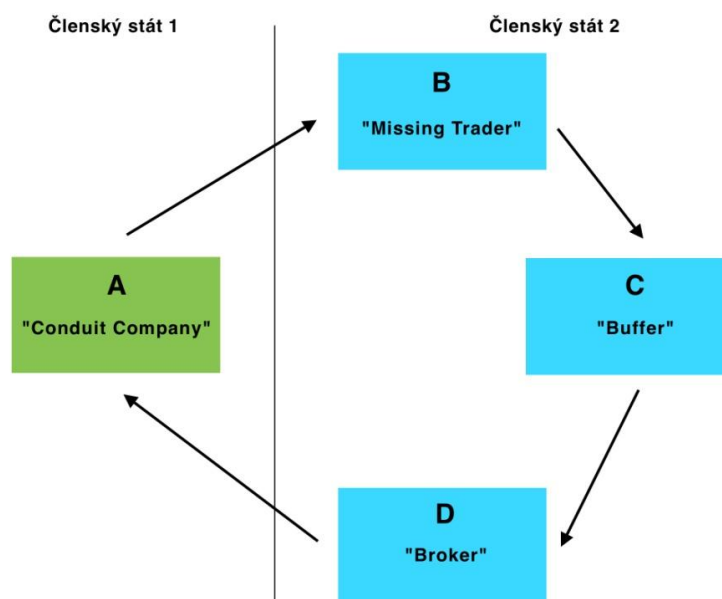


Schéma 1: Schéma karuselového podvodu

Zdroj: Vlastní tvorba

<sup>49</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Definice podvodu na DPH*. Daňáři online [online]. 30. 6. 2010 [cit. 2015-12-1]. Dostupný z WWW: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d16850v19764-aktualni-judikatura/?search\\_query=%24author%3D474&order\\_by=&order\\_dir=&type=12&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d16850v19764-aktualni-judikatura/?search_query=%24author%3D474&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1)>.

<sup>50</sup> UK PARLIAMENT. *Stopping the carousel: missing trader fraud in the EU*. Parliament.uk [online]. 2007 [cit. 2015-12-1]. Dostupný z WWW: <<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/10104.htm>>.



**Subjekt A** - Conduit Company: Jako jediný subjekt v řetězci sídlí v jiném členském státě než ostatní. Právě on má za úkol realizovat intrakomunitární plnění. To znamená, že v případě pořízení zboží z JČS provádí samovyměření DPH a nárokuje odpočet a v případě dodání do JČS uplatňuje osvobození od DPH. Tento plátců se obhájí tím, že jednal v dobré víře. Jeho odběratelé bývají velmi pochybní a vždy v JČS, což znamená, že k daňovému úniku dochází v JČS a ne ve státě subjektu A.

**Subjekt B** - Missing Trader (tzv. chybějící obchodník): Nakupuje zboží nebo získává služby od subjektu A v prvním členském státě a z důvodu nulového daňového zatížení subjektu A nepřiznává DPH na výstupu nebo přiznává, ale nehradí daňovou povinnost. Následně obdrží hodnotu DPH při prodeji subjektu C za podstatně vyšší cenu. Po uskutečnění těchto operací Missing Trader mizí ze scény a pro správce daně se stává nekontaktním a daňový orgán se tak nedostane ani k jeho dokumentaci. Často se jedná o subjekt s virtuálním sídlem nebo jde o nově registrovaného plátce. Vzhledem k tomu, že reálně nepodniká, neexistuje ani žádná majetková podstata, kterou by bylo možné postihnout.

- Cross Invoicer: Jedná se o zdokonalený model Missing Trader. Takovýto plátců vykazuje intrakomunitární pořízení zboží z EU a jeho prodej v tuzemsku, ale navíc vykazuje fiktivní přijatá plnění v tuzemsku a intrakomunitární dodání za účelem snížení daňové povinnosti. Jeho cílem je opět nezaplatit daň na výstupu.

**Subjekt C** - Buffer (tzv. nárazník): Střední článek řetězce, jehož úkolem je odvést pozornost správce daně a znesnadnit tak jeho šetření především tím, že maskuje vazby mezi Missing Trader a Broker. Nakupuje zboží od „chybějícího obchodníka“ a zboží obratem prodává dalšímu subjektu typu Buffer nebo přímo subjektu Broker. Jeho účast v řetězci není vždy nutná, ale čím více takovýchto článků se v řetězci nachází, tím složitější je pro správce daně dobrat se na počátek řetězce v tuzemsku až k Missing Trader, a tak zjistit, kde došlo k úniku daně. Na rozdíl od subjektu Missing Trader je ochotný a komunikuje s úřady, zároveň i podává daňové přiznání a plní řádně své daňové povinnosti. Jeho nevýhodou je, že nemusí o celém podvodném jednání řetězce vůbec vědět a dojde tedy pouze k jeho zneužití organizátory podvodu.

**Subjekt D - Broker:** Tento subjekt je konečným článkem, někdy označován též jako Profit Taker. Nakupuje zboží od subjektu Buffer nebo přímo Missing Trader a obratem ho dodává do JČS, v případě karuselu je to zpět subjektu A, což znamená, že se daná komodita nedostane ke koncovému zákazníkovi, ale zůstává v řetězci. Na základě dodání do JČS uplatní Broker osvobození od daně na výstupu a nárokuje si vysoké nadměrné odpočty. Získává tedy od státu právě to plnění, které neodvedl Missing Trader. Jeho sídlo je vždy ve stejném státě jako Missing Trader.

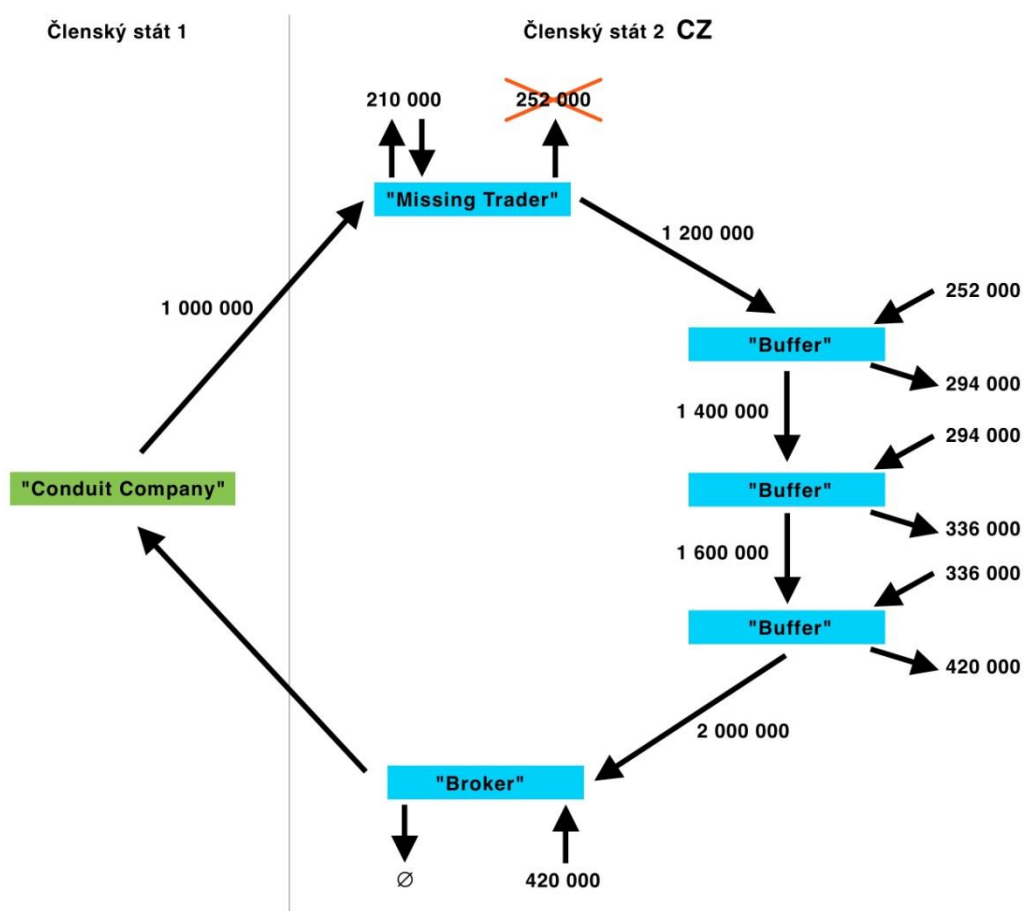


Schéma 2: Příklad finančních toků při daňovém podvodu typu karusel

Zdroj: Vlastní tvorba

### 2.3.2 Karusely a daňová správa<sup>51</sup>

Důvodů úspěšnosti těchto podvodů je hned několik. V první řadě je to výběr obchodované komodity. Vybíráno je zboží těžce jednotkově identifikovatelné, jako je

<sup>51</sup> POKORNÝ, Jiří. Daňový poradce. Osobní konzultace. Liberec, 23. 11. 2015.

například šrot nebo předměty malých rozměrů s vysokou hodnotou, což jsou často mobilní telefony nebo drahé kovy. Výhodou podvodných subjektů pak je také časová prodleva mezi uskutečněním podvodu a okamžikem počátku šetření správcem daně, pro kterého je s odstupem času velmi obtížné zjistit původ nebo existenci zboží. K tomu se přidává i nekontaktnost subjektu Missing Trader. Celé uskupení je velmi dobře organizované, subjekty mezi sebou úzce spolupracují především v oblasti shodných výpovědí svědků a po formální stránce bezchybných dokladů. Všem pak napomáhá roztržitost postupů daňových orgánů a obtížné prokazování v rámci institutu „věděl, mohl vědět“ o podvodu v řetězci. Při posouzení řetězových a kolotočových podvodů musí správce daně vedle obecných znaků daňového podvodu popsat právní, osobní a obchodní znaky transakce a vazby mezi zúčastněnými subjekty.

Možnosti obrany správce daně jsou velmi omezené, protože informace, které získá, jsou často jen kusé indicie. Podezřelé mohou být nelogické trasy pohybu zboží, neobvyklé způsoby úhrady, především pak platby v hotovosti. Důležitá je znalost těchto rizikových faktorů a jejich včasné zjištění, stejně jako znalost rizikových subjektů. Pomoci může lepší koordinovanost a spolupráce s policií. Jelikož důkazní břemeno leží na správci daně, je odkázán především na shromažďování nepřímých důkazů. V první řadě je zkoumáno, zda se vůbec jedná o ekonomickou činnost, následně je zjišťováno, zda existuje nárok na odpočet daně na základě daňových dokladů a testu „věděl, mohl vědět“. Podaří-li se správci daně prokázat, že je obchod stížen podvodem, a zároveň i popsat jeho ekonomickou podstatu, může nárok na odpočet nepřiznat.

## ***2.4 Řetězové podvody***

Podstatou těchto daňových podvodů je fakt, že ačkoliv je zboží ve skutečnosti odesláno výrobcem přímo koncovému zákazníkovi, je před tím několikrát přeprodáno, vždy s navýšením hodnoty zboží. Na rozdíl od karuselových podvodů se jedná o obchod s reálnou ekonomickou hodnotou. V řetězci se opět vyskytují subjekty Missing Trader, Buffer i Broker. Smyslem činnosti správce daně pak je doměřit daňovou povinnost jednomu ze subjektů, u kterého je jistota majetku, a ostatní subjekty zúčastněné na řetězci je možné opominout, jelikož by se jednalo jen o drobné doměrky, jejichž vybrání by bylo nejisté. Lze postihnout i finálního zákazníka, ale v tomto případě, více než kdy

jindy, je třeba uplatnit institut dobré víry, neboť se nelze chovat šikanózně a případně i ekonomicky zlikvidovat poctivého obchodníka, který o ničem nevěděl.<sup>52</sup>

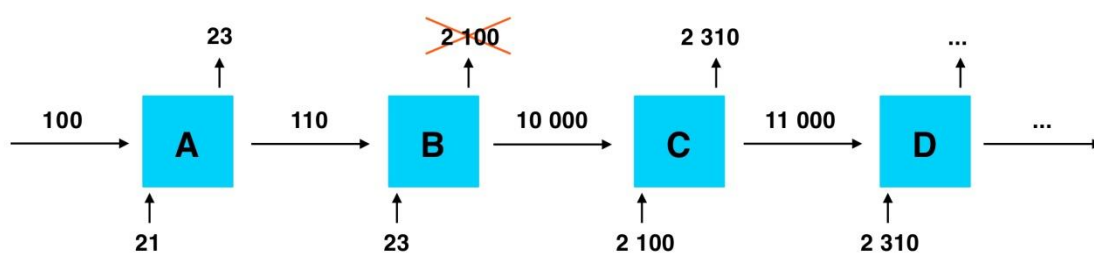


Schéma 3: Příklad finančních toků při daňovém podvodu v řetězci

Zdroj: Vlastní tvorba

## 2.5 Případy z praxe

Vzhledem k četnosti daňových úniků, hlavně pak prováděných formou karuselových podvodů na DPH, není neobvyklé setkat se v českých sdělovacích prostředcích s aktuálními kauzami z této oblasti. V této podkapitole bych se ráda věnovala především těm dle mého názoru finančně nejvýznamnějším, ale chci se zmínit i o podvodech s komoditami méně obvyklými. Doufám, že tato část práce poskytne lepší představu o fungování subjektů zúčastněných na podvodném jednání, o výších daňových úniků a také o trestněprávní rovině těchto podvodů.

### 2.5.1 Daňové úniky ve Zlínském kraji<sup>53</sup>

Tisková zpráva Policie ČR popisuje případ ze Zlínského kraje, který se odehrál v roce 2013. Právě ten dokazuje, že bez spolupráce s PČR je daňový orgán prakticky bezmocný. Jelikož se u těchto daňových podvodů jedná často již o trestné činy, přechází jejich vyšetřování na policisty, kteří mají i mnohem širší paletu nástrojů jak zasáhnout. V tomto případě byly provedeny domovní prohlídky a prohlídky nebytových prostor a podařilo se osm lidí zadržet a následně obvinít z daňových úniků v řádech stamilionů. První skupina, kterou PČR zadržela, se věnovala obchodům s parfémami a v posledním roce své činnosti připravila stát o 16 milionů korun. Do celého řetězce bylo zapojeno

<sup>52</sup> ZŮNOVÁ, Milena. *Řetězové obchody*. Daňáři online [online]. 3. 5. 2007 [cit. 2015-12-6]. Dostupný z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2139v2882-retezove-obchody/>>.

<sup>53</sup> POLICIE ČR. „*Kolotoč*“ se dotočil... Policie České republiky [online]. 8. 2. 2013 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <<http://www.policie.cz/clanek/kolotoc-se-dotocil.aspx>>.

hned několik subjektů Missing Trader a Buffer, jejichž koordinaci prováděl subjekt ze Slovenska.

Druhá skupina se zaměřila především na prodej řepkového oleje a podle odhadů způsobila České republice škodu 170 milionů korun. V tomto případě pomohla ke snížení výsledné ztráty státního rozpočtu spolupráce PČR, Finančního analytického útvaru Ministerstva financí a Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, díky níž se podařilo zabavit alespoň určitou majetkovou hodnotu. Podle nepravomocného rozsudku zlínského soudu z března loňského roku byli hlavní účastníci odsouzeni k trestu odnětí svobody v rozpětí pět let až jedenáct a půl roku, ale u nejvyššího trestu soud přihlížel k recidivě.<sup>54</sup>

### **2.5.2 Zkrachovalé firmy<sup>55</sup>**

V letech 2011 až 2013 byly tři pardubické společnosti zapojeny do podvodů na DPH. Jejich obchodní komoditou se stal hutní materiál, který si mezi sebou přeprodávaly, a státu tím způsobily škodu ve výši 127 milionů korun. Funkcí těchto společností bylo zastírání skutečnosti, že zboží bylo od obchodníka z JČS dodáno přímo jedné z těchto společností. Poté, co byly bankovní účty zúčastněných společností obstaveny, tyto zkrachovaly. PČR se ale i přesto podařilo obvinít pět osob.

### **2.5.3 Obchodní řetězec ve střední Evropě<sup>56</sup>**

Velká část karuselových podvodů, které se v ČR řeší, se odehrává za účasti subjektů ze sousedních států. V tomto případě byly vedle společností z ČR a Slovenska zapojeni i obchodníci z Polska a Maďarska. Mezi nimi probíhaly fiktivní obchody s cigaretami a alkoholem, v rámci nichž došlo ke krácení daně v hodnotě zhruba 253 milionů korun. Ačkoliv v ČR společnosti zaplatily spotřební daň, která se na tabákové výrobky vztahuje, dále je vyvážely do JČS, čímž se z důvodu osvobození od DPH

---

<sup>54</sup> ČTK. *Soud uložil mnohaleté tresty za kšefty s řepkovým olejem*. Týden [online]. 30. 3. 2015 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://www.tyden.cz/rubriky/domaci/krimi/soud-ulozil-mnohalete-tresty-za-ksefty-s-repkovym-olejem\\_338009.html](http://www.tyden.cz/rubriky/domaci/krimi/soud-ulozil-mnohalete-tresty-za-ksefty-s-repkovym-olejem_338009.html)>.

<sup>55</sup> PŮLPÁN, David. *Firmy při podvodu obraly stát na daních o 127 milionů, poté zkrachovaly*. iDNES [online]. 30. 3. 2015 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://pardubice.idnes.cz/policie-vysetruje-podvodne-jednani-tri-firem-z-pardubic-p2u-/pardubice-zpravy.aspx?c=A150930\\_2195037\\_pardubice-zpravy\\_msv](http://pardubice.idnes.cz/policie-vysetruje-podvodne-jednani-tri-firem-z-pardubic-p2u-/pardubice-zpravy.aspx?c=A150930_2195037_pardubice-zpravy_msv)>.

<sup>56</sup> JIŘIČKA, Jan. *Daňová Kobra odhalila krácení daní za čtvrt miliardy, obvinila šest lidí*. iDNES [online]. 9. 10. 2014 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://zpravy.idnes.cz/kraceni-dani-za-ctvrt-miliardy-det-/krimi.aspx?c=A141009\\_142022\\_krimi\\_jj](http://zpravy.idnes.cz/kraceni-dani-za-ctvrt-miliardy-det-/krimi.aspx?c=A141009_142022_krimi_jj)>.

vyhnuly jejímu zaplacení. S ohledem na množství zabavených předmětů se akce účastnili i vojáci, kteří poskytli k převozu vojenskou techniku a k uskladnění vojenské sklady. Vzhledem k tomu, že se při této akci podařily zabavit majetkové hodnoty v přibližné výši 173 milionů korun, byla pro státní rozpočet větší část peněz získaných v rámci daňového podvodu zachráněna.

## 2.5.4 Spolupráce s Asií<sup>57</sup>

Důkazem, že k daňovým únikům nedochází jen v rámci území EU, je případ z roku 2014. V rámci spolupráce s Čínou bylo do ČR posíláno zboží především textilního charakteru s tím, že česká společnost jej měla dále dodávat na Slovensko. Tento export byl však jen fiktivní a společnost si nárokovala vrácení DPH. Cena dováženého zboží, která byla značně podhodnocena, dosáhla částky přes jeden a půl miliardy korun. Samotný daňový únik, který činí 330 milionů korun, může při prokázání skutečné hodnoty zboží přesáhnout až tři miliardy korun. Policii ČR se podařilo poodkrýt i schéma celého daňového podvodu.

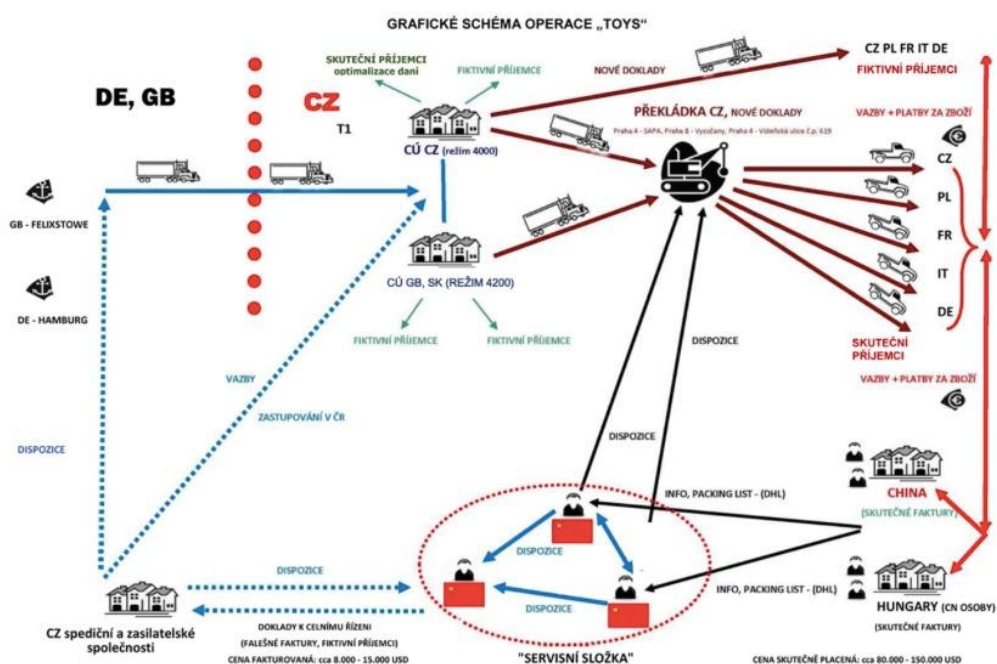


Schéma 4: Schéma daňového podvodu

Zdroj: iDNES.cz (2014)<sup>58</sup>

<sup>57</sup> KRATINOVÁ, Andrea. *Policie odhalila na Zlínsku daňový únik za zboží z Číny, škoda je přes 300 milionů*. Český rozhlas [online]. 19. 12. 2014 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://www.rozhlas.cz/zpravy/regiony/\\_zprava/policie-odhalila-na-zlinsku-danovy-unik-za-zbozi-z-ciny-skoda-je-pres-300-milionu--1435004](http://www.rozhlas.cz/zpravy/regiony/_zprava/policie-odhalila-na-zlinsku-danovy-unik-za-zbozi-z-ciny-skoda-je-pres-300-milionu--1435004)>.

### 2.5.5 Největší daňový podvod na DPH<sup>59</sup>

O rozkrutí řetězového podvodu se zatím nejvyšší hodnotou kráčení daně informovalo Generální finanční ředitelství na konci léta 2015. Zhruba 120 společností, které byly součástí řetězce, si jako obchodovanou komoditu vybraly drahé kovy, především pak zlato, stříbro a platinu. Jednotlivé obchody probíhaly na území několika států, mezi které patřilo vedle ČR například Turecko nebo Německo. Na základě čerpání nadměrných odpočtů dosáhla konečná částka daňového úniku čtyři a půl miliardy korun. Vzhledem k tomu, že u podezřelých společností byly zabaveny částky v souhrnné výši pouhých 160 milionů korun, nebylo v tomto případě úspěchem ani tak doměření daně, jako spíše znemožnění další nelegální činnosti.

### 2.5.6 Komoditní kuriozita<sup>60</sup>

Vzhledem k tomu, že jsou obchodními komoditami využívanými k daňovým podvodům především předměty malých rozměrů s vysokou hodnotou, jak jsem popsala i na začátku této kapitoly, jeví se tato kauza spíše jako kuriozita. Obchodní společnosti si v tomto případě za objekt svých daňových úniků vybraly toaletní papír, papírové ubrousky a utěrky. Toto zboží kroužilo mezi ČR a Slovenskem v několika desítkách kamionů a podle všeho nemělo nikdy doputovat až ke koncovému zákazníkovi. Ačkoliv objemem zabaveného zboží se podle zástupce ředitele Generálního finančního ředitelství jednalo o největší exekuci v historii, daňový podvod dosáhl hodnoty „jen“ 25 milionů korun.

---

<sup>58</sup> PROCHÁZKOVÁ, Petra. *Policie odhalila obří daňový únik. Zboží za stamiliony se platilo hotově.* iDNES [online]. 19. 12. 2014 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://zlin.idnes.cz/foto.aspx?foto1=MBB58037f\\_TOYS.png](http://zlin.idnes.cz/foto.aspx?foto1=MBB58037f_TOYS.png)>.

<sup>59</sup> Novinky.cz. *Finanční správa odhalila rekordní podvod s DPH za 4,5 miliardy.* [online]. 1. 9. 2015 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <<http://www.novinky.cz/krimi/379340-financni-sprava-odhalila-rekordni-podvod-s-dph-za-4-5-miliardy.html>>.

<sup>60</sup> ŠTĚRBA, Radek. *Podvodníci vozili toaletní papír na Slovensko a zpět, vydělali miliony.* iDNES [online]. 12. 9. 2014 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://zlin.idnes.cz/kobra-prekazila-ve-zlinskem-kraji-danove-podvody-s-toaletnim-papirem-122-/zlin-zpravy.aspx?c=A140912\\_114622\\_zlin-zpravy\\_ras](http://zlin.idnes.cz/kobra-prekazila-ve-zlinskem-kraji-danove-podvody-s-toaletnim-papirem-122-/zlin-zpravy.aspx?c=A140912_114622_zlin-zpravy_ras)>.

### 3. Judikatura

Tato kapitola je věnována soudním rozhodnutím relevantním pro problematiku daňových úniku v rámci karuselových a řetězových podvodů. První podkapitola je věnována rozhodovací praxi Soudního dvora Evropské unie, která poskytuje jednotný výklad unijního práva a zakládá tak shodný právní postup pro všechny členské státy EU. Druhá podkapitola shrnuje pro tuto oblast nejdůležitější rozhodnutí soudů ČR, především pak Nejvyššího správního soudu.

Pojmem judikatura se rozumí rozhodovací praxe soudů, kterou tvoří souhrn jednotlivých soudních rozhodnutí, judikátů. Pro určení míry právní závaznosti těchto rozhodnutí jsou rozlišovány dva právní systémy. Zaprvé je to systém anglo-amerického práva, kde jsou rozhodnutí vyšších soudních orgánů závazná pro organizačně podřízené články soudní soustavy a tvoří tak precedenty, které umožňují vysokou flexibilitu soudů. Oproti tomu v kontinentálním modelu, do kterého je řazena i Česká republika, nemají soudní rozhodnutí takovou právní sílu. Svrchovaným pramenem práva jsou zde právní předpisy, avšak soudy mají velmi významnou roli při jejich výkladu a zpřesnění. Z důvodu zdouhavého procesu přijímání a změn zákonů je postavení soudů velmi důležité. Jejich činnost slouží ke zpřesnění právních norem, kde je dané ustanovení příliš vágní, a také k interpretaci ustanovení v případě abstraktních norem, kde zákonodárce ponechává prostor i ke změně právní normy výkladem soudu, aniž by musel být daný předpis měněn legislativní cestou. Zákon č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších předpisů, dále ukládá Nejvyššímu soudu povinnost sjednocovat rozhodovací praxi soudů, především pak pomocí zaujímání stanovisek a vydáváním sbírek pravomocných soudních rozhodnutí. Soudy nižších stupňů jsou povinny se takto ustálenou rozhodovací praxí řídit a k odlišnému řešení mohou dospět jen na základě dostatečné argumentace.<sup>61</sup>

#### 3.1 Soudní dvůr Evropské unie

Soudní dvůr Evropské unie je jedním z orgánů EU. Jeho posláním je výklad práva EU a především kontrola toho, že je unijní právo ve všech členských státech EU uplatňováno stejným způsobem. Vedle toho řeší i právní spory mezi členskými státy

---

<sup>61</sup> KOLOMIČENKO, Jakub. *Význam judikatury v českém právu*. Atlascon [online]. [cit. 2015-12-12]. Dostupný z WWW: <<http://www.atlascon.cz/files/media/53.pdf>>.



a orgány EU a ve výjimečných případech se mohou na SDEU obrátit i jednotlivci, podniky a organizace v případech, kdy se domnívají, že bylo orgánem EU zasaženo do jejich práv, nebo se mohou obrátit na Evropskou komisi prostřednictvím stížnosti. Pravomoc SDEU je rozdělena mezi tři orgány. Prvním je Soudní dvůr, který se skládá z jednoho soudce z každého členského státu a jedenácti generálních advokátů. Jeho úkolem je rozhodování o předběžných otázkách, které mu předkládají vnitrostátní soudy, a také řešení některých žalob. Druhou institucí je Tribunál, který je personálně tvořen jedním soudcem z každého členského státu, a jeho agendu představují především spory vznikající v oblasti hospodářské soutěže a obchodu. Třetím orgánem je Soud pro veřejnou službu skládající se ze sedmi soudců, který slouží k řešení sporů mezi EU a jejími zaměstnanci.<sup>62</sup>

Z tohoto rozdělení agendy vyplývá, že pro náš účel poslouží především rozhodnutí Soudního dvora. Oblastí DPH se týká hlavně rozhodování o předběžné otázce, kterou předkládají vnitrostátní soudní orgány v případě pochybností o způsobu výkladu nebo platnosti právního předpisu EU a také při možném rozporu vnitrostátních právních předpisů nebo právní praxe s evropským právem. Tento postup tak slouží k výkladu a zpřesnění norem práva EU a k zajištění jednotného provádění evropských právních předpisů ve všech členských státech.

### **3.1.1 C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House<sup>63</sup>**

Rozsudek ze dne 12. ledna 2006 týkající se kolotočových podvodů. Společnosti Optigen, Fulcrum a Bond House nakupovaly mikroprocesory od společností usazených ve Spojeném království a prodávaly je do jiných členských států. Finanční úřady Velké Británie odmítly vrátit daň na základě daňových přiznání uvedených společností s odůvodněním, že součástí řetězce dodávek zdanitelných plnění byl bez vědomí společností i subjekt, který zmizel, aniž by zaplatil DPH (tzv. Missing Trader), a že se tedy jedná o kolotočový podvod. Předkládající soud také popisuje organizaci kolotočového podvodu (toto obsahuje podkapitola 2.2.1 Schéma karuselových podvodů,

---

<sup>62</sup> Europa.eu. *Soudní dvůr Evropské unie* [online]. 2015 [cit. 2015-12-15]. Dostupný z WWW: <[http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index\\_cs.htm](http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index_cs.htm)>.

<sup>63</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483.  
BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6., akt. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 374 s. ISBN 978-80-7273-174-9. s. 342 an.

proto se jeho popisu zde již věnovat nebudu). Předkládající soud doplnil, že účastníci nevěděli a neměli důvod se domnívat, že jsou zapleteni do karuselového podvodu, dále že neměli kontakt se zmizelým subjektem, nákupy uskutečněné společností Fulcrum, za něž bylo odmítnuto vrácení DPH, se společnosti nezdály být odlišné od ostatních uskutečněných nákupů, ke dni nákupu subjekt „Missing Trader“ ještě nezmizel, takže k tomu ani dojít nemuselo, a v neposlední řadě byla všechna dodání opravdu uskutečněna.

Soudnímu dvoru byly položeny tyto otázky: Má být nárok získat DPH odvedenou za plnění posuzován ve vztahu pouze ke konkrétnímu plnění nebo k souhrnu plnění včetně později uskutečněných, které tvoří řetězec, nebo k podvodným úmyslům ostatních účastníků, kteří nejsou dotčeným subjektům známy, uskutečněných před nebo po konkrétním plnění, nebo k jinému kritériu? Došlo vyloučením plnění, kterého se účastnil nevinný účastník, k porušení obecných zásad proporcionality, rovnosti zacházení nebo právní jistoty? A v případě Bond House byla položena i otázka, zda se při prodeji mikroprocesorů ve Velké Británii a jejich prodeji nebritským subjektům jedná o ekonomickou činnost.

U první otázky, posouzení nároku na odpočet, Soudní dvůr odkazuje na judikaturu upřesňující pojem dodání zboží jako převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, a že osobou povinnou k dani je každý subjekt samostatně uskutečňující ekonomickou činnost bez ohledu na její výsledek nebo účel. Dle stanoviska generálního advokáta pak musí být každé plnění posuzováno samo o sobě bez ohledu na předcházející nebo následující skutečnosti. V bodě 49 Soudní dvůr dále uvádí, že *„z ustálené judikatury vyplývá, že zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Z toho vyplývá, že kvalifikace jednání jako protiprávního sama o sobě nezakládá výjimku ze zdanění tohoto jednání.“* Soudní dvůr dochází k závěru, že plnění, která nejsou sama o sobě stížena podvodem s DPH, jsou dodáním zboží od osoby povinné k dani v rámci ekonomické činnosti bez ohledu na podvodný úmysl jiného subjektu, o němž osoba povinná k dani nevěděla a vědět nemohla. Na nárok této osoby na odpočet DPH odvedené na vstupu nemá vliv ani fakt, že DPH za předchozí nebo následující prodej zboží nebyla zaplácena do státní pokladny.

Významným přínosem řešení trojice popsanych případů je, že z rozsudku vzešel tzv. knowledge test, tedy možnost správce daně zamítnout nadměrný odpočet v případě, kdy plátce věděl nebo mohl vědět o podvodu v řetězci dodavatelů. Jedná se tak o zásadní judikát, na základě něhož je posuzováno vědomí daňového subjektu o podvodném jednání v rámci transakcí, na nichž se podílel.

### **3.1.2 C-255/02 Halifax<sup>64</sup>**

Rozsudek ze dne 21. února 2006 k otázce plnění za účelem získání daňového zvýhodnění. V daném případě vystupovala společnost Halifax, která je bankovním ústavem, a dále několik jejích dceřiných společností. Společnost Halifax potřebovala vybudovat 4 telefonická centra. Obchodní dohody směřovaly k tomu, aby mohla Halifax odečíst DPH z prací uskutečněných společnostmi Leeds, jednou z jejích dceřiných společností. Nájem prostor byl převeden na dceřinou společnost, která nebyla registrována k dani, a tak byla osvobozena od DPH. Další dceřiná společnost uplatnila daň na výstupu pro Leeds a odpočty od nezávislých dodavatelů. Obchodní transakce byly správcem daně posouzeny tak, že příjemcem plnění od nezávislých dodavatelů byla přímo Halifax a DPH na vstupu dceřiným společností neuznal.

Soudnímu dvoru byly položeny předběžné otázky, zda jsou plnění provedená pouze s úmyslem získat daňové zvýhodnění a bez samostatného ekonomického účelu považována pro účely DPH za ekonomickou činnost, a zda se jedná o zneužití práva konstatované Soudním dvorem, pro něž lze nárok na odpočet daně odmítnout. K otázce ekonomické činnosti se vyjádřily subjekty řízení následovně: Zúčastněné společnosti tvrdí, že v systému Šesté směrnice jsou za ekonomickou činnost považována i plnění sledující pouze získání daňového zvýhodnění. Opačný názor zastává vláda Spojeného království a Irsko. Komise pak uvádí, že účel není pro posouzení relevantní. Soudní dvůr se v první řadě musel vypořádat s jednotnou definicí zdanitelného plnění a s pojmy dodání zboží, poskytování služeb a hospodářská činnost. S odkazem na bod 26 rozsudku ze dne 12. září 2000, Komise v. Řecko (C-260/98) Soudní dvůr uvádí, že hospodářská činnost má být posuzována bez ohledu na její účel nebo výsledky, stejně jako i ostatní pojmy zmíněné výše. To znamená, že i v tomto případě se o ekonomickou

---

<sup>64</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C- 255/02, Sb. rozh. s. 2006 I-01609. BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6., akt. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 374 s. ISBN 978-80-7273-174-9. s. 347 an.

činnost jednalo. K druhé otázce se skupina společností vyjádřila tak, že se domnívá, že v systému DPH neexistuje v právu Společenství teorie o zneužití práva, jíž by se mohly daňové orgány dovolávat. Vláda Spojeného království zastává názor, že pojem zneužití práva patří mezi obecné právní zásady a zakazuje osobě pouze simulující podmínky odpočíst DPH. Komise pak předpokládá, že plnění vytvářející umělou situaci za účelem uplatnění odpočtu DPH, nesmějí být zohledněna. Soudní dvůr ve svém rozhodnutí vychází především z ustálené judikatury, podle které se subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat právních norem Společenství, avšak v oblasti DPH musí z objektivních okolností vyplývat, že hlavním cílem plnění je získání daňového zvýhodnění, a že výsledkem dotčených plnění, i přes formální použití podmínek stanovených vnitrostátními nebo evropskými právními předpisy, bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí je v rozporu s cíli sledovanými danými ustanoveními.

Postup daňového orgánu by měl být následující: V první řadě je třeba vymezit cíle Šesté směrnice, což je v rámci systému odpočtů zbavit subjekt zátěže DPH v rámci jeho hospodářské činnosti. Dále je třeba vyhodnotit plnění, vedle jeho charakteru zohlednit i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty. Plnění uskutečněná v rámci zneužití mají být nově definována, aby nastolila situaci existující v případě neexistence plnění představujících dané zneužití. V tomto konkrétním případě to tedy znamená, že na veškerá plnění bude nahlíženo jako na přímý vztah mezi společností Halifax a nezávislými dodavateli.

Tento rozsudek zároveň uvádí příklady, ve kterých se o zneužití práva nejedná. Zaprvé to je situace, kdy plnění mohou mít i jiný důvod, než jen dosažení daňového zvýhodnění. O zneužití se nejedná ani v případě, kdy má osoba povinná k dani možnost volby mezi více plněními, protože Šestá směrnice neukládá povinnost zvolit plnění, s nímž by bylo spojeno placení nejvyšší částky DPH.

### 3.1.3 C-245/04 EMAG<sup>65</sup>

Rozsudek ze dne 6. dubna 2006 určující charakteristiku intrakomunitárního dodání a pořízení zboží. Rakouská společnost EMAG koupila zboží od rakouské společnosti K, která jej pořídila od dodavatelů z JČS. Přeprava byla zajištěna od dodavatelů společnosti K na jejich náklady přímo do společnosti EMAG. Ačkoliv tedy došlo ke dvěma obchodním transakcím, fyzický pohyb zboží byl jen jeden. Společnost EMAG následně uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 20 %, kterou jí fakturovala společnost K. Správce daně tento nárok neuznal, protože dle jeho názoru byla obě plnění (dodavatelé z JČS-K, K-EMAG) intrakomunitárním plněním a v takovém případě měla přiznat daň a zároveň uplatnit odpočet společnost EMAG, jelikož u společnosti K šlo o osvobozené dodání zboží do JČS s místem plnění v zemi odeslání.

Soudnímu dvoru byla položena především otázka týkající se určení toho, zda se v případě jednoho fyzického pohybu zboží může jednat o dvě transakce tak, aby na obě mohlo být pohlíženo jako na intrakomunitární dodání zboží osvobozené od DPH. S tím souvisí i otázka, zda má význam, která osoba měla právo se zbožím nakládat během přepravy. Dále byl Soudní dvůr požádán o vyjádření, zda místem, v němž se začíná uskutečňovat druhé dodání, se rozumí místo, které zboží skutečně opouští, nebo místo, kde končilo první dodání.

Soudní dvůr vychází při svém rozhodování ze zásady, že „*daňový příjem ze zdanění posledního stupně spotřeby má být ve prospěch členského státu, ve kterém dochází ke konečné spotřebě*“. Důsledkem toho je osvobození od daně v členském státě, kde se odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat. K první otázce se Soudní dvůr vyjádřil tak, že pokud dvě na sebe navazující dodání zakládají jen jeden pohyb zboží, může být pouze ta transakce, které lze přiřadit přepravu zboží, považována za intrakomunitární dodání nebo pořízení zboží, které je osvobozeno od daně. Na tento výklad nemá vliv, která osoba je oprávněna nakládat se zbožím během přepravy. Ostatní transakce se považují za dodání zboží bez přepravy s místem plnění ve státě před započítáním nebo po ukončení přepravy. Klíčovým faktorem pro posouzení, která

---

<sup>65</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 4. 2006, EMAG, C-245/04, Sb. rozh. s. 2006 I-03227. BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6., akt. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 374 s. ISBN 978-80-7273-174-9. s. 335 an. ZŮNOVÁ, Milena. *Řetězové obchody*. Daňáři online [online]. 3. 5. 2007 [cit. 2015-12-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2139v2882-retezove-obchody/>>.

transakce bude považována za intrakomunitární dodání nebo pořízení, pak bude, který subjekt fakticky zajišťuje nebo realizuje přepravu. V tomto konkrétním případě tedy je intrakomunitárním dodáním a pořízením zboží první transakce, tedy ta mezi společnostmi K a jejími zahraničními dodavateli, protože ti fakticky zajišťovali přepravu. Následné dodání mezi společnostmi K a EMAG je dodáním zboží bez přepravy (tzv. klidové dodání) uskutečněné ve státě ukončení přepravy a jde tedy o zdanitelné plnění v Rakousku.

V takovémto modelu mohou nastat tři situace podle toho, který subjekt fakticky zajišťuje nebo realizuje přepravu. Pro příklad použijí subjekty z původního řízení s tím, že společnost EMAG bude subjekt A, společnost K subjekt B a zahraniční dodavatelé subjekt C. A koupí zboží od B, který zboží kupuje od C.

- 1) Přepravu zajistí C přímo k A. Vzhledem k tomu, že přepravu zajišťuje subjekt C, je za intrakomunitární dodání a přepravu považována transakce mezi B a C. Následné dodání mezi B a A je již tzv. klidovým dodáním.
- 2) Přepravu od C do A zajistí B. I v tomto případě se přeprava vztahuje k transakci mezi subjekty B a C.
- 3) Přepravu od C zajistí A. Jelikož přímo mezi subjekty A a C nedošlo k žádné obchodní transakci, bude za intrakomunitární dodání a přepravu považována transakce uskutečněná mezi A a B. Mezi B a C tak dojde pouze k tzv. klidovému dodání. V tomto případě by subjekt C měl uplatnit daň na výstupu, protože se jedná o tamní tuzemské zdanitelné plnění.

Dle mého názoru se jedná o jeden z nejdůležitějších judikátů SDEU, protože vnáší světlo do problematiky tzv. klidových a průběžných dodávek zboží, jejíž řešení bylo do té doby vcelku nejasné. Soud také mimo jiné poskytl závazný výklad některých sporných institutů, které s problematikou tzv. řetězových obchodů souvisí, a stanovil konkrétní postup, jakým by mělo být na transakce související s dodáním zakládajícím odeslání nebo přepravu zboží pohlíženo. Na druhou stranu ale SDEU nestanovil, která z transakcí by měla být považována za intrakomunitární dodávku, a to sice proto, že k tomu v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nebyl vyzván.

### 3.1.4 C-384/04 Federation of Technological Industries<sup>66</sup>

Rozsudek ze dne 11. května 2006 o společné odpovědnosti osoby povinné k dani a daňového dlužníka. Profesní organizace podala žalobu proti ustanovením zakládajícím solidární odpovědnost subjektů zúčastněných na řetězci dodávek pro případ nezaplacení daně, která byla zavedena především z důvodu boje proti kolotočovým podvodům, s odůvodněním, že ustanovení Šesté směrnice členskými státy EU neumožňují přijmout takovou právní úpravu.

Soudnímu dvoru bylo předloženo několik předběžných otázek, ale dle mého názoru nejdůležitější je ta prvně položená. Umožňuje ustanovení čl. 21 odst. 3 Šesté směrnice členskými státy určit společnou a nerozdílnou odpovědnost za odvod daně jakékoliv osobě společně s osobou odpovědnou dle čl. 21 Šesté směrnice za splnění obecných právních zásad Společenství? Na tuto otázku Soudní dvůr odpověděl, že z dikce ustanovení čl. 21 odst. 3 Šesté směrnice vyplývá, že oprávnění členských států pro určení společně odpovědné osoby se vztahuje na veškeré situace uvedené v předchozích odstavcích tohoto článku, avšak je třeba, aby členské státy při přijímání vnitrostátní právní úpravy ctily obecné právní zásady Společenství, v tomto konkrétním případě pak především zásadu proporcionality. Tímto se myslí hlavně ochrana subjektů, které učinily veškerá rozumně vyžadovatelná opatření pro zjištění, zda jejich plnění není součástí řetězce dodávek, v rámci něhož dochází k podvodu na DPH. Subjekty, které i přes přijetí všech opatření, nevěděly a vědět nemohly o daňovém podvodu, nemohou být odpovědné za neodvedení daně jiným subjektem v řetězci.

### 3.1.5 C-439/04 Axel Kittel a C-440/04 Recolta Recycling<sup>67</sup>

Rozsudek ze dne 6. července 2006 k pojmu „podvod na DPH“ a k institutu „věděl, mohl vědět“. Ve věci C-439/04 společnost Computime, jejímž správcem konkurzní podstaty se následně stal Axel Kittel, obchodovala s počítačovými součástkami a dle názoru daňového orgánu se vědomě účastnila kolotočového podvodu, který spočíval ve vícečetném fakturování dodání téhož zboží dodavateli a dodávky pro

---

<sup>66</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, Sb. rozh. s. 2006 I-0419.

<sup>67</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel a Recolta Recycling, C-439/04, C-440/04, Sb. rozh. s. I6161.  
BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6., akt. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 374 s. ISBN 978-80-7273-174-9. s. 333 an.

společnost Computime byly jen fiktivní. Z důvodu protiprávnosti tohoto jednání, které způsobuje absolutní neplatnost smlouvy, byl společnosti zamítnut nárok na odpočet DPH a následně byl správcem daně vydán vůči společnosti platební výměr. Axel Kittel podal proti rozsudku, kterým soudní orgán prohlásil opravný prostředek proti platebnímu výměru za neopodstatněný, kasační opravný prostředek. V této věci byly Soudnímu dvoru předloženy předběžné otázky týkající se vlivu absolutní neplatnosti smlouvy o prodeji na nárok na odpočet daně. Stejně otázky byly položeny i v případě C-440/04 týkajícího se kolotočového podvodu s luxusními vozy. Ty byly panem Ailliaudem po nákupu od společnosti Auto-Mail prodány společnosti Recolta a aniž by pan Ailliaud z nákupu vybral a z následného prodeje odvedl DPH, společnost Recolta tytéž vozy, již osvobozené od DPH na základě prodeje při vývozu, prodala zpět společnosti Auto-Mail. Vůči společnosti Recolta byl daňovým orgánem vydán platební výměr.

Soudní dvůr ve svém závěru zopakoval ustanovení z rozsudku C-354/03 Optigen a také C-384/04 Federation of Technological Industries a zároveň zopakoval, že protiprávní jednání samo o sobě nezakládá výjimku z jeho zdanění. Nevěděla-li tedy nebo nemohla-li osoba povinná k dani vědět, že dané plnění je součástí podvodu, brání výklad čl. 17 Šesté směrnice, aby ustanovení vnitrostátního práva určující absolutní neplatnost smlouvy o prodeji z důvodu protiprávnosti vedlo ke ztrátě nároku na odpočet DPH bez ohledu na to, zda se jedná o neplatnost vyplývající z podvodu na DPH nebo z jiných podvodů. Zároveň ale musí být dodrženo ustanovení judikatury, které zakazuje dovolávat se práva Společenství podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Dále Soudní dvůr stanoví, že osoba povinná k dani, která s ohledem na objektivní skutečnosti věděla nebo mohla vědět o své účasti na podvodném jednání, se stává spolupachatelem bez ohledu na to, zda měla z daňového podvodu prospěch.

V návaznosti na předchozí judikaturu a na základě tohoto rozsudku byl do praxe zaveden pro možnost správce daně zamítnout nárok na odpočet tzv. Axel Kittel test. Někdy též nazývaný znalostní test stanovuje otázky, aby bylo určeno, zda je daňový subjekt odpovědný za účast na podvodu. Daňový orgán musí zjistit, zda došlo k daňové ztrátě a pokud ano, zda je to v důsledku existence daňového podvodu v obchodním řetězci. Existuje-li daňový podvod, je třeba zjistit, zda s ním souvisí předmětná



transakce, v rámci čehož je třeba rozkrýt celý řetězec a všechny jeho články, především pak subjekt Missing Trader.<sup>68</sup>

### 3.1.6 C-409/04 Teleos<sup>69</sup>

Rozsudek ze dne 27. září 2007 vztahující se k dodání zboží do JČS a osvobození od daně. Britská společnost Teleos prodávala mobilní telefony, přičemž místo dodání se vyskytovalo v JČS. Většina těchto transakcí byla uskutečněna s doložkou EXW („ze závodu“), která určuje, že přepravu zajišťoval odběratel. Jako důkaz dopravení zboží na místo určení sloužil nákladní list CMR podepsaný kupující společností. Příjemce plnění přiznal daň a uplatnil nárok na odpočet daně na základě pořízení zboží z JČS, které deklaroval jako osvobozené plnění. Britský správce daně zjistil, že některé nákladní listy CMR obsahovaly nesrovnalosti jako například nepravdivé místo plnění, neexistující přepravce, registrační značky neodpovídající vhodným dopravním prostředkům pro přepravu. Na základě tohoto zjištění došel daňový orgán k závěru, že zboží nikdy neopustilo území Spojeného království a požadoval od společnosti Teleos doplacení DPH, ačkoliv společnost Teleos jím byla shledána jako nezapojená do daňového podvodu, jelikož neměla důvod údajům uvedeným v nákladních listech CMR nedůvěřovat.

Předkládající soud požádal Soudní dvůr v první řadě o výklad pojmu odeslání a také o výklad čl. 28c část A písm. a) Šesté směrnice, především pak podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží. Další otázka směřovala k tomu, za jakých podmínek, a zda vůbec, mohou příslušné orgány uložit povinnost doplacení DPH subjektu, jenž o podvodu nevěděl, a jehož účast na něm nebyla prokázána.

K pojmu odeslání Soudní dvůr uvádí, že pro kvalifikaci transakce jako pořízení zboží uvnitř Společenství je vedle podmínek upřesňujících vlastnosti prodejce a pořizovatele třeba splnění podmínky převedení práva s věcí nakládat jako vlastník a také podmínky odeslání nebo přepravy zboží do jiného členského státu, než ze kterého je odesíláno nebo přepravováno. Této transakci pak odpovídá dodání zboží uvnitř

---

<sup>68</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování*. Daňáři online [online]. 1. 4. 2013 [cit. 2015-12-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41688v52630-podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani/>>.

<sup>69</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, Teleos, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797. BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6., akt. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 374 s. ISBN 978-80-7273-174-9. s. 328 an.

Společenství, které je od DPH osvobozeno, se zdůrazněním, že „odeslání nebo přeprava musejí být provedeny z členského státu, který je součástí území Společenství, kde platí společný systém DPH, do jiného členského státu Společenství“. Co se týče samotných pojmů odeslání/přepravení, společnost Teleos uvádí, že by měl být postačující úmysl dodavatele a pořizovatele provést transakci uvnitř Společenství. Proti tomuto názoru se Soudní dvůr ohradil a uvádí, že dané pojmy je třeba vykládat s ohledem na objektivní skutečnost, kterou je existence fyzického pohybu zboží mezi členskými státy. Osvobození od daně pak lze v případě dodání zboží uvnitř Společenství uplatnit pouze v případě, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele a dodavatel zároveň prokáže odeslání nebo přepravu zboží do JČS a jeho fyzické opuštění území členského státu dodání.

Soudní dvůr ve svém rozsudku dále uvádí, že čl. 28c část A písm. a) Šesté směrnice je třeba vykládat tak, aby bylo zabráněno uložení povinnosti doplatit daň subjektu jednajícímu v dobré víře, který předložil důkazy prokazující jeho nárok na osvobození, ačkoliv se tyto následně ukázaly být nepravdivými, aniž by byla účast tohoto subjektu na podvodu prokázána, a za podmínky, že tento učinil všechna rozumně požadovatelná opatření, aby se nestal účastníkem podvodného jednání. Postup následného uložení povinnosti doplatit DPH by byl v rozporu se zásadou právní jistoty především z toho důvodu, že vnitrostátní právní úprava uvádí jako důkaz pro uznání nároku na osvobození mimo jiné i nákladní list a ten byl daňovým orgánem pro daný nárok uznán. Soudní dvůr také podotýká, že právní úprava Velké Británie umožňující správci daně uložit povinnost doplatit daň, je v hrubém rozporu se zásadou proporcionality.

Na rozdíl od předchozích rozhodnutí SDEU je v tomto judikátu stanoveno, co podvodem na DPH není. Správci daně je tak poskytnuta celá škála konkrétních příkladů, na základě nichž by měl posoudit, zda v jím řešeném případě se o daňový podvod jedná či nikoliv.

### **3.1.7 C-146/05 Albert Collée<sup>70</sup>**

Rozsudek ze dne 27. září 2007 týkající se případu německé společnosti Collée, která byla autorizovaným prodejcem vozidel čerpajícím provizi od dodavatele jen

---

<sup>70</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, Albert Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861.

v případě prodeje ve svém okolí. Společnosti Collée se naskytlá příležitost prodat několik vozidel belgickému obchodníkovi, což by bylo ale mimo rámec smlouvy s dodavatelem, a proto by nemohla čerpat provizi. Z tohoto důvodu se společnost obrátila na obchodníka ve svém okolí, který sloužil jako zprostředkovatel a vykázal dodání do JČS. Byla mu vystavena fiktivní faktura obsahující DPH, na základě které požadoval zprostředkovatel vyplacení daně zaplacené na vstupu. Již před touto fiktivní transakcí uzavřela společnost Collée smlouvu o prodeji s belgickou společností, která zaplatila čistou prodejní cenu a převzala vozidla s využitím vlastního dopravce. Daňový orgán ale na základě šetření zjistil, že transakce mezi zprostředkovatelem a společností Collée byla fiktivní a z toho důvodu odepřel nárok na odpočet DPH. Na základě této kontroly společnost Collée zrušila související účetní záznamy a zaúčtovala dané příjmy jako dodání zboží uvnitř Společenství osvobozené od daně. Na základě toho byl správcem daně zvýšen zdanitelný obrát společnosti, ale nebylo přiznáno belgické společnosti osvobození od daně z důvodu, že záznamy nebyly učiněny ihned po uskutečnění plnění. Albert Collée podal opravný prostředek proti rozhodnutím daňových orgánů, kterým se dovoľával existence všech potřebných dokladů.

Předkládající soud položil Soudnímu dvoru otázku, zda může daňová správa odmítnout osvobození od daně u intrakomunitárního dodání jen z důvodu nečasného předložení požadovaných účetních dokladů a zda má na toto vliv skutečnost, že osoba povinná k dani nejprve intrakomunitární dodání zatajila. Soudní dvůr v první řadě uvádí, že povinnost členských států osvobodit intrakomunitární dodání od daně je stanoveno v čl. 28c části A písm. a) prvním pododstavci Šesté směrnice, a že tato směrnice ale zároveň neobsahuje žádné ustanovení týkající se předkládaných důkazů. Je proto na členských státech, aby tuto problematiku samy upravily, avšak v souladu s obecnými právními zásadami. Soudní dvůr se dále zabýval opodstatněností požadavku včasného předkládání dokladů, které je v Německu vyžadováno ne na základě legislativy, ale vyplývá z tamní judikatury. Dle názoru Soudního dvora překračuje tento požadavek rámec nutných opatření pro zajištění správného výběru daně a vzhledem k nejasnému časovému určení „bezprostředně po uskutečnění plnění“ ho lze považovat za průnik do institutu právní jistoty. Jelikož v daném případě k intrakomunitárnímu dodání zboží fakticky došlo, je třeba na základě zásady daňové neutrality, aby bylo osvobození od DPH přiznáno. Co se týče prvotního zatajení skutečností daňovým

subjektem, Soudní dvůr poukazuje na rozsudek C-454/98 Schmeink & Cofreth a Strobe, ve kterém uvedl, že „pokud výstavce faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, vyžaduje zásada neutrality DPH, že neprávem vyúčtovaná daň může být opravena, aniž by taková oprava musela být podmíněna dobrou vírou uvedeného výstavce“. Proto je na vnitrostátním soudu, aby prověřil, zda v konkrétním případě mohlo dojít ke ztrátě daňových příjmů, což ale nezahrnuje nevybrání DPH týkající se intrakomunitárního dodání, ačkoliv toto bylo nejprve kvalifikováno jako dodání uskutečněné uvnitř členského státu podléhající DPH. Dále je také na vnitrostátním soudu, aby prověřil, zda zatajení plnění uvnitř Společenství nesměřovalo k úniku na DPH.

I tento rozsudek SDEU se zařadil do skupiny soudních rozsudků týkajících se problematiky daňových podvodů. Přínosem tohoto rozhodnutí je, že SDEU zde došel k závěru, že pouhé využití zprostředkovatele za účelem získání smluvní provize nelze ztotožňovat s daňovým podvodem nebo se zneužitím norem unijního práva.

### **3.1.8 C-536/08 a C-539/08 Facet-Facet<sup>71</sup>**

Rozsudek ze dne 22. dubna 2010 k nároku na odpočet při intrakomunitárním pořízení. V obou spojených věcech je základ případu v podstatě shodný. Nizozemská společnost nakupovala zboží z JČS a toto zboží dále prodávala do odlišných členských států, aniž by zboží fyzicky vstoupilo na území Nizozemska. Dodavatelé nizozemské společnosti neúčtovali DPH, protože jim bylo poskytnuto DIČ. Nizozemská společnost svým odběratelům také nefakturovala DPH a v případě společnosti Facet uvedla pouze řecké DIČ, které jí bylo sděleno kyperskými odběrateli. Nizozemská společnost Facet v daňovém přiznání uvedla DPH, kterou byla povinna zaplatit z pořízení zboží uvnitř Společenství, a zároveň si ji odečetla. Ke svým dodávkám zboží přistupovala jako k intrakomunitárnímu dodání, ale zahraniční odběratelé nevyplnili prohlášení o pořízení zboží uvnitř Společenství a španělští odběratelé nebyli registrováni k dani, ani nevyplnili daňové přiznání. Daňový orgán došel k závěru, že společnost Facet pořídila zboží uvnitř Společenství a došlo tedy k intrakomunitárnímu pořízení zboží s povinností

---

<sup>71</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 4. 2010, Facet-Facet, C-536/08 a C-539/08, Sb. rozh. s. I-3581.

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6., akt. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 374 s. ISBN 978-80-7273-174-9. s. 327 an.

odvodu daně. Jelikož ale bylo toto zboží fakticky přepraveno přímo do Španělska, má tudíž nárok na odpočet daně až v případě, kdy prokáže, že byla odvedena daň ve státě ukončení přepravy, kterým bylo v tomto případě Španělsko.

V obou věcech byla předložena stejná předběžná otázka, a sice „*zda na základě ustanovení Šesté směrnice je-li místem pořízení zboží uvnitř Společenství území členského státu, který pořizovateli přidělil identifikační číslo pro DPH, pod nímž si pořizovatel zboží pořídil, má tento pořizovatel nárok na okamžitý odpočet DPH, kterou je v tomto členském státě povinen odvést*“. Soudní dvůr v první řadě podotýká, že nárok na odpočet DPH je základní zásadou společného systému DPH a v zásadě nemůže být omezen. Cílem přechodné úpravy pak je převod daňového příjmu na členský stát konečné spotřeby zboží. V bodě 33 rozsudku Soudní dvůr dále uvádí, že „*k tomu, aby bylo zaručeno, že dotčené zboží bude podléhat DPH, stanoví čl. 28b část A odst. 2 první pododstavec Šesté směrnice, že neprokáže-li pořizovatel, že pořízení bylo předmětem daně podle odstavce 1 tohoto článku, považuje se za místo pořízení zboží uvnitř Společenství území členského státu, který vydal identifikační číslo pro DPH, pod nímž si pořizovatel zboží pořídil*“. Čl. 28b část A odst. 2 Šesté směrnice tak sleduje cíl zajistit zdanění intrakomunitárního pořízení zboží a zároveň i zamezit dvojímu zdanění takového pořízení. Soudní dvůr se tak zabývá otázkou, zda má subjekt nárok na okamžitý odpočet DPH nebo zda v případě, kdy osoba povinná k dani neprokázala, že intrakomunitární pořízení bylo předmětem daně v členském státě ukončení odesílání nebo přepravy, podléhá sama této dani v členském státě, který vydal DIČ. Z původního řízení vyplývá, že zboží nebylo do uvedeného členského státu fakticky dovezeno. Soudní dvůr tak došel k názoru, že uvedená plnění nezakládají nárok na odpočet ve smyslu čl. 17 Šesté směrnice, a že z tohoto důvodu jím nelze nahradit zvláštní režim dle čl. 28b části A odst. 2 druhého pododstavce Šesté směrnice. V konkrétním případě tak nemá nizozemský pořizovatel nárok na okamžitý odpočet DPH v souvislosti s intrakomunitárním pořízením, protože ten mu náleží až v okamžiku, kdy je DPH přiznána ve státě, do kterého bylo zboží fyzicky odesláno nebo přepraveno.

Základním přínosem tohoto rozhodnutí pro praxi je, že bylo SDEU stanoveno, že v obdobných případech nemá plátce nárok na okamžitý odpočet DPH, jak by tomu bylo v případě české legislativy podle § 73 odst. 1 písm. b) ZDPH. Je tedy třeba vyzvat plátce, aby nejprve prokázal, že došlo ke zdanění daného zboží ve státě, do něhož bylo

zboží přepraveno. Pokud se subjektu toto prokázat nepodaří, je možné doměřit mu daň z pořízení zboží, které bylo předmětem transakce.

### 3.1.9 C-285/09 R.<sup>72</sup>

Rozsudek ze dne 7. prosince 2010 k podílení se na daňovém úniku. Portugalský občan pan R. byl jednatelem německé společnosti, jejímž předmětem činnosti byl prodej luxusních vozidel. Kupujícími byli většinou prodejci vozidel v Portugalsku. Aby pan R. umožnil distributorům spáchání daňového úniku v Portugalsku, zatajil skutečnou totožnost kupujících, což pro něj znamenalo možnost vozidla prodávat za výhodnější cenu. Pan R. vystavoval falešné faktury na jména fiktivních kupujících, z nichž někteří o použití své obchodní firmy ani nevěděli. Tyto faktury obsahovaly údaj o intrakomunitárním dodání zboží osvobozeném od daně, což na základě uváděných DIČ vzbuzovalo dojem, že k zaplacení DPH dojde v Portugalsku. Vozidla byla ve skutečnosti dodávána jiným pořizovatelům, než kteří byli uváděni na fakturách. Tito vozidla posléze prodávali konečným soukromým kupujícím v Portugalsku, aniž by informovali daňové orgány o předchozím intrakomunitárním pořízení a aniž by odvedli DPH. Za dva roky se tímto způsobem podařilo panu R. prodat vozidla za celkovou částku cca 19 milionů eur. V daňových přiznáních pana R. byly tyto transakce uvedeny jako dodání uvnitř Společenství osvobozená od daně a v souhrnných přiznáních označil fiktivní kupující, aby nebylo možné dohledat ty skutečné. Německý soud pana R. odsoudil k trestu odnětí svobody za daňové úniky, jimiž se vyhnul zaplacení DPH ve výši cca 2,5 milionu eur, protože soud došel k názoru, že fiktivní dodání do Portugalska nejsou intrakomunitárním dodáním ve smyslu čl. 28c část A písm. a) prvního pododstavce Šesté směrnice, a že úmyslné zneužití práva EU odůvodňuje nepřiznání osvobození od daně. Pan R. podal opravný prostředek, v němž uvedl, že soud nekvalifikoval dotčená plnění správně, jelikož se jednalo o intrakomunitární dodání zboží osvobozené od DPH, protože vozidla byla skutečně dodána portugalským podnikatelům. A jelikož daň byla splatná v Portugalsku, nebyly příjmy z DPH v Německu dotčeny. Dále uvádí, že neodvedení daně v Portugalsku je pro jeho případ irelevantní. Předkládající soud pak uvádí, že „*čl. 28c část A písm. a) Šesté směrnice*

---

<sup>72</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 7. 12. 2010, R., C-285/09, Sb. rozh. s. 2010 I-12605.

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6., akt. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 374 s. ISBN 978-80-7273-174-9. s. 324 an.

*musí být vykládán v tom smyslu, že daňová zvýhodnění, která jsou běžně spojena s plněním, je nutné odmítnout jakékoliv straně, která provádí taková plnění za účelem daňového úniku, pokud je osoba povinná k dani se zneužívajícím nebo podvodným jednáním obeznámena a podílí se na něm“.* K tomuto výkladu uvedl v souběžném daňovém řízení s panem R. jeden z finančních soudů výhrady. Podle něj lze sporná plnění vysvětlit i jinak, než že cílem bylo získat daňová zvýhodnění, a proto se zákaz zneužití práva Společenství neuplatní. Pokud by tomu tak opravdu bylo, je možné uvádění nesprávných údajů o pořizovateli klasifikovat pouze jako přestupek.

Na základě rozporu ve výkladu se Spolkový soudní dvůr rozhodl předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda je třeba čl. 28c část A písm. a) Šesté směrnice vykládat tak, že je nutné odmítnout přiznání nároku na osvobození od DPH u dodání zboží ve smyslu tohoto ustanovení, ke kterému sice skutečně došlo, ale osoba povinná k dani věděla, že se svým dodáním podílí na daňovém úniku, případně přijala opatření k zatajení totožnosti skutečných pořizovatelů, aby jim umožnila spáchat daňový únik. Proti přípustnosti předběžné otázky měl pan R. námitky z důvodu, že předkládající soud zaprvé nesprávně popsal skutkové okolnosti původního řízení, když uvádí, že ojeté vozy byly prodávány fiktivním podnikům nebo Missing Traders, ačkoliv se jednalo o skutečná dodání existujícím subjektům, a zadruhé, jelikož nemá směrnice přímý účinek v trestních věcech, je předložená otázka jen hypotetická. Tuto nepřípustnost ale Soudní dvůr neuznal, jelikož je po něm žádán výklad práva EU na základě předložených skutkových a právních poznatků.

Ve svém rozhodnutí Soudní dvůr nejprve připomíná jeden z hlavních cílů podporovaných Šestou směrnicí, kterým je boj proti daňovým únikům. Soudní dvůr dále připomněl některé závěry, ke kterým došel v judikátu C-409/04 Teleos, a sice že na základě přechodné úpravy dochází k osvobození intrakomunitárního dodání od daně v členském státě odeslání a zároveň je toto pořízení zdaněno v členském státě určení. Ze stejného rozsudku také vyplývá výklad čl. 28c části A písm. a) první pododstavec Šesté směrnice ve znění, že *„osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání“*, což je po zrušení hraničních kontrol

prokazováno daňovým orgánům především důkazy poskytnutými osobami povinnými k dani. Kategorie těchto důkazů však nejsou žádným ustanovením Šesté směrnice stanoveny, a proto je na vnitrostátní úpravě, aby za současného respektování obecných právních zásad určila, jaké druhy důkazů bude třeba předložit pro využití nároku na osvobození od DPH. V konkrétním případě zboží skutečně opustilo území Německa a k prokázání této skutečnosti byly předloženy faktury vědomě nesprávné. Jelikož předložení zmanipulovaných důkazů může mít za následek ohrožení řádného fungování společného systému DPH, především je schopno zabránit správnému výběru daně, nebrání unijní právo tomu, aby vystavení vadných faktur bylo členskými státy považováno za daňový únik, a aby správce daně odmítl přiznat osvobození od daně.

Výsledkem rozhodnutí SDEU je, že navzdory zásadě proporcionality nic nebrání tomu, aby byla subjektu, který se podílel na daňovém úniku, uložena v členském státě odeslání povinnost zaplatit dodatečně daň v případě, kdy by intrakomunitární pořízení mohlo v členském státě určení uniknout placení DPH a daná transakce by tak vůbec nebyla zdaněna. V konkrétním případě tak mohou německé daňové orgány na základě pravomocí podle čl. 28c části A věty první Šesté směrnice odmítnout přiznat nárok na osvobození od daně.

### **3.1.10 C-430/09 Euro Tyre<sup>73</sup>**

Rozsudek ze dne 16. prosince 2010 k intrakomunitárnímu dodání a pořízení zboží, doplňující závěry v rozsudku C-245/04 EMAG. Nizozemská společnost Euro Tyre Holding prodala zboží belgické společnosti s dodací podmínkou „ze skladu“, což znamená, že společnost Euro Tyre měla povinnost zboží dodat do svého skladu na území Nizozemska a přeprava se měla uskutečnit jménem a na riziko kupujícího. Na základě toho byla nizozemskou společností vystavena faktura bez DPH. Belgická společnost však před převzetím zboží toto prodala jiné belgické společnosti s tím, že ta má provést přepravu, která ale bude probíhat jménem a na riziko první z belgických společností. Po prošetření daných transakcí odmítl nizozemský daňový orgán nulovou daňovou povinnost společnosti Euro Tyre a vyměřil jí dodatečně DPH. Nizozemský orgán, který se zabýval předloženou žalobou, došel na základě judikátu C-245/04

---

<sup>73</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 16. 12. 2010, Euro Tyre, C-430/09, Sb. rozh. s. 2010 I-13335. BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6., akt. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 374 s. ISBN 978-80-7273-174-9. s. 322 an.



EMAG k názoru, že přeprava byla uskutečněna kupujícím pro druhou belgickou společnost a z toho důvodu nebyla společnost Euro Tyre oprávněna použít osvobození od daně.

Soudnímu dvoru byla položena následující předběžná otázka: Ke kterému dodání má být přiřazena přeprava uvnitř Společenství v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících transakcí, z nichž jen jedna je spojena s přepravou, pokud ji provádí osoba (nebo je provedena na její účet), která má při prvním dodání postavení kupujícího a při druhém prodávajícího? Soudní dvůr ve svém rozsudku vychází kromě judikátu C-245/04 EMAG i z judikátu C-409/04 Teleos, ve kterém uvádí, že *„osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně ve smyslu čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce Šesté směrnice lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a jestliže v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy uvedené zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání“*. Z judikátu C-245/04 EMAG vyplývá, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na dalšího pořizovatele lze až poté, co sám toto právo získá od prvního prodávajícího. Tato podmínka byla v tomto případě splněna, protože druhá belgická společnost byla jen zástupcem prvního kupujícího. Není to však jediná okolnost, která by mohla zakládat, že se v případě první transakce jedná o intrakomunitární dodání. Vedle tohoto musí být brány na zřetel i záměry kupujícího v okamžiku pořízení, které byly v tomto konkrétním případě podloženy předložením DIČ belgické společnosti a také sdělením o úmyslu zboží přepravit do Belgie, a proto se společnost Euro Tyre mohla domnívat, že se jedná o dodání uvnitř Společenství. Avšak v případě, když by belgická společnost informovala společnost Euro Tyre o prodeji zboží jiné osobě povinné k dani předtím, než toto zboží opustilo členský stát dodání, vznikla by nizozemské společnosti povinnost uhradit DPH a vystavit opravenou fakturu. V bodě 41 pak Soudní dvůr uvádí, že *„okolnost, že se ve věci v původním řízení druhý pořizovatel účastnil přepravy, není skutečností, která by umožnila učinit závěr, že tato přeprava musí být přičtena druhému dodání“*. Na základě uvedených informací je tedy třeba přiřadit přepravu z Nizozemska do Belgie k první obchodní transakci. Opačná situace by nastala v případě, kdy by byla přeprava

provedená druhým kupujícím jeho nákladem. V takovém případě by byla přeprava zboží provedena v rámci druhé obchodní transakce.

Tento judikát doplňuje závěry rozsudku C-245/04 EMAG týkající se posouzení, u kterého ze subjektů účastnících se tzv. řetězových obchodů se stala intrakomunitární přeprava zboží jeho konečným nákladem. Na základě tohoto rozhodnutí je tak možné snáze určit průběh transakcí a především to, ve kterém případě se jedná o klidové dodávky zboží, a ve kterém naopak o průběžné. S tím souvisí i příklady uvedené v této práci u podkapitoly 3.1.3 C-245/04 EMAG.

### **3.1.11 C-273/11 Mecsek-Gabona<sup>74</sup>**

Rozsudek ze dne 6. září 2012 týkající se situace, kdy příjemci plnění byla zrušena registrace k dani retroaktivně. V daném případě uzavřela maďarská společnost kupní smlouvu na dodání řepky s italskou společností, která zajistila přepravu a prodeji zaslala nákladní listy CMR. Italský správce daně však při následné kontrole zjistil, že italská společnost se na uvedené adrese nevyskytuje a nikdy neodvedla žádnou daň. Na základě toho jí italská daňová správa zrušila registraci k dani se zpětným účinkem, což vedlo maďarské daňové orgány k závěru, že nebylo prokázáno intrakomunitární dodání, a proto doměřily daň maďarské společnosti. Podle názoru maďarských orgánů byla společnost povinna ověřit si všechny skutečnosti týkající se existence jeho odběratele a skutečného dodání zboží na místo určení, ne jen to, že DIČ italské společnosti bylo platné, a že jí byly z italské adresy odeslány nákladní listy CMR.

Soudnímu dvoru byly předloženy předběžné otázky týkající se výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES. S ohledem na judikaturu je dána podmínka, že *„osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže prodávající prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání“*. Podmínka převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník byla v původním řízení splněna. Důkazy potřebné k prokázání odeslání nebo

---

<sup>74</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 9. 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí.

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6., akt. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 374 s. ISBN 978-80-7273-174-9. s. 311 an.

přepravy zboží do JČS maďarské právo nijak nespecifikuje a uvádí, že jejich rozsah má být posuzován v každém případě zvlášť. Proti tomu se Soudní dvůr ohradil, protože takové ustanovení je v rozporu s obecnou zásadou právní jistoty. S ohledem na tento závěr musí splnění důkazní povinnosti posoudit vnitrostátní soud.

Nejdůležitějším poznatkem, který z tohoto rozsudku vyplývá, je posouzení toho, zda lze prodávajícímu odeprít právo na osvobození intrakomunitárního dodání proto, že správcem daně jiného členského státu bylo vyškrtuto DIČ pořizovatele se zpětným účinkem k datu předcházejícímu danému dodání. V daném případě je nepochybné, že DIČ pořizovatele bylo v době uskutečnění plnění platné. Jelikož je povinností daňové správy prověřit subjekt před přidělením DIČ, nelze nesrovnalost v tomto rejstříku přičítat v neprospěch subjektu, který se na uvedené údaje spoléhal, a který na jejich základě uplatňuje nárok na osvobození od DPH. Bylo by tak v rozporu se zásadou proporcionality, kdyby byl takový subjekt považován za osobu, která má povinnost uhradit DPH. Nárok na osvobození od DPH tak nelze subjektu odeprít jen z toho důvodu, že DIČ pořizovatele bylo vyškrtuto orgánem jiného členského státu z jeho vnitrostátního rejstříku až po dodání zboží, ale se zpětným účinkem.

### **3.2 Soudy ČR**

V rámci opravných prostředků se daňové řízení může dostat až do fáze, kdy o něm rozhodují soudní orgány v rovině správního práva. Není tak ani výjimečné, že se případ dostane až k Nejvyššímu správnímu soud. Jelikož v českém právu není uznávána precedenční funkce soudních rozhodnutí, jsou tyto judikáty závazné spíše svou přesvědčivostí a tím, že pokud bude v obdobném případě rozhodnuto jinak, není vyloučeno, že bude případ předložen NSS, který si bude stát za svým původním rozhodnutím. Rozsudky NSS vycházejí nezřídka kdy z judikatury SDEU, který vydává svá rozhodnutí k upřesnění nebo autoritativnímu výkladu ustanovení unijního práva. NSS tak často aplikuje závěry SDEU na konkrétní české případy a dále konkretizuje nejasné pojmy. V následujících podkapitolách se tak nebudu věnovat popisu konkrétních případů, ale zmíním se jen o institutech daňového práva, kterých se rozsudky dotýkají.

### **3.2.1 Čj. 7 Afs 54/2006<sup>75</sup>**

Rozsudek vycházející z rozsudku SDEU C-255/02 Halifax věnující se problematice zneužití práva. Obecné podmínky jsou stanoveny v rozsudku SDEU s tím, že zákaz zneužití práva se nesmí dostat do rozporu s obecnými právními zásadami. Nárok daňového subjektu tak může být odepřen především v situaci, kdy ekonomická činnost subjektu nemá jiné objektivní vysvětlení, než získání nároku vůči daňové správě, nebo pokud by přiznání takového práva bylo v rozporu se smyslem a účelem ZDPH.

### **3.2.2 Čj. 5 Afs 61/2008<sup>76</sup>**

Toto rozhodnutí stanoví, že v případě, kdy z okolností uzavření kupní smlouvy na dodání zboží vyplývá, že jediným cílem i výsledkem takové transakce bylo pouze získání nadměrného odpočtu, aniž by měla hospodářská činnost subjektu jiné objektivní vysvětlení, je třeba tento nárok odepřít.

### **3.2.3 Čj. 9 Afs 72/2009-180<sup>77</sup>**

Rozsudek týkající se řetězových podvodů, kdy dodavatelé plátce uplatňujícího odpočet daně nebyli schopni prokázat přijetí ani uskutečnění deklarovaných dodávek. Na počátku všech transakcí navíc stojí nekontaktní subjekt, který sice podává daňové přiznání, ale daň nehradí. Soud došel k závěru, že pokud není dodavatel schopen prokázat nákup, nemůže zboží ani prodat dalšímu subjektu, což ale nelze uplatnit rigidně ve všech případech. Jen proto, že dodavatel není schopen prokázat původ zboží, nelze vyloučit, že k uvedené transakci došlo. Takový případ je třeba zkoumat podrobněji. Ačkoliv jsou tedy důkazní prostředky primárně požadovány od daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, může se správce daně obrátit i na jeho dodavatele, aby doložili určité důkazy.

---

<sup>75</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006.

<sup>76</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2008, čj. 5 Afs 61/2008.

<sup>77</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 72/2009-180.

### 3.2.4 Čj. 5 Afs 83/2012-46<sup>78</sup>

NSS k problematice argumentování judikaturou. V tomto rozhodnutí je stanoveno, že závěry soudních rozhodnutí nelze na konkrétní věc bezvýhradně aplikovat, aniž by bylo přihlédnuto ke skutkovému stavu a všem okolnostem. Vždy je tedy třeba posoudit, zda jsou dané případy natolik podobné, že použití těchto argumentů nebude jen vytržením několika vět z kontextu celého rozhodnutí.

### 3.2.5 Čj. 1 Afs 58/2012-46<sup>79</sup>

V rozsudku „PRIMOSSA“ dochází k aplikaci judikatury SDEU týkající se institutu „věděl, mohl vědět“. NSS se zabýval především tím, zda stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že se svým jednáním účastní transakcí zasažených podvodem na DPH a zda jsou zde dány důvody pro odmítnutí nároku na odpočet daně. Finanční ředitelství se ke kasační stížnosti vyjádřilo tak, že daňový subjekt nepřijal dostatečná opatření k tomu, aby na něj mohlo být hleděno jako na subjekt, který o daňovém podvodu nevěděl. S ohledem na judikaturu SDEU pak NSS uvádí, že *„pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak 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“*.

---

<sup>78</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Úskalí argumentace judikaturou*. Účetní kavárna [online]. 1. 12. 2013 [cit. 2015-12-16]. Dostupný z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d43624v54830-uskali-argumentace-judikaturou/>>.

<sup>79</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2012, čj. 1 Afs 58/2012-46, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

## 4. Způsoby řešení a zabránění daňovým únikům

Jelikož aktéři daňových úniků své praktiky stále zdokonalují a přizpůsobují účinné legislativě, kterou se jim nezřídka kdy povede obejít, musí být zákonodárce neustále ve střehu. Jak vyplývá z analýz zveřejňovaných Eurostatem nebo Nejvyšším kontrolním úřadem, je bohužel objem daňových úniků stále na podobné úrovni a nedochází k jeho výraznějšímu snižování, ba spíše naopak. Například v roce 2013 činila mezera ve výběru DPH v rámci celé Evropské unie 168 miliard euro, což bylo o 3 miliardy euro více než v roce předchozím. V ČR pak byla v roce 2013 tzv. VAT GAP téměř 3,4 miliardy euro, čímž stát přišel o více jak 22 % nezaplacené DPH.<sup>80</sup> Může se tak zdát, že zákonodárce je vždy o krok pozadu za podvodnými subjekty, ale s ohledem na flexibilitu nekalých praktik mu často ani nezbývá nic jiného, než nové způsoby daňových úniků řešit jen s účinností do budoucna, protože je velmi obtížné legislativně obsáhnout všechny možné způsoby vyhýbání se daňové povinnosti.

V této kapitole se tedy zaměřím na jednotlivé legislativní nástroje boje proti daňovým únikům, kterými jsou především institut reverse charge a kontrolní hlášení, které bylo zavedeno s účinností k 1. 1. 2016.

### 4.1 Mezinárodní spolupráce finančních orgánů<sup>81</sup>

Pro potírání daňových úniků je velmi důležitá mezinárodní správní spolupráce, a to především na úrovni EU. Pro oblast DPH bylo přijato Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Toto nařízení vymezuje cíle správní spolupráce, kterými je správné vyměření DPH, kontrola správného uplatňování DPH, boj proti podvodům souvisejícím s DPH a ochrana příjmů z DPH. Každý členský stát má pak určit jeden ústřední kontaktní orgán zodpovědný za styk s Komisí a ostatními členskými státy. V ČR jím je Generální finanční ředitelství. Vedle něj mohou být pro výměnu informací určeny i kontaktní útvary nebo příslušní úředníci.

---

<sup>80</sup>CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis. *Study on VAT Gaps*. europa.eu [online]. 2015 [cit. 2016-01-10]. Dostupný z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_gap2013.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf)>.

<sup>81</sup> Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

Výměna informací na základě tohoto nařízení probíhá několika způsoby. Zprvu to je formou žádosti o informace a o správní šetření, na základě níž dožádaný orgán poskytne informace týkající se daného případu. Dožádaný orgán v takovém případě jedná dle vnitrostátní právní úpravy a má i možnost odmítnout provést šetření za podmínek v čl. 7 uvedeného nařízení. Z druhého může výměna informací probíhat i bez předchozí žádosti, kdy jsou určité druhy informací sdělovány orgánům dotčených států automaticky. Především se jedná o informace související s porušováním právních předpisů týkajících se DPH a existence nebezpečí daňové ztráty. Při předání informací na základě čl. 7 nebo čl. 15 Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 může orgán poskytující tyto informace požádat o zpětnou vazbu orgán, jemuž byly informace poskytnuty. Dožadující orgán, který informace přijal, je může předat dál jen po předchozím informování dožádaného orgánu.

Pro boj proti podvodům na DPH je podstatný čl. 33 an. Nařízení Rady (EU) č. 904/2010, který zakotvuje síť pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy. V rámci Eurofiscu je členskými státy zřízen mnohostranný mechanismus včasného varování pro boj proti podvodům v oblasti DPH a dále je jimi koordinována mnohostranná výměna informací a práce kontaktních úředníků Eurofiscu jednotlivých členských států. Jakákoliv účast v této síti je pro členské státy dobrovolná.

Pro přístupnost informací nejen pro finanční správu, ale i pro veřejnost, byl zřízen systém VAT Information Exchange System. Jedná se o elektronický systém umožňující ověřování platnosti DIČ v rámci EU a zároveň poskytuje daňovým správám členských států informace o intrakomunitárních dodávkách zboží. Pro daňový subjekt je získání informací o platnosti DIČ jeho přeshraničního obchodního partnera klíčové z důvodu osvobození plnění od DPH a také proto, aby se nestal součástí řetězce podvodných subjektů.<sup>82</sup>

## **4.2 „Daňová Kobra“**

Specializovaný tým Kobra, který byl založen prováděcím protokolem ke koordinační dohodě o spolupráci, výměně informací a koordinaci v polovině června roku 2014, se skládá z Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního

---

<sup>82</sup> Evropská komise. *VIES*. europa.eu [online]. 2015 [cit. 2016-01-10]. Dostupný z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/faq.html](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html)>.

finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Inspirací pro tento projekt byl velmi dobře fungující model ze Slovenska. Jedná se o specializovaný orgán pro odhalování a boj s daňovými podvody především v oblasti DPH a spotřební daně. Všechny tři složky Kobry si mezi sebou mohou rychleji vyměňovat informace, což vede ke zvýšení efektivnosti jejich činnosti. Základem jejich práce je vytipování daňových úniků a koordinace nejen daňových, ale i trestních řízení. Díky této spolupráci je zajištěna využitelnost informací a důkazních prostředků všemi zúčastněnými.<sup>83</sup>

Podle zprávy uveřejněné 2. 2. 2016 předsedou vlády Bohuslavem Sobotkou je činnost Kobry velmi úspěšná. Od zahájení své činnosti v červnu 2014 zabránila daňovým únikům za 4,1 miliardy korun, což svědčí o tom, že se jedná o opravdu efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům.<sup>84</sup>

### **4.3 Legislativní nástroje k boji proti daňovým únikům**

Tato podkapitola je věnována institutům českého práva, které k 1. 1. 2016 slouží pro boj s daňovými úniky v oblasti DPH. Prvním z nich je ručení, které poskytuje v předepsaných situacích záruku, že neodvedená daň bude nakonec přeci jen úspěšně získána do státního rozpočtu. Dalším z velmi diskutovaných nástrojů je reverse charge, který je schopen účinně zabránit daňovým podvodům tím, že povinnost odvést daň přechází na odběratele, který má zároveň i nárok na odpočet. Tím je sice zamezeno daňovému úniku, ale vzhledem k evropské harmonizaci se tento institut vztahuje jen na vyjmenované komodity. A navíc, jak je popsáno dále, má i tento způsob své nevýhody. Nejnověji zavedeným nástrojem pro boj proti daňovým únikům je s účinností od 1. 1. 2016 kontrolní hlášení. Podle zpráv poskytnutých především Ministerstvem financí by se mělo jednat o nejúčinnější zbraň proti karuselovým podvodům na DPH. Vzhledem k vysoké administrativní náročnosti a také vysokým sankcím se ale tato úprava setkává s velkou nevolí především podnikatelských subjektů. Jaká bude užitečnost tohoto opatření, bude možné říci až postupem času, kdy se ukáže, jak efektivně nový systém pracuje.

---

<sup>83</sup> Daňová kobra. [online]. 2014 [cit. 2016-01-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.danovakobra.cz/>>. PETLACHOVÁ, Petra. *Daňová "Kobra" startuje*. Finanční správa [online]. 13. 6. 2014 [cit. 2016-01-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/danova-kobra-startuje-5053>>.

<sup>84</sup> Česká televize. *Tým Kobra zabránil daňovým únikům za čtyři miliardy*. ČT24 [online]. 2. 2. 2016 [cit. 2016-02-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1680979-danova-kobra-za-svou-existenci-zachranila-ctyri-miliardy-korun>>.



### 4.3.1 Ručení<sup>85</sup>

Institut ručení za nezaplacenou daň je upraven v § 109 ZDPH a byl zaveden s účinností k 1. 4. 2011. Jedná se o ručení příjemce zdanitelného plnění (tedy plátce, který přijme zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění), které vzniká při splnění skutečností uvedených v jednotlivých odstavcích tohoto paragrafu. Dle § 109 odst. 1 ZDPH tak ručení vzniká v případě, kdy příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na plnění nebude uvedená daň odvedena, poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně uvede do postavení, ve kterém nemůže daň zaplatit, případně dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Při splnění alespoň jedné podmínky uvedené v odst. 1 tohoto paragrafu stačí navíc i jen nevědomá nedbalost subjektu, ale na druhou stranu je třeba zohlednit jednání v dobré víře. Důkazní břemeno pak leží na správci daně. K naplnění podmínek uvedeného ustanovení dochází nejčastěji mezi osobami blízkými, případně při personálním nebo kapitálovém propojení subjektů.

Odst. 2 téhož paragrafu stanoví, že ručitelský vztah vzniká také v případě, kdy je úplata poskytnutá za plnění bez ekonomického opodstatnění odlišná od ceny obvyklé, která se stanoví dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. V tomto případě se správce daně nezabývá pouhými drobnými odchylkami od ceny obvyklé. Dalšími skutečnostmi zakládajícími ručení je poskytnutí úplaty, byť i jen zčásti, bezhotovostně na účet vedený mimo tuzemsko nebo její poskytnutí bezhotovostně na účet odlišný od účtu poskytovatele zdanitelného plnění zveřejněného správcem daně, pokud úplata překračuje dvojnásobek hraniční částky stanovené zvláštním zákonem, který upravuje omezení plateb v hotovosti.

Dále zakládá § 109 odst. 3 ZDPH ručitelský vztah v případě, kdy v okamžiku uskutečnění plnění nebo poskytnutí úplaty je o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem. Institut nespolehlivého plátce blíže upravuje § 106a ZDPH a lze v něm nalézt, že nespolehlivým plátcem je na základě rozhodnutí správce daně ten plátce, který poruší závažným způsobem povinnosti

---

<sup>85</sup> SLADKOVSKÝ, Otakar. *Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013*. Finanční správa [online]. 5. 3. 2013 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>>.

vztahující se ke správě daní. V praxi to tak může být například dluh na DPH minimálně 500 000 Kč nebo zapojení do podezřelých obchodů, častým důvodem je pak také opakované neplnění lhůty pro povinná podání.<sup>86</sup> Vzhledem k tomu, že informace o tom, zda je subjekt nespolehlivým plátcem, je veřejně přístupná, je na každém, aby si zjistil, s kým uzavírá obchod a zda případně nebude ručit za daň nezaplacenou z takovéto transakce.

Ručitelský vztah zakotvený v ZDPH vychází z obecné občanskoprávní úpravy ručení a je tedy zajišťovacím institutem přístupujícím k hlavnímu závazku. Má tak akcesorickou povahu a je závislý na existenci hlavního závazku, který zajišťuje. Z obecné právní teorie vyplývá i jeho subsidiární povaha, kdy lze ručení realizovat až ve chvíli, pokud není zajištěný dluh splněn dlužníkem, a to ani v rámci vymáhání. Na rozdíl od obecné soukromoprávní úpravy jsou podmínky pro možnost domoci se plnění na ručiteli v oblasti DPH stanoveny zákonodárcem přísněji. V případě, kdy majetek daňového dlužníka nepokrývá daňový nedoplatek v plné výši, musí se správce daně nejprve pokusit alespoň část dluhu vymocit, než že by rovnou požadoval uhrazení celého nedoplatku po ručiteli.<sup>87</sup> Ručení zaniká společně s hlavním závazkem, ale v § 171 odst. 2 daňového řádu je stanoveno, že „zanikne-li daňový subjekt bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek tím není dotčena“. Vztah ručitele a původního povinného subjektu je po uhrazení nedoplatku dále jen vztahem soukromoprávním.

Aby se daňový subjekt mohl vyhnout tomu, že by se stal ručitelem, zavádí ZDPH v § 109a zvláštní způsob zajištění daně. V takovém případě uhradí příjemce zdanitelného plnění daň za poskytovatele tohoto plnění jeho správci daně, aniž by byl vyzván jako ručitel. Tento institut pak může být použit na jakékoliv zdanitelné plnění, nejen na to podléhající ručení dle § 109 ZDPH.

Institut ručení zahrnuje i § 108a ZDPH, který stanoví ručitelský závazek osoby, jejíž postavení upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a je reakcí především na daňové podvody při obchodování s pohonnými hmotami.

---

<sup>86</sup> KONEČNÁ, Jana. *Seznam nespolehlivých plátců*. Jak podnikat [online]. 26. 11. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.jakpodnikat.cz/nespolehlivy-platce-ruceni-za-odvod-dph.php>>.

<sup>87</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, čj. 1 Afs 3/2014-31, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

### 4.3.2 Reverse charge

Režim přenesení daňové povinnosti upravený § 92a an. ZDPH byl stejně jako institut ručení za nezaplacenou daň zaveden novelou zákona s účinností od 1. 4. 2011. Základním principem této úpravy je, že plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, je povinen přiznat daň. V praxi to tedy znamená, že daň neodvádí poskytovatel zdanitelného plnění, ale ten naopak zboží prodá za částku bez uvedení výše DPH, kterou je následně povinen přiznat a zaplatit příjemce tohoto plnění, který je plátcem daně. V řetězci tak dochází k obchodním transakcím bez daně, protože tu má povinnost odvést stejný subjekt jako ten, který si nárokuje odpočet, a tím je riziko daňových úniků eliminováno v podstatě na nulu.<sup>88</sup> V současné době se reverse charge aplikuje pouze na dodání zlata, dodání nemovitých věcí, poskytnutí stavebních nebo montážních prací a na dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH, což je povětšinou odpad a šrot, a od dubna roku 2015 také na zboží uvedené v příloze č. 6 ZDPH, která uvádí komodity, na které se režim reverse charge bude vztahovat do konce roku 2018, překročí-li celková částka základu daně dodávaného zboží 100 000 Kč. Nově byl s účinností od 1. 1. 2016 na základě § 92d ZDPH zaveden i dobrovolný režim přenesení daňové povinnosti v případech transakcí týkajících se dodání „starých“ nemovitých věcí, což je ale případ, který se v karuselových podvodech nevyskytuje.

Stávající úprava dopadá na komodity, které byly daňovými úniky stíženy nejčastěji, ale jak jsem uvedla již několikrát, pro subjekty podílející se na podvodném jednání není nic jednoduššího, než své nekalé praktiky přizpůsobit nedostatečné legislativě a pro své transakce začít využívat jinou komoditu, na kterou se tato úprava nevztahuje. Vzhledem k tomu, že se tento způsob jeví jako neúčinnější nástroj proti daňovým únikům, především pak proti karuselovým podvodům, je zde snaha o zavedení celoplošného reverse charge. Jelikož ale DPH spadá mezi tzv. harmonizované daně, jsou pravidla určována na unijní úrovni, čímž jsou omezeny pravomoci vnitrostátních orgánů přijímat zákonnou úpravu v této oblasti. Ministerstvo financí v čele s ministrem Andrejem Babišem se tak od června roku 2014 snaží iniciovat nejrůznější setkání a jednání, která by vedla k přesvědčení orgánů EU, že plošné zavedení reverse charge

---

<sup>88</sup> Ministerstvo financí české republiky. *Informace o postupu při prosazování iniciativy ČR k širšímu uplatnění metody přenesení daňové povinnosti (reverse charge)*. Mfcr.cz [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material\\_Informace-o-postupu-ve-veci-Reverse-charge.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material_Informace-o-postupu-ve-veci-Reverse-charge.pdf)>.

by mohlo být efektivním způsobem, jak zamezit daňovým únikům na DPH. Za zmínku tak například stojí dopis eurokomisaři pro hospodářské a měnové záležitosti, dopisy zaslané všem ministrům financí EU, vystoupení na jednání rady ECOFIN, užší spolupráce s ministry financí sousedních zemí, uspořádání mezinárodní konference s názvem „*Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům*“ a k 31. 1. 2016 je nejaktuálnější diskuse rady ECOFIN z 15. 1. 2016 o boji proti podvodům v oblasti DPH a rozšíření metody reverse charge, což se ukázalo jako mimořádně aktuální téma.<sup>89</sup>

Zavedení všeobecného reverse charge ale může mít i své nevýhody. V případě, když by ČR získala od EU výjimku a bylo by jí umožněno zavedení celoplošného reverse charge, je zde nemalé riziko, že by se nekalé obchodní transakce přesunuly do přílehlých států EU. I to je důvod, proč se tomuto postupu mnohé členské státy brání. Další nevýhodou by bylo odstranění základního znaku systému DPH, a sice že zdaňování přidané hodnoty připadá na každý článek řetězce. V daňových příznacích prostředních článků by tak figurovala nulová vlastní daň a příjmem státního rozpočtu by se stala až daň odváděná posledním článkem. Díky tomu by ani odběratel nebyl motivován nechat si vystavit daňový doklad, který dnes slouží jako důkazní prostředek pro jeho uplatnění nároku na odpočet. Zároveň by v případě výběru daně až od posledního článku řetězce bylo postiženo cash-flow státního rozpočtu, který za současného systému získává finanční prostředky od plátců DPH průběžně, i když jen na přechodnou dobu. Nepřehlédnutelnou nevýhodou by bylo i zvýšení administrativní zátěže jak pro daňové subjekty, tak i pro správce daně. Ale vzhledem k tomu, že s účinností od 1. 1. 2016 je zavedeno kontrolní hlášení, které v podstatě zahrnuje veškerou tuto administrativu, je již bezpředmětné hovořit o případné administrativní zátěži spojené se zavedením všeobecného reverse charge.<sup>90</sup>

---

<sup>89</sup> Kancelář ministra - odbor 10. *Reverse charge*. Mfcr.cz [online]. 19. 11. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/reverse-charge>>.

<sup>90</sup> ZÍDKOVÁ, Hana. *Všeobecný reverse-charge a jeho alternativy*. Bulletin Komory daňových poradců ČR Praha: Wolters Kluwer. 2014, roč. 2014, č. 3, s. 13 an. ISSN 1211-9946.

### 4.3.3 Kontrolní hlášení<sup>91</sup>

Nejnovějším legislativním nástrojem pro boj proti daňovým únikům je s účinností od 1. 1. 2016 tzv. kontrolní hlášení, jehož právní úprava je zakotvena v § 101c an. ZDPH. Nejedná se přitom o institut zcela nový, několik let již funguje v některých zemích EU, například v Bulharsku, Lotyšsku a Španělsku. Tento institut je směřován především proti karuselovým a řetězovým podvodům na DPH a získávání odpočtů DPH na základně fiktivních faktur. Kontrolní hlášení je specifickým daňovým tvrzením a nijak nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. Na rozdíl od daňového přiznání k DPH, kde je plátcem uváděn součet všech faktur za dané období a bez následné daňové kontroly tak nelze zjistit jednotlivá fakturovaná plnění, budou v kontrolním hlášení uváděny jednotlivé faktury uspořádaně. Daňový orgán přehledně získá informace, které sice mohl získat i dříve, ale tento proces byl zdlouhavý a nedokázal včas reagovat na daňový únik. Jedná se především o informace o tom mezi kým, za kolik a kdy byla transakce provedena, aniž by hrozilo nebezpečí zneužití, protože kontrolní hlášení nebude obsahovat údaje o marži, množství, ani o samotném předmětu obchodu. V rámci každé transakce o ní budou informovat oba zúčastněné subjekty, jak dodavatel, tak i odběratel. Je proto velmi důležité, aby oba uvedli shodné evidenční číslo daňového dokladu. Na základě následného párování uvedených údajů bude možné poodkrýt vazby mezi subjekty a tím odhalit i celé schéma daňového úniku. Dojde-li mezi odběratelem a dodavatelem k rozporu v kontrolních hlášeních, bude moci být zahájena cílená kontrola dříve, než bude vyplacena vratka DPH. Tím ztrácí výhodu institut tzv. nekontaktního plátce („Missing Trader“), často využívaný v rámci podvodných uskupení.

Kontrolní hlášení bude bez výjimky podáváno elektronicky, a to především proto, že prvotní párování bude provádět software a digitalizace písemných podání by byla zdlouhavá a narušovala by efektivitu tohoto nástroje. Povinnost podat kontrolní hlášení dopadá na všechny plátce splňující podmínky v § 101c odst. 1 ZDPH, a to i na fyzické osoby, které požívají jen drobnou výhodu, a sice že kontrolní hlášení jsou po

---

<sup>91</sup> Finanční správa. Kontrolní hlášení DPH. [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>>. BABIŠ, Andrej. *Kontrolní hlášení = systémová pomoc v boji proti podvodům na DPH*. Finanční správa. [online]. 22. 12. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <[http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kontrolni\\_hlaseni\\_TK\\_20151222.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kontrolni_hlaseni_TK_20151222.pdf)>.

nich požadována čtvrtletně ne měsíčně, jak je tomu u právnických osob. Důvodem, proč nová zákonná povinnost dopadá jak na osoby fyzické, tak i právnické, je to, že jakákoliv legislativní výjimka by mohla být zneužita organizátory daňových úniků. Dále by také nebylo možné údaje párovat v případě, kdy by transakce proběhla mezi právnickou osobou a osobou fyzickou, která by neměla povinnost kontrolní hlášení podat.

Častým argumentem odpůrců kontrolního hlášení je, že se jedná o nepřiměřenou administrativní zátěž pro daňové subjekty. Je sice pravda, že sestavení kontrolního hlášení může být časově náročné, ale veškeré údaje mají plátcí k dispozici, a je proto třeba ve většině případů jen aktualizovat účetní program. Na druhou stranu může řádně vyplněné kontrolní hlášení pomoci k tomu, že daňový subjekt nebude vystaven následné daňové kontrole, která je přeci jen administrativně ještě náročnější.

Pro efektivní fungování byly zákonodárcem zavedeny i sankce související přímo s institutem kontrolního hlášení. Zákon upravuje dvě skupiny sankcí. V první to jsou finanční postihy bez možnosti správního uvážení správce daně ukládané především v souvislosti s nepodáním kontrolního hlášení. Diskreční pravomoc je pak daňovému orgánu dána v případě nezměnění nebo nedoplnění kontrolního hlášení na základě výzvy k odstranění pochybností a v případě závažného ztěžování nebo maření správy daní. Sankce se pohybují v desetitisících korun s maximální hranicí 500 000 Kč. Dle vyjádření Ministerstva financí se však nejedná o zcela rigidní úpravu a drobné nesrovnalosti budou tolerovány bez finančního postihu. Dále Ministerstvo financí chystá i novelu ZDPH, která by zahrnovala možnost správce daně sankci vznikající ze zákona prominout. Navrhovaným dnem účinnosti této novely je 1. 5. 2016 s tím, že by byla prosazena i zpětná účinnost takového ustanovení a bylo by možné prominout i sankce vzniklé přede dnem účinnosti. Cílem totiž není zbytečně zatěžovat poctivé obchodníky, ale celá úprava má postihnout problémové daňové subjekty.

Veškeré získané údaje bude vyhodnocovat jedno středisko za vysokých bezpečnostních opatření. Místně příslušní daňoví úředníci pak získají z kontrolního hlášení jen omezené množství informací, které bude postačující pro jejich následnou činnost související s podezřelými transakcemi. První kontrolní hlášení bude daňovými subjekty podáváno do 25. 2. 2016 za období leden 2016, respektive do 25. 4. 2016 za první čtvrtletí 2016. Ministerstvo financí uvádí svůj odhad zvýšení daňových příjmů zpočátku přibližně o 10 miliard korun ročně. Tato částka by se pak měla dále zvyšovat

především proto, že postupně budou odhalována jednotlivá uskupení, která generují své zisky z neoprávněně čerpaných financí od státu v rámci daňových úniků.<sup>92</sup> Jestli celý systém funguje tak, jak je předpokládáno, se zjistí nejdříve v dubnu roku 2016, kdy bude mít správce daně k dispozici kontrolní hlášení i fyzických osob a bude proto možné provést kompletní analýzu. Vzhledem k tomu, že celé nově zavedené opatření míří především na ochranu příjmů státního rozpočtu do budoucnosti, bude možné říci, jestli systém opravdu funguje, až po několika měsících, a o jeho celkové efektivitě bude možné mluvit až po několika letech, kdy se ukáže, zda opravdu došlo ke snížení úniků na DPH v takovém rozsahu, jaký Ministerstvo financí predikuje.

---

<sup>92</sup> PETLACHOVÁ, Petra. *Kontrolní hlášení = nový nástroj v boji s velkými podvody na DPH*. Finanční správa. [online]. 26. 8. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/kontrolni-hlaseni-novy-nastroj-v-boji-s-velkymi-podvody-na-dph-6382>>.

## **Závěr**

Ve své diplomové práci na téma *Daňové úniky na DPH v řetězových a karuselových obchodech a jejich odraz v judikatuře* jsem se pokusila poskytnout náhled do velmi aktuální problematiky daňových úniků v oblasti DPH. V důsledku zrušení hraničních kontrol v rámci Schengenského prostoru se subjektům zainteresovaným v daňových únicích naskytla možnost rozšířit své nekalé praktiky na území téměř celé Evropy, aniž by mohlo být daňovými orgány takovému jednání včas zabráněno.

Karuselové podvody tak začaly vzkvétat a díky přeshraniční spolupráci v nich zapojených subjektů je pro berní úředníky prakticky nemožné jim efektivně čelit. Praktiky těchto subjektů jsou velmi rozmanité, struktury podvodů značně sofistikované a komplikované. Ačkoliv se zákonodárce novelizacemi zákonů snaží zabránit daňovým únikům v reálném čase, zdá se, že podvodné subjekty jsou vždy o krok napřed. Jejich techniky jsou velmi variabilní a dokážou se přizpůsobit i sebemenší skulince v zákoně. Jako příklad může posloužit jednoduchá obměna obchodované komodity. Pro zúčastněné subjekty není nic jednoduššího, než se začít orientovat na zboží, které zákonodárce při novele opominul nebo snad z ospravedlnitelných důvodů záměrně nezahrnul. Pro vidinu zisku se tyto subjekty ani neostýchají do svých podvodných jednání zaangažovat i subjekty, které o protiprávní činnosti uskupení nevědí a slouží pouze pro odlákání pozornosti daňových orgánů od ohniska úniků na dani.

Vzhledem k tomu, že se jedná o celoevropský problém, je oblast DPH jednotně upravena evropským právem, což by mělo poskytnout jednotný rámec pro potírání daňových úniků. Hlavním důvodem této úpravy je, aby nedocházelo k roztržičnosti národních právních úprav a mohl tak nerušeně probíhat obchod v rámci volného trhu EU. Jednotná právní úprava ale nedokáže čelit problémům specifickým pro jednotlivé regiony. Problém může nastat i při přijímání unijního práva, protože pro politiky původem z Francie nebo Německa mohou být praktiky subjektů východní Evropy naprosto neznámé. Evropské právo je velmi obecné proto, aby bylo možné jeho dikci přizpůsobit konkrétním problémům. Tento model pak podporuje činnost Soudního dvora Evropské unie, který jako jediný může poskytnout autoritativní výklad norem unijního práva. Jednotlivá ustanovení těchto norem jsou tak zpřesňována a k jejich



výkladu jsou poskytnuty i konkrétní příklady vycházející ze skutečných případů, kterými se SDEU při své rozhodovací praxi zabýval.

Pro českého zákonodárce je možnost poskytnout daňovým úředníkům efektivní nástroje pro boj s daňovými úniky značně limitována evropským právem, které je tomu českému v oblasti DPH nadřazeno. Ačkoliv se tak například jeví, že výhody institutu reverse charge převyšují jeho nevýhody, není možné tento způsob zabránění daňovým únikům rozšířit plošně na veškeré obchodované komodity, jelikož by to bylo v rozporu s ustanoveními práva EU. Přesvědčit orgány EU se nedaří ani přes veškerou snahu ukázat, že by právě zavedení všeobecného reverse charge mohlo být účinnou zbraní proti podvodným jednáním daňových subjektů.

České vládě se i přes limitaci evropským právem podařilo prosadit novelu ZDPH, která by mohla konečně vnést světlo do oblasti karuselových podvodů. Jedná se o institut kontrolního hlášení, které svou komplexností poskytne správci daně informace o transakcích, které probíhají na území České republiky. Osobně se mi tento způsob potírání daňové kriminality jeví jako nástroj s velkým potenciálem. Je však otázkou, jak bude fungovat ve skutečnosti a zda může efektivně obstát vzhledem k jeho potřebě uvádění precizně přesných údajů. To se mi však zdá v českých podmínkách, kde většina především drobných podnikatelů dělá vše až na poslední chvíli a ne vždy zcela perfektně hned napoprvé, jako ne zcela realistické. Uvědomuje si to zřejmě i sám zákonodárce, který zavedl právě pro tento institut soubor specifických sankcí. Nezbyvá tedy než doufat, že právě tato právní úprava bude efektivně potírat karuselové podvody, a počkat, co přinese praxe.

Na základě poznatků získaných při tvorbě této práce se mi boj proti daňovým únikům jeví z velké části jako předem prohraný boj s větrnými mlýny. Ačkoliv činnost zákonodárců neustává a snaží se reflektovat aktuální problémy, ty se záhy stávají minulostí a podvodníci přecházejí na nové, promyšlenější techniky. Po dobu, kdy bude možné „vydělat“ peníze bez většího úsilí tím, že budou poskytovány z veřejného rozpočtu na základě nedostatečné legislativy, nelze čekat, že by subjekty od podvodného jednání upustily. Často se totiž stává, že než daňový orgán rozplete složité struktury daňového úniku, hlavní zúčastnění již sedí někde stranou a počítají svůj snadný zisk.

Z vlastního pohledu se mi jako účinný nástroj boje jeví zavedení všeobecného reverse charge. Dle mého názoru by největší nevýhodou pro stát bylo narušení cash-flow v době, než by bylo zboží prodáno konečnému spotřebiteli. V porovnání s možnými zisky pro státní rozpočet mi to ale přijde jako zanedbatelná újma. Základním problémem tohoto institutu je ale porušení obecné zásady DPH, kdy má být daň odváděna z přidané hodnoty v každém z článků řetězce transakcí. Proti tomuto žádný argument neexistuje. Jako velmi pozitivní krok se mi zdá i zavedení kontrolního hlášení, které sice nepopíratelně navýší administrativní zátěž všech zúčastněných, ale mohlo by být efektivním nástrojem v boji proti daňovým únikům, z čehož by těžili nakonec všichni, protože odstraněním subjektů podílejících se na podvodném jednání by došlo k narovnání konkurenčního prostředí. Uvidíme, co přinese budoucnost a kam až sahá vynalézavost subjektů vydělávajících daňovými úniky.

## Seznam použité literatury a pramenů

### Odborná literatura

BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 6., akt. vyd. Praha: Bova Polygon, 2015. 374 s. ISBN 978-80-7273-174-9.

BERGER, Wolfgang. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. 1., vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

DRÁBOVÁ, Milena, et al. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9.

HOCHMANNOVÁ, Olga. *Evropská judikatura k DPH*. Praha: Svaz účetních, 2013. 64 s. ISBN 978-80-87367-37-7.

HOLUBOVÁ, Olga. *Osvobození od DPH: vybrané oblasti*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 95 s. ISBN 978-80-7478-515-3.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. 231 s. ISBN 80-716-9020-1.

LEDVINKOVÁ, Jana, et al. *Abeceda DPH 2015*. 2., aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2015. 352 s. ISBN 978-80-7263-950-2.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Finanční správa a daňové podvody*. e-Bulletin Komory daňových poradců ČR. Praha: Wolters Kluwer. 2014, roč. 2014, č. 12. ISSN 1211-9946.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Zahraniční obchod aneb obstojíte před finančním úřadem?*. e-Bulletin Komory daňových poradců ČR. Praha: Wolters Kluwer. 2012, roč. 2012, č. 2. ISSN 1211-9946.

ZÍDKOVÁ, Hana. *Všeobecný reverse-charge a jeho alternativy*. e-Bulletin Komory daňových poradců ČR. Praha: Wolters Kluwer. 2014, roč. 2014, č. 3. ISSN 1211-9946.

### Internetové zdroje

BABIŠ, Andrej. *Kontrolní hlášení = systémová pomoc v boji proti podvodům na DPH*. Finanční správa. [online]. 22. 12. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <[http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kontrolni\\_hlaseni\\_TK\\_20151222.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kontrolni_hlaseni_TK_20151222.pdf)>.

Česká televize. *Tým Kobra zabránil daňovým únikům za čtyři miliardy*. ČT24 [online]. 2. 2. 2016 [cit. 2016-02-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1680979-danova-kobra-za-svou-existenci-zachranila-ctyri-miliardy-korun>>.

ČTK. *Soud uložil mnohaleté tresty za kšefty s řepkovým olejem*. Týden [online]. 30. 3. 2015 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://www.tyden.cz/rubriky/domaci/krimi/soud-ulozil-mnohalete-tresty-za-ksefty-s-repkovym-olejem\\_338009.html](http://www.tyden.cz/rubriky/domaci/krimi/soud-ulozil-mnohalete-tresty-za-ksefty-s-repkovym-olejem_338009.html)>.

Daňová kobra. [online]. 2014 [cit. 2016-01-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.danovakobra.cz/>>.

DĚDINOVÁ, Tereza. *Jak se vybíraly daně v minulosti*. Finance.cz [online]. 2013 [cit. 2015-05-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/377709-jak-se-vybiral-y-dane-v-minulosti/>>.

Europa.eu. *Soudní dvůr Evropské unie* [online]. 2015 [cit. 2015-12-15]. Dostupný z WWW: <[http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index\\_cs.htm](http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index_cs.htm)>.

Evropská komise. *VIES*. europa.eu [online]. 2015 [cit. 2016-01-10]. Dostupný z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/faq.html](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html)>.

Finanční správa. *Kontrolní hlášení DPH*. [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>>.

JIRIČKA, Jan. *Daňová Kobra odhalila kráčení daní za čtvrt miliardy, obvinila šest lidí*. iDNES [online]. 9. 10. 2014 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://zpravy.idnes.cz/kraceni-dani-za-ctvrt-miliardy-det-krimi.aspx?c=A141009\\_142022\\_krimi\\_jj](http://zpravy.idnes.cz/kraceni-dani-za-ctvrt-miliardy-det-krimi.aspx?c=A141009_142022_krimi_jj)>.

Kancelář ministra - odbor 10. *Reverse charge*. Mfcr.cz [online]. 19. 11. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/reverse-charge>>.

KOLOMIČENKO, Jakub. *Význam judikatury v českém právu*. Atlascon [online]. [cit. 2015-12-12]. Dostupný z WWW: <<http://www.atlascon.cz/files/media/53.pdf>>.

KONEČNÁ, Jana. *Seznam nespolehlivých plátců*. Jak podnikat [online]. 26. 11. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.jakpodnikat.cz/nespolehlivy-platce-ruceni-za-odvod-dph.php>>.

KRATINOVÁ, Andrea. *Policie odhalila na Zlínsku daňový únik za zboží z Číny, škoda je přes 300 milionů*. Český rozhlas [online]. 19. 12. 2014 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://www.rozhlas.cz/zpravy/regiony/\\_zprava/policie-odkryla-na-zlinsku-danovy-unik-za-zbozi-z-ciny-skoda-je-pres-300-milionu--1435004](http://www.rozhlas.cz/zpravy/regiony/_zprava/policie-odkryla-na-zlinsku-danovy-unik-za-zbozi-z-ciny-skoda-je-pres-300-milionu--1435004)>.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Definice podvodu na DPH*. Daňáři online [online]. 30. 6. 2010 [cit. 2015-12-1]. Dostupný z WWW: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d16850v19764-aktualni-judikatura/?search\\_query=%24author%3D474&order\\_by=&order\\_dir=&type=12&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d16850v19764-aktualni-judikatura/?search_query=%24author%3D474&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1)>.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování*. Daňáři online [online]. 1. 4. 2013 [cit. 2015-12-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41688v52630-podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani/>>.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Úskali argumentace judikaturou*. Účetní kavárna [online]. 1. 12. 2013 [cit. 2015-12-16]. Dostupný z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d43624v54830-uskali-argumentace-judikaturou/>>.

Ministerstvo financí české republiky. *Informace o postupu při prosazování iniciativy ČR k širšímu uplatnění metody přenesení daňové povinnosti (reverse charge)*. Mfcr.cz [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <[http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material\\_Informace-o-postupu-ve-veci-Reverse-charge.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material_Informace-o-postupu-ve-veci-Reverse-charge.pdf)>.

Novinky.cz. *Finanční správa odhalila rekordní podvod s DPH za 4,5 miliardy*. [online]. 1. 9. 2015 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <<http://www.novinky.cz/krimi/379340-financni-sprava-odhalila-rekordni-podvod-s-dph-za-4-5-miliardy.html>>.

OECD. *The OECD classification of taxes*. oecd.org [online]. 2015 [cit. 2016-01-16]. Dostupný z WWW: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>>.

PETLACHOVÁ, Petra. *Daňová "Kobra" startuje*. Finanční správa [online]. 13. 6. 2014 [cit. 2016-01-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/danova-kobra-startuje-5053>>.

PETLACHOVÁ, Petra. *Kontrolní hlášení = nový nástroj v boji s velkými podvody na DPH*. Finanční správa. [online]. 26. 8. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/kontrolni-hlaseni-novy-nastroj-v-boji-s-velkymi-podvody-na-dph-6382>>.

POLICIE ČR. „*Kolotoč*“ se dotočil... Policie České republiky [online]. 8. 2. 2013 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <<http://www.policie.cz/clanek/kolotoc-se-dotocil.aspx>>.

PROCHÁZKOVÁ, Petra. *Policie odkryla obří daňový únik. Zboží za stamiliony se platilo hotově*. iDNES [online]. 19. 12. 2014 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://zlin.idnes.cz/foto.aspx?foto1=MBB58037f\\_TOYS.png](http://zlin.idnes.cz/foto.aspx?foto1=MBB58037f_TOYS.png)>.

PŮLPÁN, David. *Firmy při podvodu obraly stát na daních o 127 milionů, poté zkrachovaly*. iDNES [online]. 30. 3. 2015 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://pardubice.idnes.cz/policie-vysetruje-podvodne-jednani-tri-firem-z-pardubic-p2u-/pardubice-zpravy.aspx?c=A150930\\_2195037\\_pardubice-zpravy\\_msv](http://pardubice.idnes.cz/policie-vysetruje-podvodne-jednani-tri-firem-z-pardubic-p2u-/pardubice-zpravy.aspx?c=A150930_2195037_pardubice-zpravy_msv)>.

PŮRY, František. *Zkrácení daně jako trestný čin*. Daňáři online [online]. 1. 10. 2005 [cit. 2015-11-20]. Dostupný z WWW: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9929v12806-zkraceni-dane-jako-trestny-cin/?search\\_query=\\$index=867](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9929v12806-zkraceni-dane-jako-trestny-cin/?search_query=$index=867)>.

SLADKOVSKÝ, Otakar. *Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013*. Finanční správa [online]. 5. 3. 2013 [cit. 2016-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>>.

ŠTĚRBA, Radek. *Podvodníci vozili toaletní papír na Slovensko a zpět, vydělali miliony*. iDNES [online]. 12. 9. 2014 [cit. 2015-12-7]. Dostupný z WWW: <[http://zlin.idnes.cz/kobra-prekazila-ve-zlinskem-kraji-danove-podvody-s-toaletnim-papirem-122-/zlin-zpravy.aspx?c=A140912\\_114622\\_zlin-zpravy\\_ras](http://zlin.idnes.cz/kobra-prekazila-ve-zlinskem-kraji-danove-podvody-s-toaletnim-papirem-122-/zlin-zpravy.aspx?c=A140912_114622_zlin-zpravy_ras)>.

ZŮNOVÁ, Milena. *Řetězové obchody*. Daňáři online [online]. 3. 5. 2007 [cit. 2015-12-6]. Dostupný z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2139v2882-retezove-obchody/>>.

## Zahraniční zdroje

CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis. *Study on VAT Gaps*. europa.eu [online]. 2015 [cit. 2016-01-10]. Dostupný z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_gap2013.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf)>.

HORVÁTHOVÁ, Adriana. *Daňové úniky - legálne a nelegálne*. Danovecentrum.sk [online]. 21. 3. 2013 [cit. 2015-11-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.danovecentrum.sk/clanok-blogu/danove-uniky-legalne-a-nelegalne.htm>>.

UK PARLIAMENT. *Stopping the carousel: missing trader fraud in the EU*. Parliament.uk [online]. 2007 [cit. 2015-12-1]. Dostupný z WWW: <<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldecom/101/10104.htm>>

## Ostatní prameny

POKORNÝ, Jiří. Daňový poradce. Osobní konzultace. Liberec, 23. 11. 2015.

## **Právní předpisy**

Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty.

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS.

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

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

## **Judikatura**

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2008, čj. 5 Afs 61/2008.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 72/2009-180.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 94/2009-156.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009-274.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, čj. 1 Afs 26/2012.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2012, čj. 1 Afs 58/2012-46.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, sp. zn. 1 Afs 37/2012 - 50.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, čj. 1 Afs 3/2014-31.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C- 255/02, Sb. rozh. s. 2006 I-01609.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 4. 2006, EMAG, C-245/04, Sb. rozh. s. 2006 I-03227.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, Sb. rozh. s. 2006 I-0419.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel a Recolta Recycling, C-439/04, C-440/04, Sb. rozh. s. I6161.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, Teleos, C-409/04 , Sb. rozh. s. I-7797.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, Albert Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 4. 2010, Facet-Facet, C-536/08 a C-539/08, Sb. rozh. s. I-3581.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 7. 12. 2010, R., C-285/09, Sb. rozh. s. 2010 I-12605.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 16. 12. 2010, Euro Tyre, C-430/09, Sb. rozh. s. 2010 I-13335.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 9. 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 25. 4. 2013, Kom. v. ČR, C-109/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí.



## Resumé

Tato diplomová práce na téma *Daňové úniky na DPH v řetězových a karuselových obchodech a jejich odraz v judikatuře* se věnuje velmi aktuálnímu tématu, kterým tato problematika bezpochyby je. Stěžejní část práce je věnována daňovým únikům, především pak popisu a vysvětlení struktur karuselových a řetězových uskupení, která se na daňových únicích v oblasti daně z přidané hodnoty podílejí nejčastěji. Práce předkládá i několik schémat, která slouží k lepšímu pochopení fungování a organizace obchodních struktur podílejících se na této nelegální činnosti.

Další kapitola je poté zaměřena na soudní rozhodnutí, a to především Nejvyššího správního soudu České republiky a Soudního dvora Evropské unie. Role soudních orgánů je v této oblasti neopominutelná, neboť pomáhá formovat zákonnou úpravu, a podstatným je i závazný výklad nejasných nebo nejednoznačných pojmů, které se v legislativě nezdá kdy vyskytují. Především činnost Soudního dvora Evropské unie je pro výklad pojmů unijního práva velmi významná. Vzhledem k národním odlišnostem je třeba sjednotit výklad unijních norem natolik, aby nebylo ohroženo fungování jednotného vnitřního trhu v rámci Evropské unie.

V poslední kapitole se práce věnuje přehledu nástrojů umožňujících boj proti této nelegální činnosti a také je v ní zmínka o institutech mezinárodní a meziinstitucionální spolupráce. Největší prostor je zde věnován třem nejaktuálnějším, a dle názoru autora, i nejúčinnějším legislativním nástrojům českého práva. Jedná se o institut ručení za daň, přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge), u kterého je snaha ze strany českého ministra financí o rozšíření napříč celým územím Evropské unie na veškeré obchodované komodity, a v neposlední řadě o nový institut kontrolního hlášení, od kterého si česká vláda slibuje největší přínos. Ten by měl být finančně nejvýhodnější a také by měl zamezit subjektům pokračovat v nelegální činnosti v oblasti daňových úniků.

Přínosem této práce by mělo být poskytnutí komplexního přehledu o problematice karuselových a řetězových podvodů na DPH, dále také shromáždění judikatury a její přehledný výklad.

**Klíčová slova:** daň z přidané hodnoty, daňový únik, karuselový podvod, řetězový podvod, judikatura, legislativní řešení.

## Summary

This dissertation titled *Value added tax evasion through chain and carousel frauds and their reflection in judicial decisions* pursues a very actual topic. The main part of this dissertation depicts the tax evasions, primarily a description and explanation of structures of carousel and chain groups, which are participating in the tax evasions in the sphere of the value added tax most frequently. This dissertation submits also some schemes serving for better understanding operating and organization of these business structures, which are taking part in these illegal activities.

The next chapter focuses on the judicial decisions, mainly those of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic and the Court of Justice of the European Union. The role of a judicial authority is inalienable in this sphere, because it helps to form a legislation, and a mandatory interpretation of an unclear or ambiguous terms, which are very often is very important too. Mainly, the work of the Court of Justice of the European Union is a key for the interpretation of terms of the EU law. Regarding national differences it is necessary to unify the interpretation of the EU law so much, that the functioning of the inner market of the European Union will not be endangered.

In the last chapter the dissertation specialises in an overview of instruments providing an option to fight against this illegal action and there is also a mention of the institutes of an international and interinstitutional cooperation. Especially, it focuses on three most actual, and in the opinion of the author, also the most effective instruments of the Czech law. It is an institute of liability for tax, a reverse charge, in which there is a willingness of the Czech Minister of Finance to spread it all over the European Union and on all dealt commodities. Last but not least, there is a new institute of the VAT Control Statement, where the best hope of the Czech government for the greatest income is. This institute should be most profitable and it should also prevent from continuing in this illegal action committed by subjects in the sphere of the tax evasions.

The main benefit of this dissertation should be the comprehensive overview of the problem of carousel and chain frauds in the sphere of VAT, and also the collection of judicial decisions and their clear explanation.

**Key words:** value added tax, tax evasion, carousel fraud, chain fraud, jurisprudence, legislative solutions.