

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA PRÁVNICKÁ

Katedra finančního práva a národního hospodářství

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**Podvody na DPH v judikatuře SDEU a NSS**

Zpracovala: Gabriela Grossmannová

Plzeň 2022

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Akademický rok: 2021/2022

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	<b>Gabriela GROSSMANNOVÁ</b>
Osobní číslo:	<b>R17M0072P</b>
Studijní program:	<b>M6805 Právo a právní věda</b>
Studijní obor:	<b>Právo</b>
Téma práce:	<b>Podvody na DPH v judikatuře SDEU a NSS</b>
Zadávací katedra:	<b>Katedra finančního práva a národního hospodářství</b>

### Zásady pro vypracování

1. Úvod
2. Principy DPH
3. Řetězové obchody, lineární a karuselové
4. Rozsudky SDEU týkající se podvodů na DPH a jejich analýza
5. Rozsudky NSS týkající se podvodů na DPH a jejich analýza
6. Vědomá a nedbalostní účast na podvodu
7. Dobrá víra
8. Závěr

Rozsah diplomové práce:  
Rozsah grafických prací:  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam doporučené literatury:

<https://www.curia.europa.eu>  
<https://www.nssoud.cz>,  
Směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH v Evropské unii  
zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty  
ŠEFČÍK, M., Karuselové podvody, vyd: Leges, 2018. ISBN: 978-80-7502-252-3  
LICHNOVSKÝ, O. Podvody na DPH a jejich prokazování, 2013  
LICHNOVSKÝ, O. Podvody na DPH a jejich prokazování II. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 3. 2. 2017. ISSN 2533-4484  
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Josef Nocar**  
Katedra finančního práva a národního hospodářství

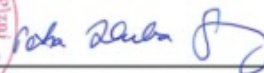
Datum zadání diplomové práce: **16. března 2021**

Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2022**



JUDr. et PhDr. Stanislav Balík, Ph.D.  
děkan





JUDr. Petra Hrubá Smržová, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 18. října 2021

„Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně, a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým.“

V Plzni 29. března 2022

---

Gabriela Grossmannová

### **Poděkování**

Ráda bych poděkovala vedoucímu diplomové práce Ing. Josefu Nocarovi za konzultace při zpracování diplomové práce, odborné vedení, připomínky, ochotu a vstřícnost, které mi při zpracování této práce věnoval.

# Obsah

Úvod.....	9
<b>1 Daň z přidané hodnoty, její význam a obecné principy .....</b>	<b>11</b>
1.1 Charakteristika daně.....	11
1.2 Historie DPH a její harmonizace v EU .....	12
1.2.1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty .....	13
1.3 Praktické aspekty DPH.....	14
<b>2 Varianty daňových úniků .....</b>	<b>17</b>
2.1 Missing trader.....	19
2.2 Broker, případně Profit taker.....	19
2.3 Conduit company .....	21
2.4 Buffer.....	22
<b>3 SDEU jako nástroj harmonizace DPH v EU a boje proti daňovým únikům .....</b>	<b>23</b>
3.1 OPTIGEN.....	26
3.2 AXEL KITTEL .....	27
3.3 ITALMODA.....	28
3.4 MAHAGÉBEN .....	29
3.5 FEDERATION a další.....	31
<b>4 Pravidla stanovená Soudním dvorem EU .....</b>	<b>32</b>
<b>5 Aplikace pravidel SDEU ve vnitrostátním správním soudnictví.....</b>	<b>33</b>
5.1 Nejvyšší správní soud.....	34
5.2 Rozhodování NSS ve věci podvodů na DPH .....	35
5.3 9 Afs 194/2017 ze dne 24. května 2018 ve věci Exposure group a.s. ....	36
5.3.1 Chybějící daň .....	36
5.3.2 Nestandardní okolnosti v řetězci.....	36
5.3.3 Nestandardní okolnosti u subjektu.....	37
5.3.4 Opatření.....	37
5.4 1 Afs 493/2019 ze dne 14. května 2020 ve věci FILÁK, s. r. o. ....	37
5.4.1 Chybějící daň .....	37
5.5 1 Afs 304/2019 ze dne 6. srpna 2020 ve věci ExaSoft Holding a. s. ....	38
5.5.1 Chybějící daň .....	38

5.5.2	Nestandardní okolnosti v řetězci.....	38
5.5.3	Nestandardní okolnosti u subjektu.....	40
5.6	4 Afs 136/2020 ze dne 15. prosince 2020 ve věci BIZOKAM TRANSPORT s.r.o. ....	40
5.6.1	Chybějící daň .....	40
5.6.2	Nestandardní okolnosti v řetězci.....	40
5.6.3	Nestandardní okolnosti u subjektu.....	41
5.6.4	Opatření.....	41
5.7	10 Afs 206/2020 ze dne 20. ledna 2021 ve věci PM Trading s.r.o. ....	42
5.7.1	Chybějící daň .....	42
5.7.2	Nestandardní okolnosti v řetězci.....	42
5.7.3	Nestandardní okolnosti u subjektu.....	42
5.7.4	Opatření.....	43
5.8	4 Afs 177/2020 ze dne 3. února 2021 ve věci R – Finance a.s.....	43
5.8.1	Chybějící daň .....	43
5.8.2	Nestandardní okolnosti v řetězci.....	44
5.8.3	Nestandardní okolnosti u subjektu.....	44
5.8.4	Opatření.....	45
5.9	9 Afs 160/2020 ze dne 18. března 2021 ve věci LAKUM - KTL, a. s.....	45
5.9.1	Chybějící daň .....	45
5.10	7 Afs 265/2020 ze dne 13. května 2021 ve věci ARMOSTAV MÍSTEK, s. r. o. ....	46
5.10.1	Chybějící daň.....	46
5.10.2	Nestandardní okolnosti v řetězci .....	46
5.10.3	Nestandardní okolnosti u subjektu .....	46
5.10.4	Opatření .....	46
5.11	6 Afs 126/2021 ze dne 1. října 2021 ve věci ExaSoft Czech a.s.....	47
5.11.1	Chybějící daň.....	47
5.11.2	Nestandardní okolnosti v řetězci .....	47
5.12	8 Afs 334/2019 ze dne 9. prosince 2021 ve věci Wassa s.r.o. ....	47
5.12.1	Chybějící daň.....	47
5.12.2	Nestandardní okolnosti v řetězci .....	48
5.12.3	Nestandardní okolnosti u subjektu .....	48
5.13	3 Afs 119/2020 ze dne 28. února 2022 ve věci Europea Distribution a. s. ....	48
5.13.1	Chybějící daň.....	48
5.13.2	Nestandardní okolnosti v řetězci .....	49
<b>6</b>	<b>Analýza kritérií vedoucích k rozhodnutí NSS.....</b>	<b>49</b>
6.1	Důkazní břemeno .....	50
6.2	Chybějící daň.....	51
6.3	Nestandardní okolnosti v řetězci .....	52

6.4	Nestandardní okolnosti u subjektu .....	53
6.5	Opatření .....	54
<b>Závěr</b>	.....	<b>56</b>
<b>Summary</b>	.....	<b>59</b>
<b>Použité zdroje</b>	.....	<b>61</b>



## Úvod

Mým záměrem je provést analýzu judikátů Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen „NSS“) v oblasti tzv. podvodů na DPH s cílem pokusit se kvalifikovat a kvantifikovat ty skutečnosti a okolnosti, které soudy považují za nezbytné pro ztrátu nároku na odpočet daně.

V úvodu diplomové práce bych nejprve popsala fungování DPH s důrazem na harmonizaci této daně v Evropské unii a podrobně rozebrala ty principy DPH, které umožňují zneužití systému DPH za účelem úniků na této dani. Jednalo by se tedy především o principy uplatňování DPH v rámci tzv. přeshraničního obchodování, tj. obchodování mezi minimálně dvěma různými členskými státy EU.

Dále bych se věnovala se popisu mechanismu podvodů na DPH v rámci intrakomunitárního řetězce plátců, tzv. obchodů chybějícího obchodníka, a to liniových i karuselových řetězců, včetně popisu charakteristik jednotlivých článků a jejich funkcí v řetězci - Missing trader, Buffer, Broker, Profit taker, příp. další.

Nejprve hodlám provést analýzu rozsudků SDEU v této oblasti, především těch klíčových (např. Axel Kittel), ale i dalších konkrétních judikátů SDEU. Vzhledem k tomu, že SDEU se jednoznačně vyslovil, že při posuzování nároku na odpočet daně v řetězci zasaženém podvodem je nutné zachovat princip proporcionality, tedy rovnoměrně rozložit riziko mezi daňový subjekt a daňovou správu, hodlám vypracovat přehled, které skutečnosti hodnotí ustálená judikatura SDEU jako podmínky pro závěr, že došlo k podvodu na DPH, o kterém plátce mohl a měl vědět. Konkrétně hodlám z rozsudků analyzovat a přehledně zpracovat, v čem spatřuje SDEU tzv. chybějící daň, které objektivní okolnosti obchodů lze považovat za vědomou a které za nedbalostní účast a v čem spočívá dobrá víra v uplatnění nároku na odpočet daně. Mým záměrem je též posoudit vývoj judikatury v této oblasti.

Poté bych chtěla stejně podrobně rozebrat tutéž problematiku v konkrétních rozsudcích NSS a zjistit, jak NSS aplikuje judikaturu SDEU při tuzemském rozhodování, případně v čem je specifická oproti judikatuře SDEU.

Jedním z cílů této práce je poskytnout ucelený přehled na problematiku podvodů na DPH, jak pro plátce daně, tak pro finanční správu, ze které by bylo zřejmé, které

skutečnosti a za jakých okolností lze či nelze brát plátcí k tíži a jakými opatřeními může plátce prokázat svoji dobrou víru při uplatnění nároku na odpočet daně, aby nárok na odpočet daně neztratil.

# 1 Daň z přidané hodnoty, její význam a obecné principy

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ nebo „daň“) je nejvýznamnějším příjmem státního rozpočtu, výběr této daně představuje cca polovinu inkasa všech daní vybraných finanční správou (tj. mimo spotřebních daní; spotřební daně spravuje celní správa). Pro ilustraci významnosti daně z přidané hodnoty pro veřejné rozpočty uvádím tabulku (tabulka č. 1) zachycující absolutní částky ročního inkasa DPH i relativní podíl této daně na celkovém inkasu daní vykázané Finanční správou za období od roku 2015 do roku 2020; údaje za rok 2021 nebyly Finanční správou ke dni vyhotovení této práce zveřejněny.

rok	2015	2016	2017	2018	2019	2020
DPH	331 604	349 460	381 435	413 013	431 311	426 198
celkem	670 167	732 197	795 572	853 634	907 039	850 732
podíl	49,48 %	47,73 %	47,94 %	48,38 %	47,55 %	50,10 %

částky jsou uvedeny v milionech Kč

Tabulka č. 1 – Inkaso DPH v poměru k inkasu ostatních daní vybraných Finanční správou  
data z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

## 1.1 Charakteristika daně

DPH je nepřímou daní, neboť plátce, tedy osoba, která podává daňové přiznání a daň odvádí, není osobou, která nese daňovou zátěž. Daňovou zátěž nese konečný spotřebitel při nákupu, a jelikož je daní z přidané hodnoty zatížena většina zboží a služeb, je daň z přidané hodnoty nazývána také daní ze spotřeby.

Předmětem daně je dodání zboží a poskytnutí služby v tuzemsku, tyto instituty jsou v zákoně o DPH nazývány zdanitelným plněním, které může být pro plátce buď uskutečněné, nebo přijaté, a to v závislosti na jeho pozici v daném obchodním případě, tj. zda je dodavatelem, či odběratelem.

Princip fungování DPH spočívá v tom, že každý plátce, ať již je povinen se k dani registrovat ze zákona (např. v návaznosti na překročení obrátu 1 mil. Kč za dvanáct po sobě jdoucích měsíců) nebo se registruje k dani dobrovolně, je povinen uplatnit daň na své výrobky či služby a tuto daň odvést. Zároveň má plátce právo si uplatnit odpočet daně zaplacené jím při pořízení výrobků a služeb. Podmínkou pro uplatnění odpočtu daně, neboli daně na vstupu, je použití pořízeného zboží a služeb v rámci ekonomické činnosti plátce. V každém stupni výrobního a obchodního řetězce tak

dochází ke zdanění právě jen té hodnoty, která byla v tomto stupni do výrobku či služby přidána. DPH u plátce nijak neovlivňuje ani jeho výnosy, ani jeho náklady, tento princip se nazývá neutralita daně a je základní charakteristikou daně z přidané hodnoty. Výsledná daňová povinnost plátce je vždy rozdílem daně na výstupu a daně na vstupu. Je-li rozdíl kladný, vzniká plátcovi povinnost uhradit daň, je-li rozdíl záporný, vzniká plátcovi nadměrný odpočet, tj. částka daně, kterou plátce získá ze státního rozpočtu.

Pro DPH zároveň platí princip teritoriální neutrality, který vyjadřuje pravidlo, že výrobky a služby se daní ve státě jejich spotřeby, aniž by zároveň podléhaly zdanění ve státě jejich produkce.<sup>1</sup>

## **1.2 Historie DPH a její harmonizace v EU**

Poprvé byla DPH zavedena v roce 1953 ve státě Michigan, odkud se v následujícím roce rozšířila do Evropy, kde ji roku 1954 zavedla do své daňové soustavy Francie. V šedesátých letech 20. století byla DPH zaváděna i v dalších zemích západní Evropy. V České republice se DPH stala součástí daňové soustavy od 1. ledna 1993, dnem vyhlášení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve Sbírce zákonů. V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie (dále jen „EU“) dne 1. května 2004 byl tento zákon zrušen a nahrazen zákonem č. 235/2004 Sb.<sup>2</sup>

DPH je v EU plně harmonizována, což znamená, že ve všech členských státech je tato daň povinnou součástí daňového systému a zároveň vnitrostátní právní úprava této daně vychází ze základního právního předpisu - Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a také z Prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES, o společném systému DPH.

---

<sup>1</sup> Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M.: Zákon o dani z přidané hodnoty, Komentář, Wolters Kluwer, 2010, 639 s., ISBN 9788073575236

<sup>2</sup> Šefčík, Michael: Karuselové podvody. Vydání první, Praha, Leges, 2018, 98 s., ISBN 978-80-7502-252-3

Důvod pro povinnost zavedení DPH ve všech členských státech a pro jeho plnou harmonizaci napříč Evropskou unií vyplývá jednak z principu teritoriální neutrality a principu volného obchodu mezi členskými státy a zároveň i ze skutečnosti, že výše inkasa DPH v jednotlivých členských státech se používá jako východisko k výpočtu příspěvku každého členského státu do rozpočtu EU.<sup>3</sup>

### **1.2.1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty**

Směrnice nastavuje společný systém daně z přidané hodnoty, který je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží služeb bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo službu po odpočtu daně. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně. Směrnice upravuje, která plnění jsou, příp. nejsou předmětem DPH.

Směrnice je platná od 1. ledna 2007 a podoby zákona měla nabýt v členských státech Evropské unie nejpozději do 1. ledna 2008. Cílem Směrnice je přepracování a zrušení šesté Směrnice o dani z přidané hodnoty a vyjasnění současných právních předpisů v oblasti DPH v Evropské unii.<sup>4</sup>

Jednou z nejobtížnějších oblastí při praktickém uplatňování DPH je posouzení vzájemného vztahu jednotlivých ustanovení Směrnice a zákona o DPH v konkrétních situacích. Dva základní instituty, které je třeba brát při aplikaci zákona o DPH v úvahu, jsou přímý a nepřímý účinek Směrnice.

Přímý účinek směrnic plyne z ustálené judikatury SDEU a v učebnicích evropského práva je obvykle definován jako možnost aplikovat ustanovení Směrnice, je-li s ním vnitrostátní předpis v rozporu. Možnost uplatnění přímého účinku je vázáno

---

<sup>3</sup> Oficiální internetová stránka Evropské Unie, [https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax\\_cs](https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax_cs)

<sup>4</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, dostupná z webu <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/LSU/?uri=celex%3A32006L0112>

na podmínku, že dané ustanovení Směrnice je jasné, dostatečně určité, bezpodmínečné a lhůta k implementaci Směrnice uplynula. Ustanovení Směrnice je třeba z hlediska splnění uvedených podmínek posuzovat v kontextu s relevantní judikaturou ESD, která je schopna precizovat i ne příliš jasný text Směrnice do té míry, že jsou podmínky pro užití přímého účinku splněny.

Nepřímým účinkem komunitárního práva (též eurokonformní výklad) se rozumí situace, kdy je vnitrostátní předpis v maximální možné míře vykládán v souladu s evropským právem. Hranice eurokonformního výkladu leží tam, kde přestává být vnitrostátní předpis takového výkladu schopen. Povinnost k eurokonformního výkladu vnitrostátního práva, tedy i zákona o DPH, mají jak soudy, tak správní orgány. V praxi se nepřímý účinek Směrnice používá jak k výkladu pojmů, které zákon o DPH výslovně nedefinuje, tak v případech, je-li ustanovení zákona nejednoznačné. Takovou situací je právě i problematika řešená v této práci, a to odmítnutí nároku na odpočet daně v řetězci vytvořeném za účelem podvodu na DPH.

Uplatnění přímého a nepřímého účinku Směrnice má základní pravidla daná judikaturou SDEU, avšak nelze je zobecnit a je třeba postupovat individuálně a zohlednit všechny skutečnosti, úmysl zákonodárce i správní praxi. Zároveň je třeba vždy respektovat i základní právní principy, které jsou zakotveny v judikatuře SDEU, jako zásada efektivity, ekvivalence a proporcionality a princip právní jistoty a předvídatelnosti práva. Pro uplatňování daně z přidané hodnoty je zásadní princip neutrality, který je zakotven v č. 1 Směrnice.<sup>5</sup>

### **1.3 Praktické aspekty DPH**

Každé plnění (dodání zboží či poskytnutí služby) podléhá dani z přidané hodnoty, která se vypočte z jejich ceny aplikací platné sazby daně. V jednotlivých stupních výrobního a distribučního řetězce se odvádí daň z přírážky, která je tímto stupněm do hodnoty výrobku či služby přidána. DPH by neměla zatěžovat osoby nacházející se uprostřed výrobního a distribučního řetězce, celé její břemeno nese konečný

---

<sup>5</sup> Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M.: Zákon o dani z přidané hodnoty, Komentář, Wolters Kluwer, 2010, 639 s., ISBN 9788073575236

spotřebitel. DPH musí být zároveň neutrální i vůči soutěžnímu prostředí, tj. při posuzování daňového režimu stejných či obdobných druhů plnění. K plněním, které si navzájem konkurují, nelze přistupovat z hlediska DPH odlišně.

Směrnice EU o společném systému DPH umožňuje členským státům, aby si kromě základní sazby daně, která může být minimálně ve výši 15 %, zavedly jednu nebo dvě sazby snížené, snížená sazba však nesmí být nižší než 5 %.<sup>6</sup> V tuzemsku jsou aktuálně platné tři sazby daně, základní sazba ve výši 21 %, první snížená sazba ve výši 15 % a druhá snížená sazba ve výši 10 %, tyto sazby jsou platné od 1. ledna 2015.

U zboží a služeb se uplatní základní sazba daně, pokud se však nejedná o zboží či služby vyjmenované v přílohách k zákonu o DPH. V příloze č. 2 k zákonu o DPH je uveden seznam služeb podléhajících první snížené sazbě daně, např. sběr a přeprava komunálního odpadu, pohřební služby. V příloze č. 2a k zákonu o DPH je uveden seznam služeb podléhajících druhé snížené sazbě daně, jsou to např. ubytovací a stravovací služby, kadeřnické a holičské služby, půjčování knih, opravy jízdních kol. V příloze č. 3 k zákonu o DPH je uveden seznam zboží podléhajícího první snížené sazbě daně, jde např. o potraviny, rostliny, dětské autosedačky, palivové dřevo. V příloze č. 3a k zákonu o DPH je uveden seznam zboží podléhajícího druhé snížené sazbě daně, kterým je např. pitná voda, léky, kojenecká výživa, knihy. Některé specifické zboží a služby pak podléhají režimu přenesení daňové povinnosti. Tento režim funguje odlišně od běžného, výše popsaného režimu, odlišnost je v tom, že daň přiznává a odvádí nikoliv dodavatel, ale odběratel zboží či služby. Zavedení tohoto režimu bylo a je jedním z nástrojů, kterým stát předchází únikům na DPH. Je uplatňováno na zboží a služby, které byly v minulosti častým objektem úniků na DPH, např. mobilní telefony, mikroprocesory, herní konzole, surové či polozpracované kovy, stavební a montážní práce, odpad z drahých kovů, sběrový papír, odpad z vyjmenovaných kovů.

Vybrané činnosti jsou od daně osvobozeny, těmito činnostmi je např. rozhlasové a televizní vysílání, pojišťovací činnosti, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a další, jde o plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně. Dalšími

---

<sup>6</sup> Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M.: Zákon o dani z přidané hodnoty, Komentář, Wolters Kluwer, 2010, 639 s., ISBN 9788073575236

osvobozenými plněními jsou dodání zboží a poskytnutí služby do jiného členského státu osobě registrované v jiném členském státu a vývoz zboží do třetích zemí. U těchto plnění má plátce nárok na odpočet daně na vstupu.<sup>7</sup>

Zároveň je třeba také uvést, že kromě výše uvedených výhod jsou s uplatňováním a výběrem této daně spojeny i nevýhody. Pro plátce je nevýhodou této daně především její vysoká administrativní náročnost, kdy plátce je povinen vést nad rámec účetnictví též evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, podávat nejen daňové přiznání, ale od 1. ledna 2016 i kontrolní hlášení a v případě dodání zboží do jiného členského státu navíc i souhrnné hlášení.

Kontrolní hlášení je nový druh daňového tvrzení a byl zaveden jako zásadní nástroj Finanční správy v boji proti podvodům na DPH, zejména karuselovým. Finanční správa při jeho zavedení předpokládala, že dojde ke zvýšení daňových příjmů v řádech miliard korun ročně. Kontrolní hlášení obsahuje údaje o dodavatelích a odběratelích plátce, především jejich daňová identifikační čísla a výši jednotlivých plnění. Kontrolní hlášení se podává za jednotlivé měsíce ke stejnému datu jako daňové přiznání, tj. do 25. v měsíci, lze jej podat výhradně elektronicky a v závazném formátu a struktuře, jeho nepodání, pozdní podání nebo podání v jiném formátu je sankcionováno. Finanční správa má softwarové nástroje k párování údajů z kontrolních hlášení s cílem identifikovat rozpory mezi údaji dodavatele a odběratele, případně identifikovat řetězce plátců, kde došlo k narušení neutrality daně. Cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat v reálném čase informace o transakcích realizovaných plátcem a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková spojení osob. Bez tohoto nástroje by byla identifikace jednotlivých článků účelově vytvořených řetězců zdlouhavá, velmi složitá a někdy i nemožná. Vzhledem k možnosti detailního zacílení jsou ze strany Finanční správy méně zatěžováni poctiví plátcem.<sup>8</sup>

rok	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
plátcem	506 309	503 145	522 266	535 507	548 888	566 581	590 211

Tabulka č. 2 – Počet plátců DPH k 31. prosinci daného roku

Data z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu/registr-subjektu-dph>

<sup>7</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

<sup>8</sup> Webová stránka Finanční správy ČR <https://www.financnisprava.cz>



Pro občany je u DPH nevýhodou její regresivita, která se projevuje tím, že více zatěžuje chudší domácnosti, neboť chudší domácnost spotřebuje vyšší část svého příjmu na platbu DPH, tedy relativně ke svým příjmům hradí tyto domácnosti vyšší DPH, než domácnosti bohatší. Tato vlastnost je ze strany státu částečně kompenzována zavedením snížených sazeb daně na výrobky denní potřeby, např. na potraviny. Pro stát je hlavní nevýhodou této daně relativně větší náchylnost k podvodům, kdy plátcí nejenže neoprávněně krátí vlastní daňovou povinnost, ale vzhledem k principům matematického fungování této daně mohou neoprávněně inkasovat nadměrné odpočty, tj. inkasují peníze ze státního rozpočtu.<sup>9</sup>

## 2 Varianty daňových úniků

Na základě principů fungování DPH lze obecně identifikovat varianty, kdy dochází ke ztrátě daňových příjmů na DPH:

V rámci tuzemských obchodů může docházet k nepřiznávání daně na výstupu ve správné výši, tzv. krácení tržeb. K tomuto způsobu dochází především u obchodů tzv. „B2C“, tj. plátce prodává zboží či poskytuje službu konečnému spotřebiteli pro jeho osobní potřebu. V obchodech typu „B2B“, tj. plátce dodává jinému plátcí, k tomuto zpravidla nedochází, neboť je zájmem odběratele mít řádný daňový doklad, na základě kterého si může nárokovat odpočet daně. Další obecnou možností pro krácení daně je uplatňování odpočtu daně ve vyšší částce, než na kterou je zákonný nárok. K tomu dochází v situaci, kdy plátce buď použije nakoupené zboží či službu jinak než v rámci své ekonomické činnosti, nebo ve skutečnosti zboží či službu nenakoupí vůbec a jejich nákup pouze deklaruje v daňovém přiznání. V takovém případě se hovoří o fiktivním (nereálném, smyšleném) plnění.

V rámci obchodů mezi státy Evropské unie, u tzv. intrakomunitárních obchodů, jsou úniky na DPH vystaveny na zneužití principu teritoriální neutrality daně. Teritoriální neutralita daně je ve vnitrostátních právních předpisech jednotlivých členských států zajištěna prostřednictvím pravidel, že dodání zboží a poskytnutí služby pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě EU je v zemi

---

<sup>9</sup> Šefčík, Michael: Karuselové podvody. Vydání první, Praha, Leges, 2018, 98 s., ISBN 978-80-7502-252-3

poskytovatele osvobozeno od daně a tuto daň je povinen přiznat příjemce plnění v jiném členském státě EU. I v případě osvobozeného dodání zboží a poskytnutí služby do jiného členského státu EU má však plátce právo uplatnit daň na vstupu z přijatých tuzemských plnění. Výsledkem intrakomunitárního obchodu je tak pro dodavatele, který je plátcem DPH, vznik nadměrného odpočtu.

Z výše uvedeného je zřejmé, že systém DPH implikuje velkou variabilitu daňových úniků. Možnost nárokovat si od státu nadměrný odpočet je mocným lákadlem a někteří plátcí za tímto účelem systém DPH zneužívají vytvářením účelových řetězců obchodníků, plátců DPH i osob registrovaných k dani v jiném členském státě EU, mezi kterými dochází k opakovaným přeprodejům zboží či služeb s cílem buď neoprávněně snížit vlastní daňovou povinnost, nebo neoprávněně inkasovat nadměrné odpočty. Řetězce mohou být buď výlučně tuzemské, nebo se zapojením minimálně dvou členských států EU. V případě tuzemských podvodů postačují v principu k vytvoření řetězce minimálně dva články, pro vytvoření intrakomunitárního podvodu je třeba použít minimálně tři články, ve skutečnosti však řetězce mívají mnohdy až desítky článků. Jednotlivé články plní v řetězci svoji roli a výsledkem vytvořené struktury je účelové narušení principu neutrality daně s cílem nárokovat odpočet daně, která záměrně nebyla na některém z předchozích článků řádně odvedena do státního rozpočtu. Obchodované zboží v některých případech končí u konečného spotřebitele, přičemž ten nemá ani zdání o tom, že u předchozích obchodníků došlo k podvodu na DPH, velmi často je však zboží obchodováno pouze v uzavřeném kruhu, k prodeji konečnému zákazníkovi vůbec nedochází a zboží se vrací zpět k původnímu prodávajícímu v jiném členském státě EU. Totožné zboží je v takovém modelu používáno k podvodu na DPH opakovaně a pro organizátory generuje opakovaně nadměrné odpočty, a to při každém přechodu hranice. Případy, kdy je zboží přeprodáváno v uzavřeném kruhu mezi minimálně dvěma členskými státy EU, se nazývají kolotočové či karuselové podvody. Podvody, u kterých zboží nebo služba nachází svého konečného spotřebitele, se nazývají liniové.

## 2.1 Missing trader

Základním článkem pro vytvoření podmínek ke vzniku podvodu je tzv. mizející obchodník, nebo-li Missing trader. Tento plátce účelově poruší svoje zákonné povinnosti týkající se DPH tím, že buď vůbec nepodá daňové přiznání, nebo v daňovém přiznání nepřizná daň na výstupu při dodání zboží nebo služeb v tuzemsku, nebo nepřizná daň na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu, nebo uplatní nárok na odpočet daně z fiktivních nákupů, nebo nezaplatí přiznanou daňovou povinnost, a to se záměrem vytvořit dále v řetězci obchodníků situaci, kdy jiný článek řetězce bude tuto jím nepřiznanou daň čerpat ve formě odpočtu daně. Typickým rysem tohoto plátce je absence majetku dostatečného k úhradě případného doměření daně ze strany správce daně. Missing trader je pro správce daně nekontaktní a případný doměrek na DPH nelze státem nijak vymoci. Fyzické osoby „jednající“ za tyto články jsou označovány jako bílí koně. Jde o osoby nemajetné, často bez trvalého bydliště, které jsou ochotny být za nevelký obnos zapsány jako společníci nebo jednatele firem neprovádějících žádnou reálnou ekonomickou činnost.

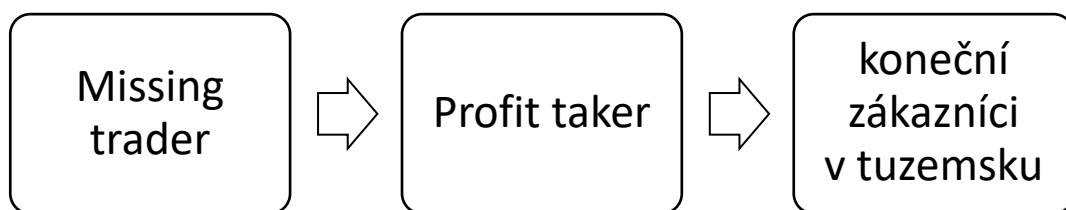
## 2.2 Broker, případně Profit taker

Druhým ze základních článků jsou beneficianti podvodu, tj. články, u kterých dochází k čerpání výhody, kterou jim vytvořil Missing trader. Čerpání výhody spočívá buď ve snížení vlastní daňové povinnosti, nebo ve vykázaní nadměrného odpočtu. K první situaci dochází v případě tuzemských řetězců, a to jak u obchodů typu „B2B“, tak u obchodů typu „B2C“, kdy se zboží prodá konečnému spotřebiteli. Poslední z obchodníků ve vytvořeném řetězci, který dodává zboží nic netušícímu plátcovi („B2B“), či konečnému spotřebiteli („B2C“), sice přizná z prodeje řádně daň na výstupu, avšak nárokuje si odpočet daně, čímž si svoji daňovou povinnost významně sníží.

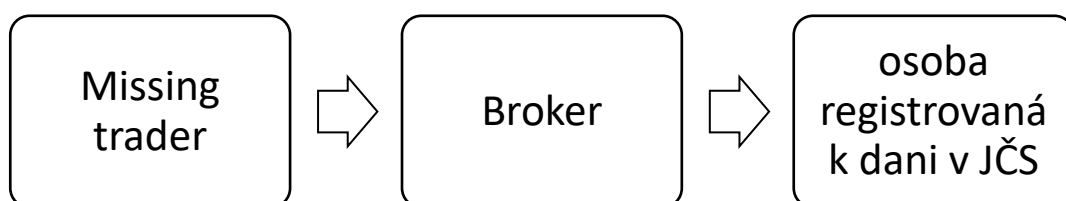
K nadměrnému odpočtu dochází výhradně v případě obchodu typu „B2B“, kdy je zboží plátcem dodáno do jiného členského státu EU. Takové dodání je pro plátce osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Pro oba případy platí, že uplatnění odpočtu daně je při splnění zákonných podmínek právem plátce, neboť platí princip neutrality daně. Tohoto principu se však dle SDEU nelze dovolávat v případě, je-li

plátcí prokázána vědomá či nedbalostní účast na podvodném jednání. Beneficiet podvodu v případě snížení vlastní daňové povinnosti je nazýván Profit taker, beneficiet podvodu v případě vzniku nadměrného odpočtu je nazýván Broker.

Primárním cílem při vytváření řetězců za účelem neoprávněného krácení DPH je přenést porušení zákona o DPH z článku, který má z podvodu zisk (tj. z Profit taker a či Brokera), na jiný článek (na Missing tradera), u kterého není reálné doměřenou daň pro státní rozpočet vymoci. Pro vytvoření nejjednoduššího tuzemského podvodné řetězce by postačovalo spojit pouze dva články: článek typu Missing trader, který prodá zboží přímo článku typu Broker, či Profit taker.



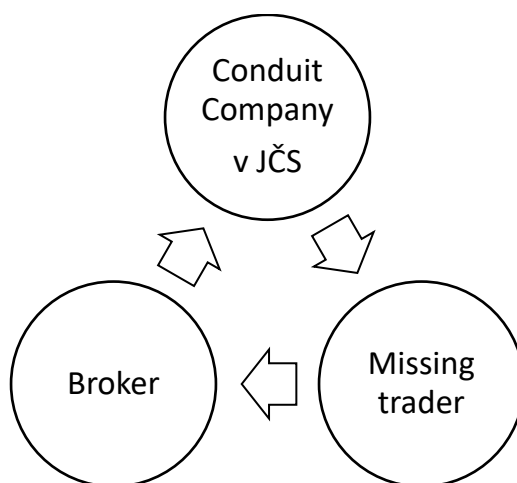
Obrázek 1 – Základní schéma tuzemského liniového podvodu, vlastní zpracování



Obrázek 2 – Základní schéma liniového podvodu při dodání do jiného členského státu EU, vlastní zpracování

### 2.3 Conduit company

Pro vytvoření karuselového podvodu je nezbytným článkem osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě EU. Takový článek je nazýván Conduit Company a jeho funkcí je nakoupit zboží od Brokera a prodat jej Missing traderovi, kteří jsou oba registrovaní k DPH v tuzemsku. Missing trader poté zboží opět prodá Brokerovi, kruh se uzavírá a cyklus se může opakovat až do odhalení podvodu. Pro Brokera jde v případě dodání osobě registrované v jiném členském státě EU o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, DPH z této transakce je povinna přiznat Conduit Company ve své zemi (dle principu teritoriální neutrality zakotvené ve vnitrostátních právních úpravách), zároveň však má Conduit Company zákonný nárok na odpočet této daně. Zboží je poté prodáno zpět do tuzemska článku typu Missing trader, pro Conduit Company je toto dodání zboží osvobozeno od daně a DPH z této transakce je povinen přiznat v tuzemsku Missing trader. Popsaný obchod (tj. nákup a následný prodej) je pro Conduit Company zcela bez vlivu na její povinnost na DPH. Missing trader s ohledem ke své funkci v řetězci daň z pořízení zboží od Conduit Company nepřizná a zboží dodá Brokerovi, přičemž daň z tohoto prodeje také nepřizná. Broker uplatní nárok na odpočet daně z pořízení zboží od Missing tradera (tj. daně Missing traderem nepřiznané) a vzhledem k osvobozenému dodání zboží do jiného členského státu EU mu vzniká nadměrný odpočet, tedy dochází k realizaci cíle, za jakým byl karusel vytvořen.



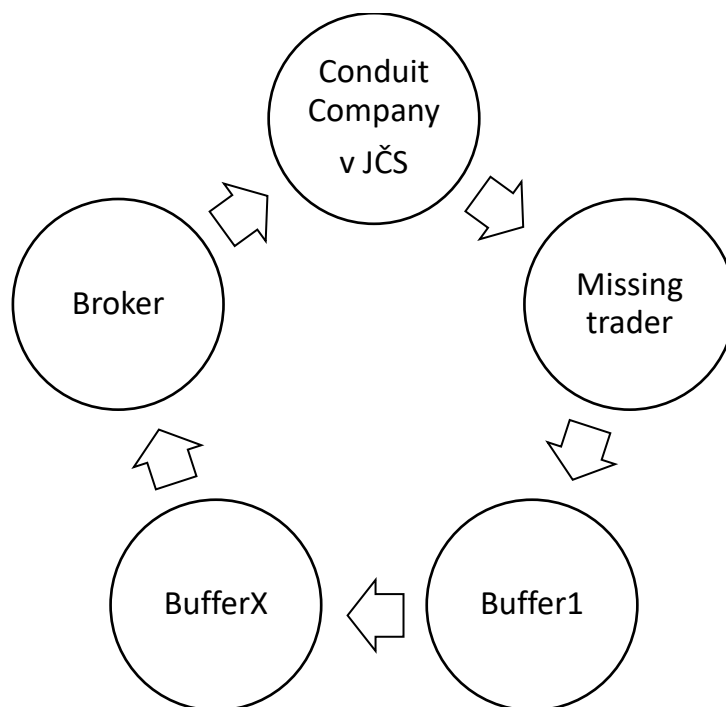
Obrázek 3 – Základní schéma karuselového podvodu, vlastní zpracování

## 2.4 Buffer

V praxi jsou však častěji mezi články typu Missing trader a Broker (příp. Profit taker) vkládány další články, a to výhradně za účelem ztížení či úplného zamezení odhalení podvodu ze strany finanční správy. Tyto články mají navodit dojem serióznosti obchodu, svoje zákonné povinnosti vůči správci daně plní, daňová přiznání podávají a daň, která je zpravidla velice nízká s ohledem na vykázaný obrat, řádně hradí, aby nevzbudily pozornost správce daně. Článek s touto zastírací funkcí se nazývá Buffer a v řetězcích mezi Missing traderem a Brokerem (příp. Profit takerem) jich může být několik či několik desítek. I v případě článků typu Buffer se může jednat o bílé koně, a to především u článků stojících blíže k Missing traderovi, i tyto články se mohou posléze také stát pro správce daně nekontaktní. Čím blíže však Buffer stojí u článku typu Broker, tím větší je snaha, aby se jednalo o skutečného obchodníka, neboť jeho rolí je vytvořit co nejpřesvědčivější situaci, aby Broker (resp. Profit taker) uhájil před správcem daně nárok na odpočet daně. Úlohou Buffera, resp. Bufferů je co nejvíce oddálit, případně zcela znemožnit odhalení podvodu na DPH. V některých případech může být Buffer zcela poctivým, nic netušícím obchodníkem, který byl do řetězce nalákán vytvořením příležitosti výhodného obchodu, třeba i s pravidelným dodavatelem či odběratelem. Vytvořená situace může vykazovat zcela obvyklé okolnosti a v Bufferovi nemusí takový obchod vzbuzovat žádné pochybnosti. Organizátor podvodu tím učinil další krok ke znemožnění odhalení podvodu.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Lichnovský, O., Vučka, J., Křístek, L. Trestní právo daňové. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, 309 s., ISBN 978-80-7400-800-9



Obrázek 4 – Schéma karuselového podvodu s variabilním počtem článků typu Buffer, vlastní zpracování

Uvedená schémata zobrazují pouze základní varianty podvodů, v praxi může docházet a bezpochyby dochází k vytváření složitějších struktur, Finanční správa uvádí i více než sto článků v jednom řetězci<sup>11</sup>, případně i se zapojením více než dvou členských států EU.

### **3 SDEU jako nástroj harmonizace DPH v EU a boje proti daňovým únikům**

Evropská komise si pravidelně nechává vypracovat studie, které mají odhadnout výši výpadku příjmů z DPH. Poslední studií byl tento výpadek odhadnut na 168 miliard Eur v zemích EU-26 (bez Chorvatska a Kypru, včetně Velké Británie, tehdejšího člena EU), čili 15,2 % celkové daňové povinnosti v roce 2011. Pouze dva členské státy EU zveřejňují odhady svých ztrát na DPH v důsledku podvodu a to Belgie a Spojené království (tehdejší člen EU), přičemž podle těchto odhadů dosáhly v Belgii podvody na bázi chybějícího podvodníka v roce 2011

<sup>11</sup> <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/karusel-karuselovy-podvod>

objem 28 milionů Eur a ve Spojeném království byly tyto podvody vyčísleny za období 2013 – 2014 v rozmezí 0,5 – 1 miliardu GVP.<sup>12</sup>

Kromě negativního dopadu na rozpočty států EU při neoprávněném inkasu peněžních prostředků (někdy se hovoří i o tunelování systému DPH) vytvářejí tyto podvody také nelegální konkurenční výhody pro obchodníky v pozici Profit taker. Dle auditu Evropského účetního dvora je většina karuselových podvodů spojena s organizovaným zločinem.<sup>13</sup>

Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným Směrnicí. V souladu s principem harmonizace DPH v EU jsou specifickým nástrojem tohoto procesu judikáty SDEU, které poskytují výklad komunitárního práva týkajícího se DPH společný pro všechny členské státy. V literatuře se funkce rozsudků SDEU nazývá negativní daňová harmonizace.<sup>14</sup>

Soudní dvůr Evropské unie je vrcholný unijní orgán vykonávající dohled nad právem v Evropské unii, jednotným dodržováním práva a kontrolu, zda členské státy Evropské unie dodržují povinnosti, které vyplývají z unijních smluv. Kromě toho též urovnává právní spory případně vzniklé mezi jednotlivými členskými státy či institucemi Evropské unie.

SDEU sídlí v Lucembursku a skládá se ze dvou soudů – samotného Soudního dvora, který se zabývá politicky významnými případy, a Tribunálu, který je nižší instancí Soudního dvora. Na SDEU se může obrátit jakýkoliv členský stát Evropské unie, pokud se domnívá, že jiný členský stát porušil unijní právo. Dále se na SDEU může obrátit Evropská komise, popřípadě jednotlivci nebo organizace, pokud se domnívají, že jejich práva byla ze strany některého orgánu Evropské unie porušena. SDEU řeší ročně až 1 600 případů.

---

<sup>12</sup> Zvláštní zpráva Evropského účetního dvora z roku 2015 – Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření, body 20 – 22 dostupná na [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_CS.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_CS.pdf)

<sup>13</sup> Šefčík, Michael: Karuselové podvody. Vydání první, Praha, Leges, 2018, 98 s., ISBN 978-80-7502-252-3

<sup>14</sup> Široký, Jan: Daně v Evropské unii. 4. vydání, Praha, Linde, 2010, 350 s., ISBN 978-80-7201-799-7



Soudní dvůr Evropské unie je složen ze 27 soudců (jeden z každého členského státu, za ČR je to v současnosti JUDr. Jan M. Passer, Ph.D., LL.M.), a z 11 generálních advokátů, soudci i generální advokáti jsou jmenováni na 6leté funkční období s možností opakovaného jmenování. Generální advokáti jsou Soudnímu dvoru nápomocni a jejich úkolem je předkládat soudu svá zcela nestranná a nezávislá stanoviska k jednotlivým případům. V případech řešených soudem rozhoduje senát tří, pěti, nebo patnácti soudců, případně v plénu složeném ze všech soudců, má-li se za to, že věc je mimořádně důležitá.<sup>15</sup>

Daň z přidané hodnoty tvoří významnou část agendy SDEU, bylo k ní dosud vydáno několik set rozhodnutí. K tomu existuje téměř stejný počet stanovisek generálních advokátů, což společně tvoří velmi rozsáhlý materiál, který může sloužit jak k praktickému použití v identických či podobných případech, tak ke studiu. Ani v zákoně o dani z přidané hodnoty, ani ve Směrnici totiž nelze tak zřetelně rozeznat principy, jimiž se uplatňování daně z přidané hodnoty řídí, jako v judikatuře SDEU a ve stanoviscích generálních advokátů.

Judikatura SDEU má pro systém DPH naprosto zásadní význam. Zásada povinnosti eurokonformního výkladu vyplývá již z čl. 4 odst. 3 Smlouvy o EU, která zavazuje členské státy k výkladu práva v souladu s evropským právem, a v návaznosti na to z rozhodnutí ve věci C-14/83, ve kterém SDEU stanovil povinnost vykládat vnitrostátní právo ve smyslu Směrnice, která je předlohou vnitrostátního práva. SDEU se dlouhodobě vyjadřuje k výkladu vztahu evropského práva k vnitrostátnímu právu, čímž se stal v podstatě tvůrcem sekundárního evropského práva. Rozsudky SDEU jsou často citovány vnitrostátními správními soudy.

Dle čl. 99 jednacího řádu SDEU jsou klíčové předběžné otázky, které vnitrostátní správní soudy předkládají k SDEU.<sup>16</sup> Ústavní soud, III. ÚS 3689/12 vnímá institut předběžné otázky tak, že „*preventivně odstraňuje rozdíly mezi výkladem evropského práva jednotlivými soudy členských států*“ a to s ohledem na zásady právní jistoty, legitimního očekávání a hospodárnosti. V souladu s odpovědí SDEU na položenou předběžnou otázku následně rozhoduje vnitrostátní správní soud.

---

<sup>15</sup> <https://europeum.org/articles/detail/4095/prehled-instituce-evropske-unie-soudni-dvur-evropska-centralni-banka-evropsky-ucetni-dvur-2-cast>

<sup>16</sup> Čl. 267 Smlouvy o fungování EU

SDEU prostřednictvím výkladu evropského práva formuloval mj. i pravidla pro uplatňování DPH. V tomto textu je konkrétně mapován institut odepření nároku na odpočet daně v důsledku tzv. podvodu na DPH, ke kterému SDEU svými rozhodnutími definoval podmínky, za kterých lze nárok na odpočet daně odepřít i při splnění vnitrostátní právní úpravy.

Přestože je základním pravidlem při uplatňování DPH neutralita daně, která je zakotvena v tuzemské právní úpravě v tom smyslu, že při splnění zákonných podmínek má plátce nárok na odpočet daně, lze právě na základě judikatury SDEU plátcí nárok na odpočet odepřít, avšak pouze jako výjimku z pravidla ve specifických případech, kdy správce daně prokáže, že se plátce svým nákupem účastnil podvodu na DPH, o kterém mohl a měl vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet daně je výjimkou z pravidla, jsou tyto případy relativně často řešeny jak před tuzemskými soudy, tak i před SDEU, z jejichž rozsudků pak tuzemské správní soudy čerpají. Cílem této práce je popsat závěry učiněné Soudním dvorem Evropské unie v této věci a zmapovat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a na základě toho vyslovit typické charakteristiky obchodů, které soudy považují za rozhodné pro odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH.<sup>17</sup>

### **3.1 OPTIGEN**

Za prvotní a zároveň stěžejní rozsudky týkající se podvodu na DPH jsou považovány rozsudky tehdejšího Evropského soudního dvora (nyní Soudního dvora Evropské unie) C-354/03 ve věci Optigen, Fulcrum a Bond House (dále jen „Optigen“) a především rozsudek ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recykling (dále jen „Axel Kittel“).

Judikát Optigen ze dne 12. ledna 2006 (případ byl k ESD podán soudem Spojeného království), obchodovaným zbožím byly mikroprocesory, které byly z Británie dodávány do jiných členských států. Otázka položená Evropskému soudnímu dvoru

---

<sup>17</sup> Lichnovský, O., Vučka, J., Křístek, L. Trestní právo daňové. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, 309 s., ISBN 978-80-7400-800-9

spočívala v podstatě v tom, zda lze plátcí odmítnout nárok na odpočet daně, když jiný subjekt v dodavatelsko-odběratelském řetězci spáchal podvod na DPH. Britská vláda vycházejíc z pravidla posuzovat transakce jako celek argumentovala tím, že bez podvodného úmyslu by se neuskutečnila žádná z předmětných transakcí. Naopak generální advokát Poiares Maduro namítal, že okolnosti ve zkoumaném případě jsou zcela jiné povahy a že předchozí či následující události nemohou ovlivnit povahu konkrétního plnění, neboť by byla zcela zásadním způsobem ohrožena zásada právní jistoty týkající se uplatňování práva ve Společenství. ESD poté ve věci rozhodl ve smyslu argumentů generálního advokáta, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě, a proto bude odděleně zkoumán i cíl každé transakce. ESD rozhodl, že nárok na odpočet osoby, která se účastní řetězce podvodných transakcí, musí být zachován, jestliže tato osoba o podvodech nevěděla nebo nemohla vědět. „*Nárok ... není dotčen okolností, že v řetězci dodávek ... je jiné plnění, které předchází nebo následuje ..., zasaženo podvodem s DPH, aniž by to sama ... věděla nebo mohla vědět.*”

Tento rozsudek chrání plátce, resp. jejich nárok na odpočet daně, před nesením důsledků za úmysly a jednání třetích osob, o kterých nemusely nebo nemohly vědět.<sup>18</sup>

### **3.2 AXEL KITTEL**

Judikát Axel Kittel ze dne 6. července 2006 potvrdil rozhodovací praxi vyslovenou v rozsudku Optigen a k tomu zdůraznil, že "Boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je cílem, kterým je směrnici uznán a podporován. Subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat práva Společenství." a také "Pokud daňový orgán konstatuje, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně, je oprávněn požadovat vrácení odpočtených částek se zpětným účinkem. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely Směrnice

---

<sup>18</sup> Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. ledna 2006 C-354/03 ve věci Optigen, Fulcrum a Bond House, dostupný z webu eur-lex.europa.eu, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354&from=ET>

považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli."<sup>19</sup>

Na základě tohoto rozsudku vytvořily soudy Spojeného království hodnotící kritéria, kdy lze činit plátce zodpovědným za účast na podvodu. Tato kritéria jsou nyní všeobecně ve státech EU známa jako „Axel Kittel test“ spočívající v zodpovězení čtyř otázek:

- Existuje daňová ztráta?
- Pokud ano, je tato důsledkem daňového podvodu?
- Pokud došlo k daňovému podvodu, byly obchodní transakce daňového subjektu spojeny s tímto podvodem?
- Pokud byly obchodní transakce daňového subjektu spojeny s podvodem, věděl (nebo měl o tom vědět) tento subjekt?<sup>20</sup>

Při posuzování podvodů na DPH je také často citováno stanovisko generálního advokáta SDEU Ruiz-Jarabo Colomera k této věci, že „*ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují*“.

### 3.3 ITALMODA

Dalším klíčovým rozsudkem SDEU je rozsudek ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 (dále jen „Italmoda“) ze dne 18. prosince 2014. Případ byl k SDEU podán nizozemským soudem, kdy Italmoda jako společnost obvykle obchodující s obuví uskutečnila prodej počítačového vybavení, které pořídila zčásti v Nizozemsku a zčásti v Německu a dodala je zákazníkům v Itálii, přičemž zboží bylo přepraveno z Německa přímo do Itálie.

SDEU v rozsudku Italmoda nad rámec hodnocený rozsudky Optigen a Kittel vyslovil, že „... osobě povinné k dani, která věděla nebo měla vědět, že se plněním

---

<sup>19</sup> Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. července 2006 Ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 dostupný na webu [eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0439>

<sup>20</sup> Šefčík, Michael: Karuselové podvody. Vydání první, Praha, Leges, 2018, 98 s., ISBN 978-80-7502-252-3

... podílela na podvodu na DPH , ...mohou být tyto nároky odmítnuty, přestože byl tento podvod spáchán v jiném členském státě ..."

Zároveň se SDEU v tomto rozsudku vyjádřil, že odepření nároku na odpočet daně nesupluje výběr chybějící daně a odmítnutý nárok nemusí s výší neodvedené daně korespondovat (Italmoda, bod 48.).

Zejména stanovisko generálního advokáta k této věci je klíčovým a shrnujícím rozhodnutím pro posuzování podvodu na DPH. Jestliže osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku nároků na odpočet, osvobozením nebo vrácením daně z přidané hodnoty, podílela na podvodu na dani z přidané hodnoty, jenž byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce, mohou být tyto nároky odmítnuty, přestože byl tento podvod spáchán v jiném členském státě EU, než je ten, kde byly uvedené nároky uplatněny.<sup>21</sup>

### **3.4 MAHAGÉBEN**

Významným a často citovaným rozsudkem na poli podvodů na DPH je také rozsudek ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Peter Dávid. Případ byl k SDEU podán maďarským soudem. Dodavatel společnosti Mahagében nedisponoval takovým množstvím zboží (akátové kmeny), které dodal, neboť je neměl na zásobách, ani jich dostatečně nenakoupil, neměl vhodný kamion pro přepravu a ani doklady prokazující dopravu třetí osobou. Mahagében si neověřila, zda je její dodavatel existující osobou povinnou k dani a zda má zboží skutečně k dispozici. U případu Péter Dávid (stavební práce) nebylo možno zjistit, který dodavatel mu objednané stavební práce poskytl. Deklarovaný dodavatel stavebních prací neměl dělníky ani materiál a nepodal daňové přiznání. Daňové orgány nezpochybnily provedení prací.

SDEU s odkazem na svoji předchozí judikaturu v dané oblasti uvedl, že na nárok na odpočet daně na vstupu nemá vliv otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo

---

<sup>21</sup> Rozsudek Soudního dvora ze dne 18. prosince 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 dostupný z webu taxlawapp.eu, <https://www.taxlawapp.eu/Web/rechts.php?mode=content&submode=arrest&id=62013CJ0131&language=CS>

následující prodej byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny. SDEU připomněl, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím, je cílem uznaným a podporovaným Směrnicí. Norem unijního práva se subjekty práva nemohou dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Odmítnout přiznat nárok na odpočet daně mohou vnitrostátní orgány a soudy, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Není však naopak v rozporu s unijním právem požadovat, aby daná osoba povinná k dani přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu. Určení opatření, které lze vyžadovat, závisí na okolnostech konkrétního případu. Obecně však nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani hodlající uplatnit nárok na odpočet DPH ověřovala, zda vystavitel faktur je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady.

Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (bod 49.).<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Peter Dávid, dostupný z webu [curia.europa.eu](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1510390), <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1510390>

### 3.5 FEDERATION a další

Dalším z podstatných rozsudků je rozsudek C-384/04 ze dne 11. května 2006 ve věci Federation of Technological Industries. Případ byl k SDEU předložen britským soudem. Předmětem obchodu byly mobilní telefony a jiná elektronika. Zkoumanou otázkou bylo, zda je za odvod daně odpovědný odběratel zboží a zda lze uložit povinnost zajistit dlužnou částku daně jiné osobě, než je daňový dlužník. Generální advokát přidělený k této věci nenašel žádné omezení, které by členskému státu bránilo stanovit odběratele jako osobu, která je odpovědná společně a nerozdílně za zaplacení daně spolu s dodavatelem, a ESD takový závěr potvrdil s tím, že členské státy mohou stanovit opatření, kdy osoba povinná k dani jiná než daňový dlužník může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH spolu s daňovým dlužníkem, pokud v okamžiku dodání ví, nebo má důvody se domnívat, že by DPH nebo její část za uvedené dodání nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání zůstala nezaplacena. Při výkonu pravomocí však musejí členské státy respektovat obecné právní zásady, zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality. Opatření tedy nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení účelu nezbytné.

Předpokládá se, že osoba měla důvody se domnívat, že se jedná o uvedený případ, pokud byla od ní požadovaná cena buď nižší než nejnižší cena, kterou mohla rozumně očekávat, že by zaplatila za uvedené zboží na trhu, nebo nižší, než cena požadovaná za jakékoliv předchozí dodání téhož zboží. Tato domněnka může být vyvrácena prokázáním toho, že nižší cenu zaplacenou za zboží lze přičíst okolnostem nezávislým na zaplacením DPH. ESD k tomu zároveň uvedl, že uložení povinnosti zajištění daně je umožněno pouze osobám, které jsou povinny platit daň, nikoli osobám, jež povinny platit daň nejsou.

SDEU považuje za součást daňových úniků skutečnosti, jako např. nepodání příznání k DPH (C-159/17 ve věci Dobre, bod 41.) nebo nevedení účetnictví (C-332/15 ve věci Astone, bod 56.), které ve svém výsledku znemožní kontrolu

daňovou správou, mohou bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování systému DPH.<sup>23</sup>

#### 4 Pravidla stanovená Soudním dvorem EU

Citovanými i dalšími judikáty SDEU byl vymezen základní rámec, kterým se mohou členské státy řídit při odhalování a řešení podvodů na DPH, přičemž příslušné orgány mohou (i přes splnění podmínek) odmítnout nárok na odpočet daně i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily:

- Podvodem na DPH je situace, v níž jeden z účastníků neodvede daň a další si ji čerpá za nestandardních okolností.
- Transakce uskutečněné v řetězci obchodníků, jejich charakteristiky a cíl musí být posuzovány vždy samostatně.
- Pokud plátce mohl a měl vědět, že se svými transakcemi účastní podvodu, pak se nemůže dovolávat principu neutrality daně a nárok mu může být odepřen i přes to, že vyhověl vnitrostátní právní úpravě a splnil formální i hmotněprávní podmínky.
- Pokud plátce mohl a měl vědět, že se svými transakcemi účastní podvodu, je považován za účastníka podvodu bez ohledu na to, zda měl či neměl z podvodu prospěch. V takové situaci totiž pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.
- Pokud se plátce svými obchody účastnil transakcí zasažených podvodem, aniž by o tom věděl, resp. vědět mohl a měl, pak jeho nárok tímto nemůže být dotčen.
- Není rozhodné, zda k podvodu došlo v jiném členském státě.
- Subjekty, které přijmou všechna opatření odpovídající okolnostem konkrétního případu, mají možnost obhájit nárok na odpočet daně i v případě následného prokázání podvodu na DPH, kterého se dopustil jiný

---

<sup>23</sup> Rozsudek Soudního dvora ze dne 11. května 2006 C-384/04 ve věci Federation of Technological Industries, dostupný z webu [eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0384>



článek řetězce. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet daně.

- Daňový subjekt musí v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobit svou obchodní činnost konkrétním podmínkám.

Závěry SDEU neznamení bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale ukládají plátcům povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět měli a mohli.

Vědomostní test je prostředek ochrany podnikatelů jednajících v dobré víře a pojistka proti nezákonnému odepření nároku na odpočet daně. Jestliže se provedením vědomostního testu prokáže, že plátce o podvodném jednání v řetězci věděl, či alespoň vědět měl a mohl, musí mu být odepřen nárok na odpočet DPH, neboť je-li nárok na odpočet daně uplatněn v rozporu se smyslem a účelem Směrnice, pak vůbec nevzniká (Kittel, bod 53). V případě podvodu na DPH se osoba povinná k dani nemůže dovolávat nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu.

## **5 Aplikace pravidel SDEU ve vnitrostátním správním soudnictví**

Dle SDEU tedy vnitrostátní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti. Obecně však nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je sto uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH.

Právní výklad k řešení postavení jednotlivých účastníků poskytuje v tuzemsku Nejvyšší správní soud České republiky (dále jen „NSS“), který vychází právě z rozsudků SDEU.<sup>24</sup>

## 5.1 Nejvyšší správní soud

NSS je vrcholný soudní orgán správního soudnictví sídlící v Brně, který vznikl účinností zákona č. 150/2002 Sb. dne 1. ledna 2003. Jedná se o specializovaný orgán určený výlučně pro oblast správního soudnictví a kasační soud, který v rámci své činnosti dbá především o zákonnost a jednotu rozhodování krajských soudů a správních orgánů, tj. rozhoduje o kasačních stížnostech, které směřují proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů ve správním soudnictví. Prostřednictvím kasačních stížností se stěžovatelé domáhají zrušení napadených rozhodnutí. NSS tak společně s krajskými soudy poskytuje ochranu veřejným subjektivním právům fyzických a právnických osob v řízení o žalobách proti rozhodnutí správních orgánů a poskytuje jim ochranu před nečinností a nezákonnými zásahy správních orgánů.

NSS rozhoduje také ve volebních věcech, ve věcech rozpuštění politických stran a politických hnutí nebo jejich pozastavení, či znovuoobnovení, o kasačních stížnostech proti rozhodnutím krajských soudů ve věcech zrušení opatření obecné povahy nebo jejich částí, které jsou v rozporu se zákonem nebo o kasačních stížnostech ve věcech místního a krajského referenda. NSS dále rozhoduje o kompetenčních sporech mezi orgány veřejné správy a je kárným soudem pro řízení ve věcech soudců, státních zástupců a soudních exekutorů.

NSS rozhoduje v senátech složených ze tří, šesti, sedmi nebo devíti soudců. Některá jednoduchá procesní rozhodnutí může činit i sám předseda senátu. Všichni soudci tvoří plénum, které rozhoduje o počtu kolegií soudu na návrh předsedy soudu. Soudcem NSS se může stát soudce, který kromě obecných podmínek pro jmenování soudcem musí splňovat podmínku nejméně desetileté právní praxe a musí mít

---

<sup>24</sup> Lichnovský, O., Vučka, J., Křístek, L. Trestní právo daňové. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, 309 s., ISBN 978-80-7400-800-9

odborné znalosti a zkušenosti, aby mohl poskytnout záruku řádného výkonu této funkce.

NSS vydává Sbírku rozhodnutí, která má zajišťovat jednotu rozhodování soudů a kde se uveřejňují vybraná rozhodnutí NSS v anonymizované podobě, rozhodnutí krajských soudů ve správním soudnictví a prostředky k zajištění jednoty a zákonnosti rozhodování správních soudů, tj. stanoviska zaujímaná plénem a zásadní usnesení přijímaná rozšířeným senátem v oblasti rozhodování správních orgánů.

NSS tvoří předseda a místopředseda, předsedové senátů a další soudci. Současným předsedou NSS je od února 2022 JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.<sup>25</sup>

## **5.2 Rozhodování NSS ve věci podvodů na DPH**

Zatímco jsou principy podvodu na DPH judikaturou SDEU jednoznačně vyřešeny výše uvedenými i dalšími judikáty SDEU, pak zcela v duchu vyjádření generálního advokáta SDEU ve věci Kittel, že existuje nekonečné množství variant podvodů, dochází v praxi k nutnosti posuzovat jednotlivé případy podvodů charakteristické vždy individuálním, specifickým skutkovým stavem. Přestože je každý souzený případ skutkově originální, pak mojí snahou bylo na základě analýzy některých rozsudků NSS nalézt principy, které by bylo možné do určité míry považovat za obecně aplikovatelné při posuzování, zda k podvodu došlo a zda o něm plátce mohl a měl vědět. Níže popsané rozsudky NSS byly seřazeny chronologicky podle data jejich vydání.

Pro analýzu rozsudků jsem zvolila osnovu dle Kittel testu, kdy jsem u každého z popsaných rozsudků identifikovala:

- Jaké skutečnosti hodnotí NSS jako řádně identifikovanou chybějící daň, případně důvody, proč se v posuzovaném případě o chybějící daň dle NSS nejedná.

---

<sup>25</sup> Webová strana Nejvyššího správního soudu, <http://www.nssoud.cz/Obecne-informace/art/557?menu=173>

- Jaké byly zjištěny objektivní skutečnosti v řetězci, jak a) vztahující se k jednotlivým článkům, resp. jejich charakteristikám, tak b) týkající se okolností obchodování, a které z nich posuzuje NSS jako významné pro závěr, že ke ztrátě daně došlo účelově. Které skutečnosti naopak podvod neimplikují, případně ne dostatečně.
- Které skutečnosti jsou relevantní a postačující pro vyslovení závěru, že plátce o podvodu věděl, případně vědět mohl a měl.
- Jaká opatření je dle NSS vhodné učinit, aby si plátce, i přes svoji účast v podvodu, zachoval dobrou víru v legalitu nároku na odpočet daně.

V případě, že u citovaného rozsudku nebyla některá z podmínek pro závěr o podvodu dle NSS splněna, v pořadí následující podmínky již nebyly zpravidla soudem zkoumány, a proto nejsou u všech níže popsaných rozsudků vždy naplněny body 1. až 4. Z odlišného důvodu není u rozboru rozsudků často vyplněn bod 4., neboť ve zkoumaných případech nebyla žádná opatření ze strany plátce deklarována, proto soud neměl co hodnotit.

### **5.3 9 Afs 194/2017 ze dne 24. května 2018 ve věci Exposure group a.s.**

Předmět plnění: reklamní služby

#### **5.3.1 Chybějící daň**

- Článek na počátku řetězce nesplnil svoji daňovou povinnost tím, že nepodal daňová přiznání a je pro správce daně nekontaktní.

#### **5.3.2 Nestandardní okolnosti v řetězci**

- V řetězci došlo k extrémnímu navýšení fakturované ceny, přičemž nebyl prokázán ekonomický smysl tohoto navýšení.
- Někteří subdodavatelé byli personálně propojeni.
- Článek, u kterého chybí daň, nepodává daňová přiznání dlouhodobě a registrace k DPH mu byla později zrušena.

- Monitoring reklamní akce byl v řetězci přeprodáván napříč všemi společnostmi bez jakékoliv změny.

### **5.3.3 Nestandardní okolnosti u subjektu**

- Smlouva o dílo neobsahovala rozsah smluveného plnění a byla neúměrná hodnotě smluveného plnění.
- Nesrovnalosti v daňových dokladech.
- Stěžovatelka nepostupovala s péčí řádného hospodáře, nezjistila si ceny u jiného dodavatele, vyvstaly pochybnosti o smysluplnosti a efektivnosti takové reklamy.
- Cena reklamy byla nepřiměřená, její akceptace byla v rozporu s chováním řádného hospodáře.
- Smysl a efektivita reklamy byly sporné vzhledem k jejímu rozsahu a vyhodnocení, navíc obsahově shodná reklama byla nakoupena i od jiné společnosti.

### **5.3.4 Opatření**

- Stěžovatelka nijak neprokázala, že postupovala obezřetně a přijala jakákoliv opatření.<sup>26</sup>

## **5.4 1 Afs 493/2019 ze dne 14. května 2020 ve věci FILÁK, s. r. o.**

Předmět plnění: svařovací automat

### **5.4.1 Chybějící daň**

- Přímý dodavatel plnění na výstupu přiznal a daň uhradil, poté u něho bylo vedeno daňové řízení, v rámci kterého mu byl odmítnut nárok na odpočet daně se závěrem, že šlo o fiktivní plnění.

---

<sup>26</sup> 9 Afs 194/2017 ze dne 24. května 2018, dostupný na [nssoud.cz](http://nssoud.cz)

- Doměřenou daň přímý dodavatel neuhradil. Jemu předcházející článek plnění pro přímého dodavatele přiznal a daň odvedl, poté se stal nekontaktním.
- Jemu předcházející dva články byly nekontaktní.
- Takto zjištěnou a popsanou situaci nepovažuje NSS za dostatečnou pro důkaz o chybějící dani v řetězci.
- Nekontaktnost prvních tří článků řetězce není pro objasnění otázky dostačující.
- U přímého dodavatele došlo k neuhrazení daně na výstupu až v důsledku postupu správce daně a nikoliv v důsledku existence podvodného řetězce.<sup>27</sup>

## **5.5 1 Afs 304/2019 ze dne 6. srpna 2020 ve věci ExaSoft Holding a. s.**

Předmět plnění: tonery a cartridge

### **5.5.1 Chybějící daň**

- Článek stojící na počátku řetězce daň sice přiznal, avšak nezaplatil
- Nemá však význam skutečnost, že tato chybějící daň netvoří ani 1% z dlužné částky této daně.
- Pokud daň sice nebyla přiznána, nebo zaplácena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit, či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný. (také 2 Afs 162/2018)

### **5.5.2 Nestandardní okolnosti v řetězci**

- Následná nekontaktnost článku, u kterého chybí daň, může být okolností svědčící o existenci podvodu.

---

<sup>27</sup> 1 Afs 493/2019 ze dne 14. května 2020, dostupný na [nssoud.cz](http://nssoud.cz)

- Okolnosti nemusí být jednotlivě nezákonné, ani samy o sobě podezřelé, avšak z jejich souhrnu lze téměř vyloučit, že by se jednalo o běžné obchodování.
- Změna v osobě jednatele a společníka článku, u kterého chybí daň, před zahájením předmětných transakcí není bez dalšího nestandardní okolností.
- Skutečnost, že článek, u kterého chybí daň, vznikl pouze rok před započítáním transakcí, není nestandardní.
- Neschopnost detailně popsat s odstupem několika let okolnosti uzavření obchodů, které se nijak nevymykaly jeho běžné obchodní činnosti, je marginální.
- Opakovaná změna společníků a jednatelů u předchozích článků je nestandardní okolností. Navíc se jednalo se o občany jiného státu.
- Nevýznamná obchodní historie předchozích článků v daném oboru.
- Relativně krátká doba od zápisu do veřejného rejstříku.
- Rychlý pře prodej zboží.
- Absence písemné dokumentace.
- Sídla předchozích článků jsou na virtuálních adresách.
- Absence internetové prezentace dodavatelů.
- Obchodovaná komodita se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry.
- Absence vlastní emailové domény není nestandardní.
- Častý výskyt padělků v daném segmentu nemá žádnou souvislost se závěrem o podvodu.
- Články byly personálně propojeny.
- Daňové doklady jsou vzhledově až na drobné odchylky stejné.
- Poslední změna jednatele den před uskutečněním obchodů nebo v den uskutečnění první dodávky.

### **5.5.3 Nestandardní okolnosti u subjektu**

- Přeprodej zboží ve stejný den nebo den následující, absence smluvní dokumentace mohou za určitých okolností svědčit o neobvyklém způsobu transakcí.<sup>28</sup>

## **5.6 4 Afs 136/2020 ze dne 15. prosince 2020 ve věci BIZOKAM TRANSPORT s.r.o.**

Předmět plnění: osobní automobily, dodávky, tahače návěsů a návěsy

Řetězec tvoří pouze 2 články

### **5.6.1 Chybějící daň**

- Dodavateli byla doměřena daň ve formě odepření nároku na odpočet, tato doměřená daň nebyla uhrazena, za jedno ze šetřených zdaňovacích období nebylo daňové přiznání podáno.
- Jednalo se ve všech případech o zdaňovací období přede dnem zavedení kontrolního hlášení.

### **5.6.2 Nestandardní okolnosti v řetězci**

- Obě společnosti byly personálně propojeny skrze jednatele a jediného společníka.
- Dodavatel se choval jako „bílý kůň“ – působil v cca 500 dalších společnostech a o fungování společnosti nejevil žádný zájem, nedomáhal se kontroly nad bankovním účtem, nevyvíjel žádnou zjištěnou činnost a účast byla pouze formální.
- Formální i faktickou kontrolu nad dodavatelem měl jednatel stěžovatelky.
- Od dodavatele byly vyvedeny finanční prostředky a značná část aktiv prostřednictvím smlouvy o půjčce uzavřené za podezřelých okolností.

---

<sup>28</sup> 1 Afs 304/2019 ze dne 6. srpna 2020, dostupný na [nssoud.cz](http://nssoud.cz)



### 5.6.3 Nestandardní okolnosti u subjektu

- Personální spojení s dodavatelem.
- Všechny platby byly prováděny v hotovosti, byl porušen zákon o omezení plateb v hotovosti, případně byly platby účelově rozdělovány do dílčích splátek ve snaze obejít zákon o omezení plateb v hotovosti.
- Měl dispoziční práva k účtu dodavatele.
- Nebylo jasné, kdo smlouvy uzavíral a jak byly peníze předávány.
- Půjčky mezi články jako nástroj vyvádění prostředků.
- Kupní smlouvy měly spíše formální povahu, neobsahují například stav tachometru.
- Úmrtí osoby formálně jednající za dodavatele nemělo vliv na posouzení soudem a nebylo přičteno plátcí k tíži.
- Subjekt odmítl uvést jakékoliv podrobnosti k obchodům.
- Zásadní indicií svědčící o vědomé účasti je, že jednatel obou společností fakticky prodával sám sobě.
- Jednatel stěžovatelky musel vědět, že společnost v okamžiku jejího převodu na „bílého koně“ nebyla v dobrém ekonomickém stavu a nebyla schopna vykonávat svoji hlavní činnost, tudíž nebude schopna splnit daňovou povinnost, nadále ale nakupovala vozidla → vědomá účast na podvodu.

### 5.6.4 Opatření

- Řádně vedené účetnictví není postačujícím opatřením, je základní povinností každé účetní jednotky.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> 4 Afs 136/2020 ze dne 15. prosince 2020, dostupný na nssoud.cz

## **5.7 10 Afs 206/2020 ze dne 20. ledna 2021 ve věci PM Trading s.r.o.**

Předmět plnění: Materiál s obsahem drahých kovů (zlato, stříbro, platina) pořizovaný v tuzemsku a dodávaný do jiného členského státu EU.

### **5.7.1 Chybějící daň**

- Články na prvních pozicích zjištěných řetězců neposkytly správci daně potřebnou součinnost, někteří z nich nedeklarovali, resp. nezaplatily DPH.

### **5.7.2 Nestandardní okolnosti v řetězci**

- Stěžovatelka vznikla jako tzv. „ready-made“ společnost, stala se dobrovolným plátcem DPH a až dnem registrace začala aktivně obchodovat.
- Články v řetězci neměly žádnou obchodní historii, přesto po registraci k DPH realizovaly obraty v řádu desítek milionů Kč.
- Všechny články se k DPH registrovaly ve velmi krátkém období, které bezprostředně předcházelo prověřovaným obchodům.
- Články v řetězci neměly zřízené stránky na internetu.
- Články byly personálně propojeny.
- Ceny, za které spolu články obchodovaly, vycházely z údajů Londýnské burzy a používaly cenový koeficient, jednalo se paušální cenotvorbu.
- Skutečnost, že obchodní řetězec negeneruje sám o sobě žádnou přidanou hodnotu, nepovažuje NSS za nezákonný, avšak je dalším střípkem do mozaiky celkově utvářející podvod.
- Byly zjištěny čtyři řetězce, které fungovaly stejným způsobem.

### **5.7.3 Nestandardní okolnosti u subjektu**

- Šlo o obchody s rizikovou komoditou.
- Zboží pořizovala od různých právnických osob, přičemž každá z nich byla zastupována totožnou osobou.

- Zboží mělo být dle dodacích listů předáváno v prostorách na adrese, na které však neměl dodavatel provozovnu.
- Úhrady zboží probíhaly formou zápočtu.
- Stěžovatelka netrvala na analýze kvality materiálu.
- Obchody probíhaly v jednom dni.
- Komplex dílčích, ale silných nepřímých důkazů ve své spojitosti zpochybnil samotný ekonomický základ podnikání stěžovatelky. Jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit je izolovaně, síla těchto skutečností tkví právě v jejich komplexnosti.
- Komplex řady nepřímých indicií považuje NSS za dostatečný k prokázání zavinění účasti na podvodu. Z jejich souhrnu plyne, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla, resp. mohla a měla vědět.

#### **5.7.4 Opatření**

- Jestliže se stěžovatelka bránila poukazem vůči chybějící dani, pak mohla tento závěr daňových orgánů vyvrátit za pomoci vlastních obchodních kontaktů a dohledat, že ve všech řetězcích byla DPH zaplacená, případně mohla dohledat prvotní zdroj obchodovaných materiálů. Přestože si byla vědoma rizika ztráty nároku na odpočet, na tuto možnost rezignovala.<sup>30</sup>

### **5.8 4 Afs 177/2020 ze dne 3. února 2021 ve věci R – Finance a.s.**

Předmět plnění: Betonářská ocel

#### **5.8.1 Chybějící daň**

- Článek na počátku řetězce podal daňové přiznání, aniž by uhradil daňovou povinnost, poté byl pro správce daně nekontaktní (šetřeno bylo zdaňovací období před povinností podat kontrolní hlášení).

---

<sup>30</sup> 10 Afs 206/2020 ze dne 20 ledna 2021, dostupný na [nssoud.cz](http://nssoud.cz)

### 5.8.2 Nestandardní okolnosti v řetězci

- V řetězci docházelo ke snižování cen, následkem čehož byla ocel nakupována za nižší cenu, než za kterou prodává dominantní výrobce.
- Z kupní smlouvy není zřejmé, jak byly ceny sjednávány.
- Absence písemných objednávek, přestože je rámcové smlouvy deklarují.
- Absence certifikátů či atestů, přestože je rámcové smlouvy deklarují.
- Pasivní přístup spočívající v neznalosti jednatele dodavatele a neověření osoby zmocněnce.
- Velmi krátké časové intervaly obchodů.
- Krátký obchodní vztah, pouze několik transakcí a poté dodavatelé nekontaktní.
- Opakující se model řetězců.
- Různí dodavatelé jsou zastoupeni stejnou osobou.
- Dodavatelé jsou bez přiměřeného majetkového a personálního zázemí a sídlí na virtuálních adresách.
- Jeden dodavatel postupně nahrazoval druhého, ale osoba, která za něho jednala, jednala ještě dříve, než měla řádné zmocnění.
- Ve smlouvách absentuje ustanovení o zajištění závazku či záruky za vady zboží.

### 5.8.3 Nestandardní okolnosti u subjektu

- Vstup do zcela neznámého odvětví bez ověření dodavatelů a průzkumu trhu.
- Přímí dodavatelé nezveřejnili účetní uzávěrky v obchodním rejstříku.
- Žádné reference o dodavatelích.
- Betonářská ocel je riziková komodita z pohledu DPH.
- Žalobkyně během 6 měsíců změnila 3x dodavatele, kterého vždy zastupovala stejná osoba, a jednotlivé obchody probíhaly stejně.

- Žalobkyně si musela být vědoma velmi nízkých cen.

#### 5.8.4 Opatření

- Přestože k obchodu došlo na základě předchozí dobré zkušenosti s osobou jednající za dodavatele, nejde o postačující opatření, když v důsledku toho subjekt rezignoval na kritickou analýzu svého chování a zcela se zbavil zodpovědnosti, kterou tím fakticky přenesl na osobu jednající za několik různých dodavatelů.
- Takové jednání hodnotí soud jako nezáměr o své vlastní podnikání.<sup>31</sup>

### 5.9 9 Afs 160/2020 ze dne 18. března 2021 ve věci LAKUM - KTL, a. s.

Předmět plnění: reklamní a propagační služby

#### 5.9.1 Chybějící daň

- Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo, nemusí se jednat o jednu a tutéž transakci.
- Chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.
- Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby a to jak na vstupu, tak na výstupu. Na vstupu např. tak, že při mnohonásobném navýšení ceny jednomu článku v řetězci současně za účelem snížení výsledné daně na výstupu zahrne do svého přiznání pořizování celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění.
- Za chybějící daň nemůže být označeno jakékoli doměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení. Chybějící daň musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> 4 Afs 177/2020 ze dne 3. února 2021, dostupný na [nssoud.cz](http://nssoud.cz)

<sup>32</sup> 9 Afs 160/2020 ze dne 18. března 2021, dostupný na [nssoud.cz](http://nssoud.cz)

## **5.10 7 Afs 265/2020 ze dne 13. května 2021 ve věci ARMOSTAV MÍSTEK, s. r. o.**

Předmět plnění: betonářská ocel

### **5.10.1 Chybějící daň**

- Nebylo soudem řešeno

### **5.10.2 Nestandardní okolnosti v řetězci**

- Virtuální sídlo nese svědčí samo o sobě o podvodném charakteru společnosti, představuje však důležitou indicií, která by měla v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti a měla by jej motivovat ke zvýšené opatrnosti a k učinění adekvátních preventivních opatření za účelem vyloučení jeho účasti na podvodu na DPH.

### **5.10.3 Nestandardní okolnosti u subjektu**

- Nebylo soudem řešeno

### **5.10.4 Opatření**

- Skutečnost, že stěžovatel zboží kontroloval a platil za něj bezhotovostně a až po jeho převzetí, není opatřením, ale pouze snížením obchodního rizika. Nesnižoval však riziko svého zapojení do podvodu na DPH.
- Není rozhodné, že stěžovatel nakupoval betonářskou ocel za cenu obvyklou. Obchodování za cenu lišící se od ceny obvyklé není znakem každého podvodného řetězce.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> 7 Afs 265/2020 ze dne 13. května 2021, dostupný na [nssoud.cz](http://nssoud.cz)

## **5.11 6 Afs 126/2021 ze dne 1. října 2021 ve věci ExaSoft Czech a.s.**

Předmět plnění: marketingové a reklamní služby

### **5.11.1 Chybějící daň**

- Následná nekontaktnost středových společností sama o sobě neznamená chybějící daň.

### **5.11.2 Nestandardní okolnosti v řetězci**

- Nekontaktnost či náhlé ukončení činnosti společností zapojených do dodavatelského řetězce je jednou z indicií svědčících o existenci daňového podvodu.
- Skutečnost, že je svědek trestně stíhán, nestačí pro závěr o jeho nevěrohodnosti.
- Odepření nároku na odpočet daně nelze považovat za nezákonné pouze z toho důvodu, že v případě jiných subjektů v obdobné situaci jim správce daně nárok na odpočet uznal, pokud je odepření nároku na odpočet v souladu se zákonem.<sup>34</sup>

## **5.12 8 Afs 334/2019 ze dne 9. prosince 2021 ve věci Wassa s.r.o.**

Předmět plnění: dodávky technologií

### **5.12.1 Chybějící daň**

- Skutečnost, že část daně odvedly společnosti na počátku řetězce (výrobci či výhradní dovozci), nemůže zvrátit, že u následujících článků daň chyběla, neboť se nepromítla do jejich daňového přiznání, a poté se tito stali nekontaktními. Jestliže jednání reálných dodavatelů nebylo součástí podvodu, nelze ve vztahu k nim hovořit o chybějící dani.

---

<sup>34</sup> 6 Afs 126/2021 ze dne 1. října 2021, dostupný na [nssoud.cz](http://nssoud.cz)

- Je nerozhodné, zda článek, který zmizí, daň na výstupu vůbec nepřiznal, či přiznal a dokonce uhradil, ale výši této daně nelze z důvodu jeho nekontaktnosti ověřit. Pak je nerozhodné, zda články stojící před ním (nekontaktním článkem) daň či její část odvedly.

### **5.12.2 Nestandardní okolnosti v řetězci**

- Několikanásobné navýšení ceny.
- Po uskutečnění prodeje se dodavatelé stali nekontaktními.
- Po uskutečnění prodeje došlo u dodavatelů ke změně jednatele i společníka.

### **5.12.3 Nestandardní okolnosti u subjektu**

- Nemá praktický význam rozlišovat mezi formami vědomosti plátce o daňovém podvodu. Formy zavinění „věděl nebo musel vědět“, „věděl nebo měl vědět“ nebo „věděl nebo mohl vědět“ se v ustálené judikatuře považují za synonyma.
- Je nutné zavinění prokázat, ať už v jakékoliv formě.<sup>35</sup>

## **5.13 3 Afs 119/2020 ze dne 28. února 2022 ve věci Europea Distribution**

**a. s.**

Předmět plnění: reklamní a marketingové služby

### **5.13.1 Chybějící daň**

- U přímého dodavatele byla po daňové kontrole doměřena daň v důsledku neuznání uplatněných nároků na odpočet daně, která nebyla uhrazena.

---

<sup>35</sup> 8 Afs 334/2019 ze dne 9. prosince 2021, dostupný na nssoud.cz



- Kromě toho též u středových článků řetězců, které vykazaly příslušná plnění pouze fakturačně a byly nekontaktní, v důsledku čehož nebylo možné ověřit správnost jimi přiznané daně.
- Ve vztahu k otázce chybějící daně nevyplývají z judikatury SDEU jakékoliv formální požadavky. K narušení neutrality může docházet různými způsoby (fiktivní plnění, neuhrazení daňové povinnosti atd.).
- Úvahu, že by chybějící daň měla být stanovena na základě odmítnutí nároku z důvodu účasti v podvodu na DPH, nelze z relevantní judikatury SDEU ani NSS dovodit.

### 5.13.2 Nestandardní okolnosti v řetězci

- Mnohonásobné navyšování ceny (29 krát vyšší) za pouhé přefakturování práv k využití reklamních ploch.
- Středové společnosti nevykonávaly žádnou faktickou činnost.<sup>36</sup>

## 6 Analýza kritérií vedoucích k rozhodnutí NSS

Cílem mojí práce je na základě syntézy poznatků z jednotlivých rozsudků NSS týkajících se prokazování podvodů na DPH a odepření nároku na odpočet daně zmapovat úvahy NSS o rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a plátcem a analyzovat, jaké skutečnosti považuje NSS za rozhodující pro odmítnutí nároku na odpočet daně v případě splnění formálních i hmotněprávních podmínek vyplývajících ze zákona o DPH. V návaznosti na shromážděné poznatky jsem se pokusila z konkrétních případů řešených před NSS dovodit obecné poznatky. Shromážděné poznatky i zobecněné závěry jsou strukturovány v duchu Kittel testu.

---

<sup>36</sup> 3 Afs 119/2020 ze dne 28. února 2022, dostupný na [nssoud.cz](http://nssoud.cz)

Z analýzy výše uvedených i dalších rozsudků NSS vyplynulo:

Podvodem na DPH je podle judikatury NSS v návaznosti na judikaturu SDEU v obecné rovině chápat situaci, v níž jeden z účastníků neodvede daň a další účastník si ji čerpá za nestandardních okolností (9 Afs 94/2009, 2 Afs 15/2014, 4 Afs 295/2015). Základním předpokladem pro konstatování, že došlo k podvodu na DPH, je zjištění, zda v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj., zda v řetězci je zjištěná chybějící daň. Chybějící daň je třeba chápat jako narušení daňové neutrality představující v podstatě nekonečnou množinu situací odvislou právě a jen od vynalézavosti organizátorů podvodu. Tato skutečnost však nemůže správce daně zprostit jeho povinností unést důkazní břemeno stran prokázání konkrétních skutkových okolností daňového podvodu v konkrétním případě, a to včetně identifikace chybějící daně.<sup>37</sup>

Podvod na DPH je dle NSS kombinací chybějící daně u některého z článků řetězce a podezřelých okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek indicií k vyslovení závěrů, že k narušení neutrality daně došlo za podezřelých okolností a účelově, tj. v důsledku podvodného jednání a nikoliv jako důsledek pouhého podnikatelského selhání. Pro závěr o podvodném jednání svědčí úvaha plynoucí z analýzy komplexu okolností způsobu obchodování v řetězci a povahy do něj zapojených subjektů, přičemž se posuzují skutečnosti celého řetězce. (1 Afs 53/2016, 1 Afs 16/2017)

## **6.1 Důkazní břemeno**

Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že plátce se svými obchody účastnil podvodu na DPH, o němž mohl a měl vědět, nese výhradně správce daně. V tom je situace při řešení podvodů na DPH zcela specifická, neboť při prokazování formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně nese důkazní břemeno vždy plátce.

---

<sup>37</sup> Lichnovský, O., Vučka, J., Křístek, L. Trestní právo daňové. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, 309 s. (str. 181) ISBN 978-80-7400-800-9

## 6.2 Chybějící daň

Chybějící daň může nabývat mnoha podob a zároveň není relevantní vztahovat výši chybějící daně (která často ani nejde vyčíslit, přičemž vyčíslení není dle 1 Afs 53/2016 nezbytné) k výši odmítnutého nároku na odpočet daně (9 Afs 160/2020). Není relevantní, zda k chybějící dani došlo u článku v tuzemsku, nebo u článku v jiném členském státě EU. Mezi základní podoby chybějící daně patří nepodání daňového přiznání, nepřiznání daně na výstupu nebo neuhrazení přiznané daně. Existují však i sofistikovanější varianty chybějící daně, kterou je např. nepřiznání přijetí plnění z jiného členského státu a namísto toho uplatnění fiktivního tuzemského nároku na odpočet daně. Chybějící daň může být v rámci jednoho řetězce zjištěna u více než jednoho z článků (3 Afs 119/2020).

Specifickými případy z pohledu posuzování existence chybějící daně Nejvyšším správním soudem jsou případy nekontaktnosti některého z předchozích článků řetězce nebo neuhrazení doměřené daně z titulu neuznání nároku na odpočet daně u některého z předchozích článků. Z výše popsané judikatury NSS lze vysledovat, že nekontaktnost některého z předchozích článků nebo doměření daně z titulu odmítnutí nároku na odpočet daně u některého z předchozích článků není samo o sobě ve všech případech dostatečnou skutečností pro důkaz o narušení neutrality daně, zvláště po zavedení institutu kontrolního hlášení od 1. ledna 2016.

Pro zdaňovací období předcházející lednu 2016 je za chybějící daň vždy považována nekontaktnost dodavatele sama o sobě, neboť z logiky věci plyne, že bez součinnosti s tímto článkem objektivně nelze ověřit, zda jím přiznaná a odvedená daň je správná. Od ledna 2016, kdy byla zavedena povinnost podávat kontrolní hlášení, je zřejmé, že nekontaktnost sama o sobě již nepostačuje, a správce daně je povinen předeštit úvahu, v čem u nekontaktního článku potenciální narušení neutrality daně spočívá. K tomu lze využít údaje z kontrolních hlášení. 9 Afs 333/2017: Nekontaktní článek daň na výstupu z prověřovaných plnění přiznal, a proto jeho nekontaktnost dle NSS sama o sobě k důkazu o chybějící dani nepostačuje, k jejímu prokázání chybí správná úvaha.

Co se týče odmítnutí nároku na odpočet daně u některého z předchozích článků, pak otázka chybějící daně je ještě komplikovanější. Z logiky věci především plyne,

že odmítnutí nároku na odpočet daně u některého z předchozích článků v důsledku podvodu na DPH nemůže být současně chybějící daní pro důkaz podvodu u následujícího článku. V případě odmítnutí nároku na odpočet daně u některého z předchozích článků v důsledku nesplnění formálních či hmotněprávních podmínek je pro závěr o narušení neutrality daně podstatné zkoumat, zda neprokázané plnění deklarovaný dodavatel přiznal, či nikoliv. V případě, že na výstupu přiznáno bylo, pak NSS toto doměření samo o sobě za důkaz chybějící daně nepovažuje, neboť k narušení neutrality nedošlo v důsledku obchodování v řetězci, ale až v důsledku závěrů daňového řízení. 9 Afs 160/2020: „... *Za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoliv doměření daně, resp. jakékoliv její neuhrazení ...*“ 2 Afs 162/2018: „*Je rozhodující, aby důvod doměření byl dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.*“

Novým trendem v otázce chybějící daně je závěr NSS v tom, že narušením neutrality může být dotčeno i plnění, které je odlišné od plnění zasaženého podvodem (příklad dřevo a banány v rozsudku 9 Afs 160/2020). Pro závěr o podvodu při prodeji dřeva lze dle NSS vycházet z chybějící daně u nákupu banánů, avšak podstatné jsou silné okolnosti svědčící o tom, že subjekt pořizující dřevo mohl a měl vědět, že se účastní podvodu. „*Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet daně, nemusí být podvodem přímo zasaženo ....*“ (9 Afs 160/2020).

Pro chybějící daň je nerozhodné, že výrobci, jako články na počátku řetězce, daň odvedli, když prostřední články řetězce jsou nekontaktní pro ověření správnosti jimi přiznané daně (8 Afs 334/2019).

### **6.3 Nestandardní okolnosti v řetězci**

Předmětem plnění dotčeného podvodem bývá často zboží, které se vyznačuje vysokou cenou a malým rozměrem (např. elektronika), nebo zboží, které nelze jednoznačně individuálně určit (např. betonářská ocel), ale často se jedná také o služby (např. reklamní).

Pro existenci nestandardních okolností v řetězci jsou Nejvyšším správním soudem posuzovány jednak charakteristiky článků zúčastněných v řetězci a dále okolnosti obchodů v řetězci. Podstatné pro závěr o existenci podvodu je dle NSS nutnost vždy posuzovat veškerá zjištění komplexně, nikoliv izolovaně, každé zjištění je střípkem do mozaiky, přičemž málo střípků nemusí k závěru o existenci podvodu postačovat. Jako nejvýznamnější nestandardní okolnost lze z rozsudků NSS identifikovat personální propojenost článků v řetězci, kdy buď obchodník prodává de facto sám sobě, nebo obchoduje v obou směrech (kupuje a poté prodává) de facto se stejnou osobou. Podstatná je také cena v řetězci, která je buď prokazatelně extrémně vyšší, nebo nižší, než je běžná, lehce zjištělná cena na trhu, nebo pokud v řetězci dochází k paušální cenotvorbě. Co se týče charakteristik článků, pak významná je jejich novost (prudký nárůst obratu, nová registrace k DPH), nestálost (časté změny na pozicích jednatelů a společníků, změny sídel, náhlé ukončení činnosti) a absence přiměřeného zázemí (nemají provozovny, mají pouze virtuální sídla, nemají webové stránky, neukládají listiny do obchodního rejstříku, formální činnost v podobě pouhé přefakturace).

Co se týče okolností obchodů, pak tyto je vždy nutné posuzovat s ohledem k obvyklosti v daném segmentu trhu. Rychlost obchodů je sice podezřelá, ovšem v případě např. čerstvých potravin by byla běžným rysem. Objektívni okolnosti nelze hodnotit izolovaně, jejich důkazní spočívá právě v jejich komplexnosti. Komplex řady nepřímých indicií považuje NSS za dostatečný k prokázání zavinění účasti na podvodu.

#### **6.4 Nestandardní okolnosti u subjektu**

Závěr o tom, zda plátce mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH, lze učinit pouze na základě zjištění, které lze dát plátci k tíži. Za nejvýznamnější důkaz považuje NSS, stejně jako v předchozí otázce Kittel testu, personální či kapitálové propojení plátce s jeho dodavatelem či odběratelem. V případě dalších zjištění tyto NSS opět hodnotí důsledně v jejich komplexnosti. Velkou váhu přikládá NSS nestandardním platbám, konkrétně jsou to vysoké hotovostní úhrady, dále pak zápočty, půjčky s obchodním partnerem, případně absence úhrady bez odpovídající reakce věřitele (úroky z prodlení apod.). Podstatná se jeví také výše ceny, kterou NSS posuzuje z pohledu péče řádného hospodáře. S tím úzce souvisí také kontrola

kvality a kvantity nakupovaného zboží či kontrola poskytnuté služby, absenci této kontroly lze dle NSS brát plátcí k tíži. U reklamních služeb do posouzení vstupuje též vyhodnocení smyslu a účelu reklamy vzhledem k její ceně. V neposlední řadě je podstatnou okolností i ověření dodavatele, a to vždy s ohledem k jeho charakteristikám, čím novější dodavatel, nová komodita, problematická obecná známost dodavatele, zjištění z obchodního rejstříku, dokonce problematické uzavírání obchodů pouze po telefonu, na veřejném místě a nikoliv v sídle dodavatele, s osobou, u níž není jednoznačné, zda je za dodavatele oprávněna jednat, tím více lze tyto skutečnosti klást plátcí k tíži. Dle NSS jsou dále podstatnou okolností i formální znaky obchodů, tj. smlouva, která ač nemusí být písemná, pak absence písemného znění je v kontrastu s výší plnění a plátce se uzavřením pouze ústní smlouvy neúměrně vystavuje rizikům. Stejně tak pokud je smlouva sice písemná, ale pouze neurčitá, bez jednoznačné definice kvality zboží či dalších obchodních podmínek, včetně ošetření případných rizik. Kombinace nového dodavatele, nové komodity a neurčité smlouvy zcela jednoznačně vytváří situaci, která měla v plátcí daně vzbudit podezření, že v budoucnu neobhájí svůj nárok na odpočet daně z dané transakce.

Které skutečnosti naopak NSS nehodnotí jako závadné: Pokud plátce není schopen s velkým časovým odstupem popsat podrobně okolnosti obchodů. Toto hodnocení je však třeba vykládat s důrazem na slovo podrobně, neboť v podstatných rysech by plátce měl správci daně poskytnout informace o dané transakci. Další okolností, kterou dle NSS nelze brát plátcí k tíži, je úvaha, že u prověřovaného zboží se často vyskytují padělky.

## **6.5 Opatření**

Svoji dobrou víru při uplatnění nároku na odpočet daně by plátce mohl dle NSS doložit důkazem o předchozí dlouhodobé a dobré zkušenosti s dodavatelem, avšak předchozí dobrá zkušenost s osobou jednající za dodavatele nelze považovat za řádné opatření v případě, kdy plátce v důsledku této zkušenosti zcela rezignoval na základní kontrolu svého podnikání a zbavil se tak veškeré zodpovědnosti. Takové jednání hodnotí soud jako nezáměr o své vlastní podnikání a v tom případě bylo odepření nároku na odpočet daně dle NSS zcela na místě.

Postačujícím opatřením není dle NSS ani řádné vedení účetnictví a poskytnutí bezhotovostní úhrady až po převzetí zboží. Toto je základní povinností každé účetní jednotky a běžným opatřením ke snížení vlastního podnikatelského rizika, nikoliv k prevenci účasti na daňovém podvodu.

Pokud chce plátce vyvrátit závěr o chybějící dani, může sám za pomoci vlastních obchodních kontaktů dohledat, že ve všech řetězcích byla DPH zaplácena, případně může dohledat prvotní zdroj zboží.

## Závěr

Základem fungování daně z přidané hodnoty je její harmonizace v Evropské unii. Harmonizace této daně vychází z principů fungování Evropské unie a je zajišťována prostřednictvím Směrnice a jejího přímého a nepřímého účinku na vnitrostátní zákony o dani z přidané hodnoty. Přímý účinek představuje přednost Směrnice před vnitrostátním právním předpisem v případě, kdy je vnitrostátní právní předpis se Směrnicí v rozporu. Nepřímý účinek se používá pro výklad pojmů či problematiky v případech, kdy je vnitrostátní zákon nejednoznačný. Nepřímý účinek Směrnice se uplatňuje prostřednictvím rozsudků SDEU.

Z číselných údajů uvedených v této práci je zcela zřejmé, že DPH je významnou položkou veřejných rozpočtů, a zároveň, že úniky na této dani jsou v Evropské unii velmi významné. Sofistikovanost, se kterou jsou účelově vytvářeny složité řetězce článků s jediným cílem – inkasovat nadměrné odpočty, či krátit daň, a tím dosahovat neoprávněné konkurenční výhody na trhu, je důkazem výnosnosti podvodů.

Evropská komise podporuje boj proti daňovým únikům a proti zneužívání systému DPH, neboť důsledky podvodů na DPH jsou nejen fiskální, ale též principiální v tom smyslu, že narušují systém DPH a poškozují poctivé plátce. Boj proti podvodům na DPH spočívá jak v jejich prevenci, tak v odhalování a prokazování. Co se týče prevence podvodů na DPH, tak tato je v tuzemsku v současnosti zajišťována prostřednictvím tří zákonných institutů: kontrolní hlášení, režim přenesení daňové povinnosti, ručení za daň.

V této práci jsem se zabývala odhalováním a především prokazováním podvodů na DPH, tj. situací, kdy je plátcí odepřen nárok na odpočet daně i přes splnění podmínek daných zákonem o DPH. Tato situace je konkrétním uplatněním nepřímého účinku Směrnice, kdy tuzemská daňová správa a tuzemské soudy při svém rozhodování vycházejí z principů definovaných Soudním dvorem Evropské unie. V textu jsou zobrazena základní schémata liniových i karuselových podvodů a popsány typy článků řetězců s ohledem k jejich funkci v podvodu.



Pro odmítnutí nároku na odpočet daně plátcí i přes to, že splnil veškeré podmínky definované zákonem o DPH, musí být postupováno v první řadě podle principu proporcionality, tj. řádně rozložit důkazní břemeno mezi plátce a Finanční správu. Prioritně je to totiž stát, který si musí efektivně střežit své zájmy, a to souladně se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt*. Za tím účelem je stát nadán mnoha pravomocemi, včetně speciálně proškoleného úřednického aparátu. Zásada proporcionality je tedy prvotním měřítkem každého posuzování podvodu na DPH. Mají-li být rizika daňových podvodů proporcionalně rozložena mezi stát na straně jedné a plátce na straně druhé, je nezbytné si položit oběma stranám otázku. Mohl stát učinit opatření, která lze po něm racionálně požadovat, aby vzniku podvodu zabránil? Věděl plátce či bylo možno po něm racionálně požadovat, aby věděl o tom, že se svým obchodem účastní podvodů na DPH?

Ve své práci jsem provedla podrobnou analýzu 11 rozsudků NSS ve věci podvodů na DPH, ze kterých jsem se pokusila nalézt dostatečně obecně použitelná pravidla nutná pro odmítnutí nároku na odpočet daně v důsledku podvodu na DPH, a to pro každou ze čtyř otázek tzv. Kittel testu. Existuje daňová ztráta? Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání? Pokud ano, věděl plátce, či vědět mohl, že se svými obchody účastní podvodu na DPH, nebo-li existovala taková skutková zjištění, která by zakládala ve standardně fungujícím obchodníkovi důvodné pochybnosti o tom, že by řetězec mohl být zasažen podvodem na DPH? Pokud ano, učinil plátce veškerá adekvátní opatření, která po něm lze rozumně vyžadovat, aby v budoucnu nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl? Odpovědi na první tři otázky je povinen hledat správce daně, neboť ten nese důkazní břemeno ohledně existence podvodu a vědomé účasti plátce v něm. Co se týče doložení opatření, která plátce učinil, pak zde jde o právo plátce.

Přestože je každý řešený případ zcela jedinečný, a je proto nutné jej posuzovat vždy individuálně, lze podle mého názoru vysledovat pomyslnou linii, kterou NSS klade mezi oprávněné a neoprávněné odmítnutí nároku na odpočet daně, tj. kdy lze činit plátce odpovědného za neodvedení daně jiným plátcem. Výsledkem analýzy a mým záměrem této práce pak je ucelený přehled toho, a) co hodnotí NSS jako chybějící daň, b) které okolnosti a kdy je správné hodnotit jako podvod, c) které okolnosti

a kdy lze brát plátcí k tíži a d) která opatření a kdy lze považovat za dobrou víru plátce pro udržení nároku na odpočet daně.

Z výše uvedeného je zřejmé, že odhalování, a především prokazování podvodů na DPH je komplikovanou záležitostí. Jak plyne z četnosti rozsudků NSS ve věci podvodů na DPH, instituty, které mají působit v tomto směru preventivně, zatím nenaplnily, resp. naplnily jen z menší části svůj potenciál, neboť podvody na DPH jsou i nadále velmi často řešenou oblastí. Zároveň lze také vysledovat, že tuzemské daňové orgány poměrně pečlivě zohledňují principy nastavené Soudním dvorem Evropské unie, neboť z analyzovaných 11 rozsudků NSS byla Finanční správa v 10 případech před NSS úspěšná a pouze v 1 případě NSS konstatoval nesprávně prokázanou chybějící daň. Tento dílčí závěr však nelze považovat za všeobecné hodnocení úspěšnosti Finanční správy při prokazování, a už vůbec ne při odhalování daňových úniků. K takovému posouzení by bylo třeba hodnotit veškerá vedená daňová řízení a jejich výsledky, to však nebylo předmětem této práce.

## Summary

The thesis titled „VAT Frauds in the case law of of the CJEU and the Supreme administrative court“ pursues is divided into two parts – first part describes history, principle, meaning and practical aspects of value added tax („VAT“), its advantages and disadvantages for the state, for VAT payer and for citizens. The harmonising of this tax in the European Union has been highlighted, described the basic legislation on which the various national VAT laws are based and the direct and indirect effect of VAT Directive 2006/112/EC was explained.

Typical variants of VAT frauds, focusing on Missing trader frauds (also called missing trader intra-community fraud or MTIC fraud) and numerical estimates of the frauds were described. The thesis submits also basic schemes for better understanding operating and organization of the business structures, which are taking part in these illegal activities – Missing trader intra-community fraud and common form of missing trader fraud - carousel fraud, describes the subjects of the entire chain and their function in fraud.

Specific instrument is in many cases by the Court of Justice of the European Union („CJEU“) preventing tax evasion, avoidance and abuse is an objective recognized and encouraged by the VAT Directive 2006/112/EC.

The main benefit of this thesis should be the comprehensive overview of the problem of missing trader intra-community frauds, collection of judicial decisions and there clear explanation. The next part of the thesis is focused on the judicial decisions, mainly those of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic and the Court Justice of the European Union.

The work of the Court of Justice of the European Union is a key for the interpretation of the EU law. It is necessary to unify the interpretation of the EU law, that the functioning of the inner market of the European Union will not be endangered. The judicial decisions, mainly those of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic and the Court Justice of the European Union constitutes the core of this thesis. In this part is characterized 5 fundamental CJEU judicial decisions on VAT fraud and 11 judicial decisions of the Supreme

Administrative Court of the Czech Republic. From these judgments, I analyzed the principles under which it is possible refusing to allow the right to deduct VAT because participating in a tax fraud, despite the fulfillment of national conditions, so-called Kittel test. From the individual judgments, I identified the answers to the Kittel test and found out whether the specific situation was declared as the right to deduct value-added tax.

Based on these data, I made an analysis of the findings each Kittel test question with the intention of providing a comprehensive overview of a) There is a tax loss in a supply chain, b) The tax loss can be linked to the fraudulent evasion of VAT – which circumstances and when it is fraud, c) A taxpayer's transactions are connected with that tax loss, d) You knew or should have known about the fraudulent evasion of VAT – good faith of VAT payer to maintain right to deduct tax.

## Použité zdroje

- 1 Afs 304/2019 ze dne 6. srpna 2020 ve věci ExaSoft Holding a. s.
- 1 Afs 493/2019 ze dne 14. května 2020 ve věci FILÁK, s. r. o.
- 10 Afs 206/2020 ze dne 20. ledna 2021 ve věci PM Trading s.r.o.
- 4 Afs 136/2020 ze dne 15. prosince 2020 ve věci BIZOKAM TRANSPORT s.r.o.
- 4 Afs 177/2020 ze dne 3. února 2021 ve věci R – Finance a.s.
- 6 Afs 126/2021 ze dne 1. října 2021 ve věci ExaSoft Czech a.s.
- 7 Afs 265/2020 ze dne 13. května 2021 ve věci ARMOSTAV MÍSTEK, s. r. o.
- 9 Afs 160/2020 ze dne 18. března 2021 ve věci LAKUM - KTL, a. s.
- 9 Afs 194/2017 ze dne 24. května 2018 ve věci Exposure group a.s.
- Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M.: Zákon o dani z přidané hodnoty, Komentář, Wolters Kluwer, 2010, 639 s., ISBN 9788073575236
- Šefčík, Michael: Karuselové podvody. Vydání první, Praha, Leges, 2018, 98 s., ISBN 978-80-7502-252-3
- Široký, Jan: Daně v Evropské unii. 4. vydání, Praha, Linde, 2010, 350 s., ISBN 978-80-7201-799-7
- Zvláštní zpráva Evropského účetního dvora z roku 2015 – Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření, body 20 – 22, dostupná na [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_CS.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_CS.pdf)
- <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1468609>
- <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-80/11&language=CS>
- [https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax\\_cs](https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax_cs)
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0384>
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62003CJ0354>
- <https://europeum.org/articles/detail/4095/prehled-instituce-evropske-unie-soudni-dvur-evropska-centralni-banka-evropsky-ucetni-dvur-2-cast>
- <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>,
- <https://www.taxlawapp.eu/Web/rechts.php?mode=content&submode=arrest&id=62013CJ0131&language=CS>
- <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/karusel-karuselovy-podvod>