

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Ondřej Málek**

**Nástroje boje s podvody  
v oblasti daně z přidané hodnoty**

Rigorózní práce

Tematický okruh: Finanční právo

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 3. listopadu 2024



Ad maiorem Dei gloriam.



Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci na téma Nástroje boje s podvody v oblasti daně z přidané hodnoty vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 158 867 znaků včetně mezer.

V Praze dne 3. listopadu 2024.

Ondřej Málek, v.r



# Obsah

Obsah.....	7
Úvod.....	11
1 Daň z přidané hodnoty.....	14
1.1 Charakteristika DPH.....	14
1.2 Konstrukční prvky DPH.....	16
1.2.1 Subjekt daně.....	16
1.2.2 Předmět daně.....	17
1.2.3 Základ daně.....	18
1.2.4 Sazba daně.....	18
1.2.5 Výpočet daně.....	18
1.2.6 Období daně.....	19
1.2.7 Rozpočtové určení daně.....	19
1.2.8 Osvobození od daně.....	20
1.3 Význam harmonizace DPH v rámci Evropské unie.....	21
1.4 Shrnutí kapitoly.....	22
2 Daňové podvody v oblasti DPH.....	24
2.1 Vymezení pojmu daňový podvod.....	24
2.2 Typologie podvodů v oblasti DPH.....	25
2.3 Shrnutí kapitoly.....	28
3 Nástroje boje s podvody v oblasti DPH.....	29
3.1 Přenesení daňové povinnosti.....	29
3.1.1 Trvalý režim přenesení daňové povinnosti.....	31
3.1.2 Dočasný režim přenesení daňové povinnosti.....	32
3.2 Vykazovací povinnost.....	33
3.2.1 Kontrolní hlášení.....	33
3.2.2 Souhrnné hlášení.....	36

3.2.3	Evidence o přeshraničních platbách.....	37
3.2.4	Vykazovací povinnost dle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.....	38
3.2.5	Evidence tržeb.....	39
3.3	Vyhledávací činnost a kontrolní postupy .....	40
3.4	Institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby.....	42
3.4.1	Nespolehlivý plátce.....	42
3.4.2	Nespolehlivá osoba .....	43
3.4.3	Důsledky prohlášení za nespolehlivého plátce nebo nespolehlivou osobu .....	44
3.5	Odepření nároku .....	46
3.5.1	Odpočítání daně.....	46
3.5.2	Osvobození od daně .....	47
3.5.3	Zneužití práva.....	48
3.5.4	Účast na daňovém podvodu .....	50
3.6	Zrušení registrace z moci úřední .....	52
3.7	Zajištění daně.....	52
3.7.1	Zajišťovací příkaz .....	53
3.7.2	Zástavní právo .....	53
3.7.3	Ručení .....	54
3.7.4	Zálohování daně.....	58
3.7.5	Zvláštní způsob zajištění daně.....	58
3.8	Nástroje v rámci práva proti praní špinavých peněz .....	59
3.9	Trestně právní odpovědnost.....	60
3.10	Systemizace nástrojů boje s podvody v oblasti DPH .....	61
3.10.1	Třídění podle primární funkce .....	61
3.10.2	Další možná třídění.....	65
3.11	Shrnutí kapitoly .....	66
	Závěr .....	68
	Seznam použitých zkratk .....	71
	Seznam použitých zdrojů.....	72



Abstrakt a klíčová slova .....	81
Abstrakt a klíčová slova v anglickém jazyce.....	82



# Úvod

DPH lze považovat za základ nepřímého zdanění nejen v České republice, ale v celé Evropské unii. Od 1. 1. 1987 je ve všech členských zemích jedinou všeobecnou nepřímou daní.<sup>1</sup> Současně zajišťuje daňové příjmy nejen jednotlivých členských států, ale i příjmy Evropské unie.<sup>2</sup>

DPH však nepředstavuje základ pouze nepřímého zdanění, ale celé daňové soustavy jako takové.<sup>3</sup> Důkazem toho může být inkaso daní v České republice – DPH v absolutních i relativních hodnotách (porovnávajících inkaso DPH s inkasem ostatních daní) zaujímá přední příčku srovnání daňového inkasa. Zaujímá ji dokonce i v případech, kdy sečteme daně z příjmů fyzických i právnických osob ve všech jejich formách výběru.

Tab. 1: Přehled inkasa vybraných daní za roky 2017 až 2023 v milionech Kč<sup>4</sup>

Druh příjmu	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<b>DPH</b>	381 435	413 013	431 311	426 198	463 265	535 734	566 727
<b>Daň z příjmů PO</b>	161 803	166 131	175 649	155 998	195 964	228 676	304 087
<b>Daň z neočekávaných zisků</b>	-	-	-	-	-	-	39 135
<b>Daň z příjmů FO z příznání</b>	7 617	7 841	9 893	5 735	9 629	13 963	15 004
<b>Daň z příjmů FO ze závislé činnosti</b>	169 241	193 767	216 290	204 929	138 466	149 594	176 664
<b>Daň z příjmů srážkou</b>	24 814	26 255	27 706	25 609	29 121	38 618	52 816

<sup>1</sup> Rozhodnutí nahradit daně z obrátu daní z přidané hodnoty přitom bylo přijato již v průběhu 60. let, kdy Komise připravila řadu směrnic. První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. 4. 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu stanovila za cíl zavést daň z přidané hodnoty již k 1. 1. 1970, přičemž implementační časové limity byly několikrát prodlouženy. Za dovršení harmonizačních snah ve smyslu odstranění devíti relativně samostatných národních systémů DPH a jejich nahrazení společným systémem lze tak považovat přijetí šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. S. 149.). I její termín implementace byl však prodloužen, a to směrnicí Rady 83/648/EHS ze dne 19. 12. 1983 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – prodloužení lhůty pro zavedení společného systému daně z přidané hodnoty v Řecké republice, která tento termín prodloužila Řecku do 1. 1. 1987, které se přitom členem Evropské unie stalo 1. 1. 1981 (BORIA, Pietro. *Taxation in European Union*. 2. vyd. Cham: Springer, 2017. S. 140.).

<sup>2</sup> Čl. 2 odst. 1 písm. b) rozhodnutí Rady (EU, Euratom) 2020/2053 ze dne 14. 12. 2020 o systému vlastních zdrojů Evropské unie a o zrušení rozhodnutí 2014/335/EU, Euratom.

<sup>3</sup> ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. S. 13.

<sup>4</sup> Přehled obsahuje daně v úzkém smyslu spravované Finanční správou a Celní správou.

Druh příjmu	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<b>Daň z nemovitých věcí</b>	10 758	10 829	10 935	11 580	11 836	12 419	12 452
<b>Daň silniční</b>	6 191	6 276	6 484	5 959	5 429	1 731	499
<b>Daň z hazardu</b>	8 936	9 776	10 114	10 637	11 042	16 450	18 325
<b>Daň z lihu</b>	7 344	7 943	8 234	7 768	8 735	8 880	8 972
<b>Daň z piva</b>	4 635	4 776	4 696	4 497	4 252	4 536	4 502
<b>Daň z minerálních olejů</b>	91 746	92 966	93 932	88 216	85 809	82 081	84 086
<b>Daň z vína a meziproduktů</b>	381	408	404	445	483	553	490
<b>Daň z pevných paliv</b>	457	401	357	322	348	354	258
<b>Daň ze zemní a ostatních plynů</b>	1 300	1 349	1 359	1 418	1 569	1 444	1 363
<b>Daň z elektřiny</b>	1 537	1 568	1 567	1 503	1 573	1 557	1 464
<b>Daně z oblasti tabákových výrobků</b>	56 219	58 811	55 917	59 487	56 223	59 354	50 861

Zdroj dat: Finanční správa<sup>5</sup>, Celní správa<sup>6</sup>

Tato daň je přitom patrně nejsilněji spojena s daňovými úniky, daňovými podvody, zkrácením daně a dalšími pojmy, které označují (zpravidla vědomě) nesplnění daňové povinnosti. Není to pak dáno jen významem této daně pro příjmovou stránku veřejných rozpočtů, ale náchylností DPH k daňovým únikům a i skutečnou měrou, v níž k daňovým únikům na DPH dochází. Toto téma je přitom setrvale předmětem zájmu odborné literatury i příslušných orgánů, které na podvody v oblasti DPH upozorňují a snaží se jim předcházet a odhalovat je.<sup>7</sup> Hlubšímu porozumění nástrojům boje s podvody v oblasti DPH chce přispět i tato práce.

Práce si klade za cíl systemizovat nástroje boje s podvody v oblasti DPH de lege lata podle jejich primární funkce. Pro dosažení tohoto cíle dojde v práci k samotnému vymezení základních pojmů

<sup>5</sup> Statistiky daní spravovaných Finanční správou jsou dostupné na internetových stránkách Finanční správy: <https://financnisprava.gov.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

<sup>6</sup> Statistiky daní spravovaných Celní správou jsou dostupné na internetových stránkách Celní správy: <https://celnisprava.gov.cz/cz/dane/statistiky/Stranky/komentary.aspx> V případě zdanění různých forem tabáku jsem vyšel z výročních zpráv o činnosti Celní správy, které jsou dostupné zde: <https://celnisprava.gov.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocní-zpravy.aspx>

<sup>7</sup> Srov. Evropský účetní dvůr. *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření. Zvláštní zpráva*. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie, 2016. ISBN: 978-92-872-3796-5. Dostupné z: [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)

(zejména vymezení daňového podvodu a DPH s ohledem na její charakteristiky významné pro daňové podvody). Následně budou identifikovány a popsány jednotlivé nástroje boje s podvody v oblasti DPH. Konečně, tyto nástroje budou systematizovány dle jejich primární funkce.

Aby bylo možné sledovat dosažení cíle, budou jednotlivé části práce s využitím zejména deskriptivní metody<sup>8</sup>, metody analýzy<sup>9</sup> a metody syntézy<sup>10</sup> odpovídat na následující výzkumné otázky:

1. Jaké jsou charakteristiky DPH s ohledem na rizika daňových podvodů?
2. Jaký je obsah termínu podvod na DPH?
3. Jaká je primární funkce jednotlivých nástrojů boje s podvody v oblasti DPH?

Kromě tří základních standardních metod společenskovedního výzkumu dojde v práci k aplikaci i indukce, dedukce a abstrakce a jejich případných kombinací v rámci konkrétních myšlenkových operací. Práce vychází z tuzemské právní úpravy, avšak s ohledem na harmonizaci DPH z úrovně Evropské unie i z úpravy evropské. Práce naopak neobsahuje komparaci se zahraniční právní úpravou, neboť to s ohledem na její nepovažují účelné.

Práce je rozdělena na úvod, tři části členěné dále na kapitoly sestávající z bodů a závěr.

V rámci úvodu dojde k základnímu představení tématu, stanovení cílů práce a vymezením dílčích výzkumných otázek. Kromě toho obsahuje tato základní metodologii a popis struktury práce.

Část 1 je věnována samotné DPH. Obsahuje její základní charakteristiku a zejména rozbor konstrukčních prvků této daně. Vzhledem k tomu, že není klíčové ji komplexně popsat, jsou akcentovány ty oblasti, které jsou významné pro téma práce, tj. zejména oblast neutrality daně a oblast transakcí se zahraničním prvkem.

Část 2 v teoretické rovině vymezuje pojem daňového podvodu, jakož i další blízké pojmy – vyhýbání se daňovým povinnostem, daňový únik a zkrácení daně. Na tomto podkladě uvádí typový výčet podvodů na DPH.

Jádrem práce je část 3, která se věnuje jednotlivým nástrojům boje s podvody v oblasti DPH a systemizuje je podle jejich identifikované primární funkce na nástroje preventivní, zjišťovací, restorativní nebo retributivní funkci.

V závěru provedu syntézu poznatků z celé práce a dám do kontextu odpovědi na položené dílčí výzkumné otázky.

---

<sup>8</sup> SMITS, Jan. *The Mind and Method of the Legal Academic*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012. S. 11-25.

<sup>9</sup> STELMACH, Jerzy; BROŽEK Bartożs. *Methods of Legal Reasoning*. Dordrecht: Springer Netherlands, 2006. S. 69.

<sup>10</sup> STELMACH, BROŽEK, op. cit., s. 70.

# 1 Daň z přidané hodnoty

V této kapitole stručně připomenu klíčové aspekty DPH, a to s ohledem na jejich relevanci pro zaměření této práce – tedy pro zkoumání nástrojů boje s podvody v oblasti DPH. Následující řádky tak nemají představovat podrobný rozbor DPH, jejich konstrukčních prvků či aktuálních otázek řešených judikaturou a odbornou veřejností.

## 1.1 Charakteristika DPH

Podstatou DPH, jak je patrné již z jejího názvu, je zdanění přidané hodnoty. Jde tak o zdanění části hodnoty prodávaného zboží či služby, kterou prodávající přidává k hodnotě jím nakoupeného statku.<sup>11</sup>

Zdaňování pouze přidané hodnoty je zajištěno skrze mechanismus odpočtů. Ačkoliv má plátce daně zpravidla povinnost odvést daň z celé obdržené úplaty, tj. z ceny zboží či služby (daň na výstupu), může uplatnit nárok na odpočet daně, kterou zaplatil svým dodavatelům (daň na vstupu). Plátce daně díky odpočtu daně „dostane od státu zpátky“ DPH zaplacenou dodavateli v pořizovací ceně.<sup>12</sup> Plátce daně tak v konečném důsledku odvede pouze daň z hodnoty, kterou přidal k cenám vstupů. Tím je zajištěno, že v konečném důsledku zaplatí celkovou daň konečný spotřebitel zboží nebo služby,<sup>13</sup> neboť ten právo na odpočet jím zaplacené daně nemá. Je tím i zaručeno, že je DPH vůči plátcům této daně neutrální, neboť nijak nevstupuje do jejich nákladů. Na tyto plátce daně je jen přenesena jistá část správy této daně a daň přes ně „protéká“ bez toho, aby ovlivnila jejich náklady a výnosy.

Tento princip neutrality není nijak explicitně obsažen v tuzemské právní úpravě,<sup>14</sup> nicméně je vlastní harmonizaci na úrovni Evropské unie<sup>15</sup> a je obsažen ve směrnici o DPH, která v čl. 1 odst. 2 stanoví, že „společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a 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 tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“ Skrze systém

---

<sup>11</sup> TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. vyd. Praha: Leges, 2017. S. 278.

<sup>12</sup> DÉRŽEL, Martin. Způsob krácení odpočtu DPH. *Daně a právo v praxi*, 2010, roč. 7, č. 10. S. 10.

<sup>13</sup> SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. New York: Cambridge University Press, 2008. S. 17.

<sup>14</sup> BRANDEJS, Tomáš; DRÁBOVÁ, Milena; DUŠEK, Michal; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. S. 2.

<sup>15</sup> AMAND, Christian. VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System? *World Journal of VAT/GST Law*, 2015, č. 3. S. 163-181. Dostupné z: <https://doi.org/10.5235/20488432.2.3.163>

odpočtů je pak princip neutrality DPH vysvětlován i v judikatuře Soudního dvora Evropské unie,<sup>16</sup> dle které tato fiskální neutralita spočívá v tom, že se daň v řetězci dodavatelů nekumuluje a „není skutečným nákladem jednotlivých plátců, kteří mají mít při použití nakoupeného zboží nebo služeb pro svoji zdanitelnou ekonomickou činnost vždy plný nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.“<sup>17</sup> Neutralita DPH je pak klíčovou a esenciální součástí této daně, která musí být přítomna ve všech národních právních úpravách.<sup>18</sup> Kromě této neutrality fiskální (neutrality v obchodním řetězci) lze však hovořit i o neutralitě teritoriální.<sup>19</sup> Její podstatou je zdanění v místě spotřeby,<sup>20</sup> tj. nezátížení daní v zemích, ve kterých dochází k realizaci jiných fází výroby a dodávky, avšak nikoliv spotřebování prodaného statku konečným spotřebitelem. Tato podoba neutrality je i úzce spojena s tématem daňových podvodů, neboť zatížení daní až v místě spotřeby v kombinaci se systémem odpočtů je slabým místem DPH, který vytváří prostor pro vylákání odpočtů v neprospěch fisku.<sup>21</sup>

Lze říci, že DPH je neduplicitní vícefázovou nepřímou obratovou daní,<sup>22</sup> tedy je charakteristická tím, že je:

- obecnou obratovou daní;<sup>23</sup>
- vícefázovou daní ukládanou ve všech částech výroby a prodeje<sup>24</sup> postupně až do fáze prodeje včetně;
- neutrální (neduplicitní, nekaskádovitá), neboť její mechanismus nevaluje daň na daň již jednou zaplacenou v ceně nakoupeného zboží či služeb<sup>25</sup> a výše daňového zatížení je zcela nezávislá na délce výrobního či distribučního řetězce;<sup>26</sup>
- daní nepřímou, neboť konečný nositel daňového břemene plní svou daňovou povinnost vůči státu prostřednictvím k tomu státem pověřené osoby (plátce daně);<sup>27</sup>

---

<sup>16</sup> Např. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 14. 2. 1985, sp. zn. C-268/83, *Rompleman*. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 27. 11. 2003, sp. zn. C-497/01, *Zita Modes*. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 15. 1. 1998, sp. zn. C-37/95, *Ghent Coal Terminal*.

<sup>17</sup> ŽÍDKOVÁ, Hana. Principy daně z přidané hodnoty. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2019, č. 1. S. 26.

<sup>18</sup> BORJA, op. cit., s. 142.

<sup>19</sup> DUGOVÁ, Alena. Neutralita v oblasti DPH. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2018, č. 4. S. 34.

<sup>20</sup> SCHENK, OLDMAN, op. cit., s. 183.

<sup>21</sup> GREGGI, Marco. Neutrality and Proportionality in VAT: Making Sense of an (Apparent) Conflict. *Intertax*, 2020, č. 1. S. 122.

<sup>22</sup> ŠIROKÝ, 2018, op. cit., s. 140.

<sup>23</sup> V literatuře jsou nejednotně užívány pojmy daně z obratu a obratové daně. Zatímco někteří autoři je volně zaměňují (např. ŠIROKÝ, 2018, op. cit., s. 140.), lze se setkat i se striktním odlišením (NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. S. 46.)

<sup>24</sup> ŠIROKÝ, 2018, op. cit., s. 140.

<sup>25</sup> ŠIROKÝ, 2018, op. cit., s. 141.

<sup>26</sup> NERUDOVA, op. cit., s. 46. KUPČÍK, Petr. Specifika daňové kontroly daně z přidané hodnoty - 4. část. *Finanční, daňové a účetní bulletin*, 2020, č. 4. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/40/specifika-danove-kontroly-dane-z-pridane-hodnoty-4-cast>

<sup>27</sup> Právní úprava DPH pojem poplatníka neobsahuje a nehovořím zde o tomto pojmu v právním smyslu (obdobnému jako je tomu například u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti). Poplatníka v případě

- všeobecnou (univerzální) daní, protože je uvalena na všechny výrobky a služby s výjimkou těch, které jsou od daně osvobozeny;<sup>28</sup>
- daní *ad valorem*, neboť její výše závisí na hodnotě prodávaného zboží nebo služby a je určována procentuální sazbou.<sup>29</sup>

## 1.2 Konstrukční prvky DPH

Konstrukční prvky daně představují kategorie, na jejichž základě lze jednotlivé daně vzájemně odlišit a bez kterých by toto peněžitě plnění neexistovalo (nebylo vymezeno).<sup>30</sup> Umožňují tedy hmotně právně vymezit jakoukoliv daň v širším slova smyslu.<sup>31</sup> Odborná literatura mezi konstrukční prvky daně řadí subjekt daně, předmět daně, základ daně, sazbu daně, výpočet daně, období daně (zdaňovací období) a rozpočtové určení daně.<sup>32</sup> Někteří autoři vymezují konstrukční prvky daně širěji, tj. nejen hmotně právně,<sup>33</sup> ale ve vztahu k celému daňově právnímu vztahu. Mohou tak být rozšířeny dále zejména o korekční prvky daně, správce daně a podmínky placení daně.<sup>34</sup>

### 1.2.1 Subjekt daně

Subjektem daně je osoba, jejíž činnost, příjem, věc nebo činnost jsou podrobeny dani.<sup>35</sup> V případě DPH se u subjektu daně hovoří o osobě povinné k dani, jak je vymezena v § 5 odst. 1 zákona o DPH. Jde o osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina,<sup>36</sup> a to bez ohledu na to, zda byla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.<sup>37</sup> Klíčovým pojmem pro vymezení subjektu DPH je tedy pojem ekonomické činnosti. Toto ustanovení je přímo obrazem osoby povinné k dani ve směrnici o DPH, kde je v čl. 9 odst. 1 vymezena jako „jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou

---

DPH lze vnímat pouze ekonomickým významem, tj. jako nositele ekonomické zátěže spočívající v povinnosti odvést daň (ŠEFČÍK, op. cit., s. 13-14.).

<sup>28</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. S. 173.

<sup>29</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. S. 22.

<sup>30</sup> BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. S. 73.

<sup>31</sup> K vymezení daní v širokém smyslu srov. KARFÍKOVÁ, Marie, et al. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. S. 147-148.

<sup>32</sup> KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 157-158. Ve starší „pražské“ učebnici však do konstrukčních prvků daně není řazen výpočet daně (je chápán implicitně) a dále ani období daně a rozpočtové určení daně (srov. BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. S. 159).

<sup>33</sup> Srov. KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 158.

<sup>34</sup> RADVAN, Michal, et al. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. S. 33.

<sup>35</sup> BOHÁČ, 2013, op. cit., s. 79.

<sup>36</sup> Skupinou se rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku podle § 5a zákona o DPH, která je registrována jako plátce daně podle § 95a zákona o DPH.

<sup>37</sup> Není tak klíčové, zda jde o výkon za účelem či s výsledkem dosažení zisku, ale úplatnost takové činnosti (srov. Usnesení Evropského soudního dvora ze dne 12. 7. 2001, C-102/00, *Welthgrove*. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 1. 4. 1982, sp. zn. C-89/81, *Hong Kong Trade*.)



činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

Kromě osoby povinné k dani však zákon o DPH stanovuje daňovou povinnost i dalším osobám, které jinak nejsou osobou povinnou k dani. Jde o fyzické osoby, které nevyvíjí vlastní ekonomickou činnost, avšak pořídí nový dopravní prostředek uvnitř území Evropské unie<sup>38</sup>, a dále pak o právnické osoby nepovinné k dani, které pořídí zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku.<sup>39</sup> I tyto osoby je třeba považovat za subjekt daně.<sup>40</sup>

V rámci pojmosloví se ve vztahu k DPH ještě objevuje plátce daně a identifikovaná osoba. Nejde však o samostatné kategorie subjektu daně, ale o podmnožiny osoby povinné k dani (s výjimkou dle § 6g a § 6k zákona o DPH). Odlišením osoby povinné k dani a plátce daně a identifikované osoby je dosaženo možnosti personálního osvobození osob, které nedosáhnou stanoveného obrátového kritéria, podle čl. 287 směrnice o DPH a prováděcího rozhodnutí Rady (EU) 2022/865 ze dne 24. 5. 2022, kterým se České republice povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 287 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

## 1.2.2 Předmět daně

Předmět (též objekt) daně stanovuje, co je zdaňováno, tedy jaká činnost, příjem, věc nebo činnost jsou podrobeny dani.<sup>41</sup> Předmět DPH je vymezen v § 2 odst. 1 zákona o DPH, přičemž jde v první řadě o dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.<sup>42</sup> Kromě těchto dvou základních variant, kdy dochází ke zdanění vlastních výstupů ekonomické činnosti, jsou vymezeny i dva případy zdanění činnosti realizované na vstupu ekonomické činnosti, a to při pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani<sup>43</sup> a dovozu zboží s místem plnění v tuzemsku.<sup>44</sup>

Kromě uvedených situací, které nastávají zpravidla v rámci ekonomické činnosti (s odchylkami uvedenými v poznámkách pod čarou), pak je předmětem daně i pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani.<sup>45</sup> V takovém případě tak

<sup>38</sup> Tato osoba má přímo povinnost daň přiznat a zaplatit dle § 19 zákona o DPH.

<sup>39</sup> Taková právnická osoba se stává identifikovanou osobou podle § 6g zákona o DPH bez ohledu na to, že je osobou nepovinnou k dani.

<sup>40</sup> MARTINÍK, Pavel. *Teoretické aspekty daně z přidané hodnoty*. Disertační práce. 2022. S. 22. Dostupné z: <http://hdl.handle.net/20.500.11956/179965>

<sup>41</sup> BAKEŠ, op. cit., s. 160. RADVAN, op. cit., s. 34.

<sup>42</sup> § 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH.

<sup>43</sup> § 2 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH. Zde dochází dokonce k rozšíření i na právnické osoby nepovinné k dani – u těch pak není relevantní, zda jde o pořízení zboží v rámci výkonu ekonomické činnosti, nebo mimo něj.

<sup>44</sup> § 2 odst. 1 písm. d) zákona o DPH. V ustanovení není obsažen požadavek na dovoz v rámci ekonomické činnosti. Předmětem daně je tak obecně veškerý dovoz.

<sup>45</sup> § 2 odst. 1 písm. c) bod 2. zákona o DPH.

dochází k zatížení daní přímo na úrovni spotřebitele (popřípadě jiné osoby nepovinné k dani).

### 1.2.3 Základ daně

Základ daně konkretizuje předmět, a to skrze vyjádření předmětu daně v penězích (základ valorický) či v jiných měrných jednotkách (základ specifický).<sup>46</sup>

Základem DPH je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění.<sup>47</sup> Základ daně je vnímán široce, neboť se do něj zahrnují i jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění, vedlejší výdaje, materiál související s poskytnutím služby nebo stavby, konstrukce, materiál a stroje a zařízení, k jejichž zabudování nebo zamontování dojde při poskytnutí montážních a stavebních prací.<sup>48</sup>

### 1.2.4 Sazba daně

Sazba daně je údaj (měřítko) s pomocí kterého se ze základu daně daň vypočte.<sup>49</sup>

Sazba daně je v případě DPH diferencovaná v závislosti na předmětu daně. Výchozí sazbou je sazba základní ve výši 21 %. Současně však zákon o DPH vymezuje zboží a služby, na které se uplatňuje snížená sazba 12 %.<sup>50</sup> Vzhledem k procentnímu vyjádření sazby daně jde o sazbu poměrnou.<sup>51</sup>

### 1.2.5 Výpočet daně

Výpočet daně stanovuje, jakým konkrétním způsobem se ze základu daně a sazby daně daň vypočte.<sup>52</sup> Výpočet daně je řadou autorů opomíjen, avšak tvoří nezbytné pojítko mezi sazbou daně a základem daně. Bez znalosti výpočtu daně, tj. matematické operace, která má být se základem daně a sazbou daně provedena, není konkrétní daň možné zjistit.<sup>53</sup>

Výpočet DPH je obecně normován jako součin základu daně a sazby daně.<sup>54</sup> V některých případech pak jde o výši částky stanovené podle § 36 odst. 6 zákona o DPH, která je včetně daně, bez zahrnutí částky vzniklé zaokrouhlením celkové výše úplaty podle § 36 odst. 5 zákona o DPH a částkou, která se vypočítá jako podíl částky podle první věty a koeficientu 1,21 v případě základní sazby daně

---

<sup>46</sup> BOHÁČ, 2013, op. cit., s. 83. KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 159.

<sup>47</sup> § 36 odst. 1 zákona o DPH.

<sup>48</sup> § 36 odst. 2 zákona o DPH.

<sup>49</sup> BOHÁČ, 2013, op. cit., s. 84.

<sup>50</sup> Právní úprava je poněkud nesystematická a roztržštěná. Jedna část plnění je totiž vymezena v přílohách č. 2 a 3 zákona o DPH, ale zbývající část přímo v textu zákona (jde o některé odstavce § 47, dále pak v § 48 a 49).

<sup>51</sup> KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 159.

<sup>52</sup> BOHÁČ, 2013, op. cit., s. 85.

<sup>53</sup> KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 160.

<sup>54</sup> § 37 písm. a) zákona o DPH.

nebo 1,12 v případě snížené sazby daně.<sup>55</sup>

Uvedené základní varianty výpočtu daně záměrně uvádím jako obecné, neboť zákon o DPH se hned v několika případech od tohoto obecného pravidla odchyluje.<sup>56</sup>

## 1.2.6 Období daně

Období daně představuje vymezení časového úseku, za který se daň zjišťuje.<sup>57</sup> Zdaňovacím obdobím DPH je kalendářní měsíc.<sup>58</sup> Právní úprava však umožňuje plátcům rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí. Takový plátcem musí mít obrát za předcházející kalendářní rok nepřesahující 10 000 000 Kč, nebýt nespolehlivým plátcem nebo skupinou a změnu oznámit do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.<sup>59</sup>

V případě pořízení nového dopravního prostředku uvnitř území Evropské unie neplátcem podle § 19 zákona o DPH zdaňovací období chybí, neboť tento neplátcem má individuální daňovou povinnost pouze ve vztahu k tomuto jednomu pořízení a nikoliv obecnou daňovou povinnost za vymezený časový úsek.

## 1.2.7 Rozpočtové určení daně

Rozpočtové určení daně vymezuje veřejný rozpočet či veřejné rozpočty, do kterých plyne výnos daně.<sup>60</sup> V případě DPH je to stanoveno v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů. Ten tuto daň činí daní sdílenou, neboť 9,76 % z celostátního hrubého výnosu<sup>61</sup> DPH tvoří daňové příjmy rozpočtů krajů,<sup>62</sup> 24,92 % z celostátního hrubého výnosu DPH tvoří daňové příjmy rozpočtů obcí<sup>63</sup> a ve zbytku jsou výnosy DPH příjmem státního rozpočtu.

Kromě toho jde však o daň sdílenou i s Evropskou unií, neboť tvoří její vlastní zdroje. Každý členský stát má povinnost poskytnout do rozpočtu Evropské unie částku ve výši 0,30 % z celkové výše příjmů z DPH vybraných ze všech zdanitelných plnění, vydělenou váženou průměrnou sazbou DPH vypočtenou pro příslušný kalendářní rok.<sup>64</sup>

---

<sup>55</sup> § 37 písm. b) zákona o DPH.

<sup>56</sup> Srov. § 37a až 41 zákona o DPH.

<sup>57</sup> BOHÁČ, 2013, op. cit., s. 86.

<sup>58</sup> § 99 zákona o DPH.

<sup>59</sup> § 99a zákona o DPH.

<sup>60</sup> RADVAN, op. cit., s. 33.

<sup>61</sup> Podle §2 písm. a) zákona o rozpočtovém určení daní se celostátním hrubým výnosem daně rozumí peněžní prostředky vybrané v průběhu rozpočtového roku správcem daně, snížené o vrácené prostředky, částky vybrané na pokutách a částky použité na úhradu nákladů daňového řízení.

<sup>62</sup> § 3 odst. 1 písm. a) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>63</sup> § 4 odst. 1 písm. b) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>64</sup> Čl. 2 odst. 1 písm. b) rozhodnutí Rady (EU, Euratom) 2020/2053 ze dne 14. 12. 2020 o systému vlastních zdrojů Evropské unie a o zrušení rozhodnutí 2014/335/EU, Euratom.

## 1.2.8 Osvobození od daně

Vedle uvedených základních konstrukčních prvků daně může být daň hmotně právně dále konkretizována také skrze ostatní konstrukční prvky daně. Mezi ně patří mimo jiné osvobození od daně, minimální nebo maximální základ daně, odčitatelné nebo přičitatelné položky k základu daně, slevy na dani nebo zvýšení daně.<sup>65</sup>

Zatímco zákon o DPH nestanovuje minimální nebo maximální základ daně, odčitatelné nebo přičitatelné položky k základu daně, ani slevy na dani nebo zvýšení daně, má obsáhlou úpravu osvobození od daně. Osvobození od daně je přitom významné právě pro v této práci řešené téma. Podstatou typického podvodu na DPH je „ztráta“ daně na některém stupni ekonomického řetězce. V řadě případů se tak pak děje skrze simulaci nebo fiktivní deklaraci osvobození od daně, čímž dojde k zdánlivě legálnímu požadavku na nezdanění konkrétní transakce,<sup>66</sup> nebo sice zákonné osvobození od daně, avšak realizované v takovém řetězci transakcí, který jako celek má za cíl neoprávněné snížení daňové povinnosti (příp. až zajištění negativní daňové povinnosti ve formě nadměrného odpočtu).

V případě DPH rozlišujeme dvě varianty osvobození od daně, a to dle toho, jaký mají dopad do práva na odpočet daně na vstupu.<sup>67</sup> Jde tak o osvobození od daně bez nároku na odpočet daně a osvobození od daně s nárokem na odpočet daně.

Mezi kategorie plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně zákon o DPH řadí základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52), rozhlasové a televizní vysílání (§ 53), finanční činnosti (§ 54), penzijní činnosti (§ 54a), pojišťovací činnosti (§ 55), dodání nemovité věci (§ 56), nájem nemovité věci (§ 56a), výchovu a vzdělávání (§ 57), zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58), sociální pomoc (§ 59), provozování hazardních her (§ 60), specifické kategorie plnění spojené typicky s různými formami neziskové činnosti právnických osob například v oblasti výchovy, sportu, náboženství, občanské společnosti či charity (§ 61), a dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62).

Podstatou osvobození od daně bez nároku na odpočet daně je eliminace práva plátce daně na odpočet daně na vstupu z přijatých plnění, která jsou použita pro uskutečňování těchto osvobozených plnění.<sup>68</sup> V případě, kdy u plnění na vstupu nelze jednoznačně určit, zda souvisí s plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně nebo s plněními, u nichž je nárok na odpočet daně zachován, může plátce daně uplatnit odpočet daně v krácené výši dle § 76 zákona

<sup>65</sup> KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 161.

<sup>66</sup> STRÉMY, Tomáš; HANGÁČOVÁ, Natálie. *VAT Frauds (Carousel Frauds)*. Praha: Leges, 2017. S. 50.

<sup>67</sup> BRANDEJS, et al., op. cit., s. 478.

<sup>68</sup> BRANDEJS, et al., op. cit., s. 478.

o DPH.<sup>69</sup> V případě takto osvobozených plnění tak plátce daně typicky promítne příslušnou daň na vstupu, u které nemohl uplatnit právo na odpočet daně, do výše úplaty za jím uskutečňované osvobozené plnění.

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně naopak plátců daně zachovávají právo na odpočet daně na vstupu, ačkoliv sám neuplatňuje žádnou daň na výstupu v souvislosti s uskutečňováním osvobozeného plnění. V těchto případech tak plátce daně nemá důvod promítat výši daně na vstupu do úplaty za jím uskutečňovaná osvobozená plnění, neboť má právo na odpočet jím zaplacené daně na vstupu.

Mezi plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně zákon o DPH řadí dodání zboží do jiného členského státu (§ 64), pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65), vývoz zboží (§ 66), poskytnutí služby do třetí země (§ 67), osvobození ve zvláštních případech (§ 68), přepravu a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69), přepravu osob (§ 70), dovoz zboží (§ 71), dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím (§ 71a až 71f), dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně (§ 71g), dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní (§ 71h), dodání knihy a poskytnutí obdobné služby (§ 71i).

### **1.3 Význam harmonizace DPH v rámci Evropské unie**

Současná normativní regulace DPH není zdaleka otázkou vnitrostátní, ale je výsledkem silných harmonizačních snah. DPH, stejně jako jiné nepřímé daně, je totiž způsobila ovlivnit obchod mezi členskými státy Evropské unie a tím narušit fungování vnitřního trhu ve smyslu článku 26 Smlouvy o fungování Evropské unie. Zatímco přímé daně spadají do výhradní kompetence členských států a zásahy ze strany Evropské unie jsou omezeny na opatření v případech, kdy tyto daně přímo ovlivňují fungování vnitřního trhu, nepřímé daně již ze své podstaty vždy ovlivňují fungování vnitřního trhu Evropské unie. Harmonizované nepřímé daně tak jsou jedním z předpokladů fungujícího jednotného vnitřního trhu.<sup>70</sup>

Absence harmonizace nepřímých daní by představovala prostor pro daňovou konkurenci způsobenou snahou jednotlivých států zvýhodnit své domácí zboží a služby nižší úrovní zdanění a současně daňovými rozdíly danými konstrukcí daňové soustavy nebo vytvářením administrativních překážek při správě daně u osob z jiných členských států. Pro řádné fungování jednotného vnitřního trhu je třeba minimalizovat rozdíly v podobě odlišného vymezení základu daně, subjektů daně,

---

<sup>69</sup> Tím se krácený odpočet odlišuje od odpočtu poměrného, jehož podstatou je vyjádření poměru mezi plněními s nárokem na odpočet a pro jiné účely než uskutečnění plnění – například pro činnosti mimo předmět daně (srov. § 75 zákona o DPH).

<sup>70</sup> BORJA, op. cit., s. 142.

způsobů uplatňování sazeb daně a osvobození od daně.<sup>71</sup>

Evropské právo obsahuje skrze plnou harmonizaci komplexní úpravu problematiky DPH v podobě jednotného systému fungování DPH pro celou Evropskou unii – to znamená, že „členské státy nemají při provádění směrnice do vnitrostátního práva téměř žádnou diskreci, pokud jde o ustanovení, jež jsou v její působnosti. Členské státy však mají volnost v tom směru, zda a do jaké míry použijí plně harmonizovaná ustanovení i pro regulaci vztahů, které jsou mimo působnost směrnice.“<sup>72</sup> Tato harmonizace je však realizována primárně skrze směrnici, což s sebou nese potřebu transpozice a implementace<sup>73</sup> do vnitrostátního práva, neboť směrnice nejsou přímo aplikovatelné (s výjimkou případů vertikálního přímého účinku<sup>74</sup>). Směrnice typicky obsahuje cílový stav, jehož má být dosaženo, avšak přesný způsob provedení je v kompetenci členských států.<sup>75</sup> Nemusí však jít jen o právo členských států, ale zpravidla o implementační povinnost dle čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Kromě směrnice o DPH je systém DPH formován i skrze prováděcí nařízení. To je závazné a přímo použitelné v celém svém rozsahu dle čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské unie. Zatímco vnitrostátní předpis může existovat v rozporu se směrnicí a tento rozpor je řešitelný mimo jiné skrze působení přímého a nepřímého účinku evropského práva, v případě rozporu vnitrostátního práva s nařízením je tento rozpor v zásadě irelevantní. Adresátem nařízení totiž nejsou jen členské státy, ale i jednotlivci, kteří pak mají povinnost se jím přímo řídit. Při rozporu případného vnitrostátního práva s nařízením tak musí tak či tak postupovat v souladu s nařízením.<sup>76</sup>

## 1.4 Shrnutí kapitoly

DPH je neduplicitní vícefázovou nepřímou obratovou daní, přičemž zajištění její neduplicitního charakteru je realizováno skrze systém odpočtů daně. Ten umožňuje, aby plátce daně daň, kterou je povinen zatížit dodání zboží nebo poskytnutí služby, ponížil o daň, kterou zaplatil svým dodavatelům za vstupy související s plněními, která sám daní zatěžuje. Skrze odpočty daně zaplacené dodavatelům je zajištěna fiskální neutralita DPH. Tento systém odpočtů je však komplikovaný skrze množství uskutečňovaných transakcí a časové posuny mezi uplatňováním daně na vstupu a daně na výstupu a činí jej náchylným na nezákonné snižování daňové povinnosti, a to

---

<sup>71</sup> TÝČ, op. cit., s. 279.

<sup>72</sup> KNOBLOCHOVÁ, Věra. Plná harmonizace a z ní vyplývající povinnosti pro členský stát. *Jurisprudence*, 2013, č. 1. S. 28.

<sup>73</sup> Zatímco transpozice představuje formální promítnutí směrnice do národního práva, implementace vyžaduje i další kroky směřující k odpovídající aplikaci transpozičního opatření a účinnému vymáhání práv a povinností (srov. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 18. 3. 1980, sp. zn. 91/79, *Komise v. Itálie*. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 3. 6. 1992, sp. zn. C-287/91, *Komise v. Itálie*.)

<sup>74</sup> Srov. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 5. 2. 1963, 26/62, *Van Gend en Loos*. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 5. 4. 1979, sp. zn. C-148/78, *Ratti*.

<sup>75</sup> Srov. čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské unie.

<sup>76</sup> Srov. čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské unie.

do té míry, že může dojít k vylákání negativních daňových povinností (nadměrných odpočtů) z veřejných rozpočtů.

Tato rizika jsou dále umocněna existencí několika kategorií plnění, u kterých je plátce daně oprávněn uplatnit daň na vstupu bez toho, aby byl povinen své výstupy zatížit daní (osvobození od daně s nárokem na odpočet daně). Jde zejména o kategorii dodání zboží do jiného členského státu, u které má plátce daně nárok na odpočet daně, avšak v souladu se zásadou teritoriální neutrality nedochází v jeho členském státě k zatížení daní, ale ke konečnému zdanění dojde až v místě spotřeby konečným spotřebitelem. Skrze osvobození dodání zboží mezi osobami povinnými k dani (resp. plátcí v podmínkách českého zákona o DPH) v různých členských státech je zajištěna teritoriální neutralita DPH.

Samotná podstata DPH v podobě principu neutrality tak určuje její náchylnost na daňové podvody.

## 2 Daňové podvody v oblasti DPH

### 2.1 Vymezení pojmu daňový podvod

Pojem daňového podvodu nemá svoji legální definici. Jeho vymezení je tak úkolem pro právní vědu a praxi. Současně se však objevují různé pojmy, které mají stejný či obdobný význam, resp. jsou používány odbornou veřejností pro označení rozmanitých deliktů, ale i jednání, která nejsou protiprávní.<sup>77</sup> Jde o pojmy jako je vyhýbání se daňovým povinnostem, daňový únik či zkrácení daně.

Cílem této části není poskytnout ultimátní vymezení těchto pojmů, ale pouze vymezit, popř. odlišit, je pro potřeby této práce. Komplikovanost, resp. nestálost, užití jednotlivých termínů je dlouhodobým problémem silně ovlivněným individuální zkušeností jednotlivých zemí i limity jazykových prostředků pro popis jednotlivých jevů.<sup>78</sup> Tento problém zde řešen nebude.

Vyhýbání se daňovým povinnostem (*tax avoidance*) se zpravidla vymezuje jako jednání, které přímo neporušuje normativní text daňových předpisů, ale není v souladu s účelem a smyslem aplikovaných právních norem, neboť jeho převažující motivací je zisk daňové výhody.<sup>79</sup> Takové jednání pak ani nemusí mít trestně právní dopady<sup>80</sup> a ani nemusí mít za cíl porušení daňové právní normy.<sup>81</sup> Právě trestně právní dopady pojem vyhýbání se daňovým povinnostem typicky odlišují od pojmu daňového úniku (*tax evasion*).<sup>82</sup>

Daňový únik je možné vymezit obecně jako případ, kdy daň není stanovena a zaplácena v souladu s právem. Daňová povinnost se tedy odchýlí od výše, která by měla být stanovena a zaplácena při správné aplikaci právních předpisů, a to ve prospěch daňového subjektu (tj. daňovému subjektu se snižuje až eliminuje daňová povinnost).<sup>83</sup>

Zkrácení daně je termínem primárně nikoliv práva daňového, ale práva trestního. Jde o pojmenování skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. Neznamena to ovšem, že je tento pojem od pojmu daňového úniku

---

<sup>77</sup> SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. S. 22.

<sup>78</sup> Podrobné zpracování pojmu lze nalézat například v SEJKORA, op. cit., s. 21-75.

<sup>79</sup> MERKS, Paulus. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. In: *Intertax*, 2006, č. 5. S. 274. CACHIA, Franklin. Aggressive Tax Planning: An Analysis from an EU Perspective. *EC Tax Review*, 2017, č. 5. S. 257.

<sup>80</sup> BLUM, Daniel, SEILER, Markus. *Preventing Treaty Abuse*. Vídeň: Linde, 2016. S. 5-6.

<sup>81</sup> SEJKORA, op. cit., s. 73.

<sup>82</sup> ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Apphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015. S. 21.

<sup>83</sup> BOHÁČ, Radim. Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. In: BABČÁK, Vladimír; ROMÁNKOVÁ, Anna; VOJNÍKOVÁ, Ivana (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenční zborník vedeckých prác. I. diel*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2015. S. 38.



zcela izolován. Zkrácení daně však představuje užší množinu protiprávních jednání s výší vzniklé škody nejméně 100 000 Kč (tj. výše zkrácené daně)<sup>84</sup> a spáchané pouze v zákonem explicitně předvídané formě zavinění. Nejzásadnějším odlišovacím znakem je přitom právě anticipovaná forma zavinění – zatímco trestný čin zkrácení daně předpokládá zavinění ve formě úmyslu, pro naplnění znaků daňového úniku jakožto pojmu daňově právního postačí forma nedbalostní.<sup>85</sup>

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně spočívá v tom, že pachatel jedná způsobem majícím za následek vyměření povinné platby v nižší částce, než jaká je její zákonem určená výše, nebo že správce daně tuto povinnou platbu nevyměří vůbec.<sup>86</sup> Není však možné toto protiprávní jednání zaměňovat pouze s neodvedením (nesplněním) daně při jejím současném správném stanovení.<sup>87</sup> V takovém případě dojde k naplnění skutkové podstaty jiného trestného činu, a to neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku.

Daňový podvod je vymezen odvozením právě od trestného činu zkrácení daně, avšak pro potřeby primárně práva daňového. Jde tak o úmyslné protiprávní jednání, „jímž dojde k uvedení jiného v omyl, využitím omylu jiného nebo zamlčením podstatných skutečností relevantních pro správu daní, čímž nedojde ke správnému zjištění a splnění daňové povinnosti daňového subjektu, a zároveň dojde ke škodě na majetku státu a obohacení osoby páčající daňový podvod nebo osoby jiné.“<sup>88</sup> Ve vztahu k DPH tak jde o takové protiprávní jednání, které uvádí jiného v omyl, využívá jeho omylu nebo zamlčuje podstatné skutečnosti při správě daní, následkem čehož nedojde ke správnému zjištění a stanovení DPH a zabezpečení její úhrady, což vede ke vzniku škody spočívající ve snížení příjmů veřejných rozpočtů a obohacení osoby páčající daňový podvod nebo osoby jiné.

## 2.2 Typologie podvodů v oblasti DPH

Pro základní přehled o podvodech v oblasti DPH představím možné varianty podvodné činnosti na DPH. Nepůjde však o úplný výčet, ale jen o základní přehled pro potřeby této práce.<sup>89</sup>

Česká republika využila možnosti personálního osvobození osob povinných k dani, které nedosahují stanoveného obrátu.<sup>90</sup> Osoby povinné k dani, které tedy nesplňují výši obrátu podle § 6 odst. 1 zákona o DPH, nemají povinnost zatěžovat své výstupy daní. I když se s tím pojí i absence práva uplatňovat odpočet daně na vstupu, může být pro ně atraktivní vyhnout se registraci k dani

<sup>84</sup> Srov. § 138 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku.

<sup>85</sup> BOHÁČ, 2015, op. cit., s. 38.

<sup>86</sup> JELÍNEK, Jiří, et al. *Trestní právo hmotné*. 7. vyd. Praha: Leges, 2019. S. 706.

<sup>87</sup> ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. S. 2453.

<sup>88</sup> SEJKORA, op. cit., s. 59.

<sup>89</sup> Pro podrobnější výčet lze odkázat např. na SEJKORA, op. cit., s. 76-98. ZÍDKOVÁ, Hana. *Daň z přidané hodnoty: Efektivita jejího systému a výběru v Evropské unii*. Praha: Oeconomica, 2023. S. 23-26. ŠEFČÍK, op. cit., s. 22-27.

<sup>90</sup> Čl. 287 směrnice o DPH. Provděcí rozhodnutí Rady (EU) 2022/865 ze dne 24. 5. 2022, kterým se České republice povoluje zavést zvláštní opatření odchylující se od článku 287 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

skrze zatajování některých plnění, a tedy jejich nezapočtení do obrátu. Obdobnou situací, která má opět blízko k tzv. stínové ekonomice, je zatajení zdanitelných plnění plátcem. Ačkoliv tedy již jde o osoby registrovanou k dani jako plátce, záměrně upouští od zdanění uskutečněných plnění (a typicky své zboží či službu nabídne spotřebiteli za nižší cenu).<sup>91</sup> Dále se lze setkat se záměrně nesprávným uplatněním nižší sazby daně nebo osvobození na jinak zdanitelná plnění, což opět vede ke snížení daňové povinnosti plátce. Všechny tyto uvedené typové situace spojuje různá podoba podvodného jednání ve vztahu k dani na výstupu.

S ohledem na založení DPH na systému odpočtů je možné realizovat podvodné jednání i u daně na vstupu. V takovém případě může dojít k nárokování odpočtu daně z plnění, u nichž plátce nesplňuje podmínky vymezené pro vznik práva na odpočet daně. Typicky půjde o pořízení majetku, který však není využíván v rámci ekonomické činnosti, popřípadě je využíván jen zčásti.<sup>92</sup>

Ačkoliv se lze setkat se všemi uvedenými formami podvodného jednání, lze je v zásadě považovat za běžně přítomné snahy vyhnout se daňové povinnosti. Systémové zneužití DPH však představují karuselové podvody (kolotočové podvody). Ty se snaží využít právě postupného zdaňování přidané hodnoty na jednotlivých úrovních distribučního řetězce s tím, že na některém stupni dojde ke „ztrátě“ daně ve formě jejího nepřiznání a nezaplacení, nebo přiznání a nezaplacení.<sup>93</sup> Tomu odpovídá i pojmenování těchto podvodů v některých materiálech Evropské komise, která je označuje jako MTIC podvody (*missing trader intra-community frauds*).<sup>94</sup> Někdy jsou karuselové obchody považovány za typ MTIC podvodu společně s akvizičním obchodem. Principiálně se však od sebe nijak neliší a liší se jen v úrovni řetězce, na které dojde ke ztrátě daně.<sup>95</sup> S ohledem na vzrůstající komplikovanost podvodných řetězců pak toto rozlišení považují za v zásadě bezvýznamné.

Pro využití karuselového podvodu je charakteristické zapojení osob z více členských zemí, neboť dochází ke zneužití fiskální i teritoriální neutrality DPH. V rámci karuselového obchodu se objevuje v prvé řadě osoba chybějícího obchodníka (*missing trader*), který pořizuje zboží z jiného členského státu bez toho, aby z něj odvedl daň. Následně přes další osoby (*buffers*) prodá toto zboží dalšímu obchodníkovi (*broker*), který zboží dodá do jiného členského státu s využitím osvobození. Následně dojde k opětovnému dodání zboží chybějícímu obchodníkovi, čímž dojde k uzavření

---

<sup>91</sup> ZÍDKOVÁ, 2023, op. cit., s. 23.

<sup>92</sup> V případě částečného použití by má plátce daně nárok na odpočet daně v poměrné výši (srov. § 75 zákona o DPH).

<sup>93</sup> ZÍDKOVÁ, 2023, op. cit., s. 24.

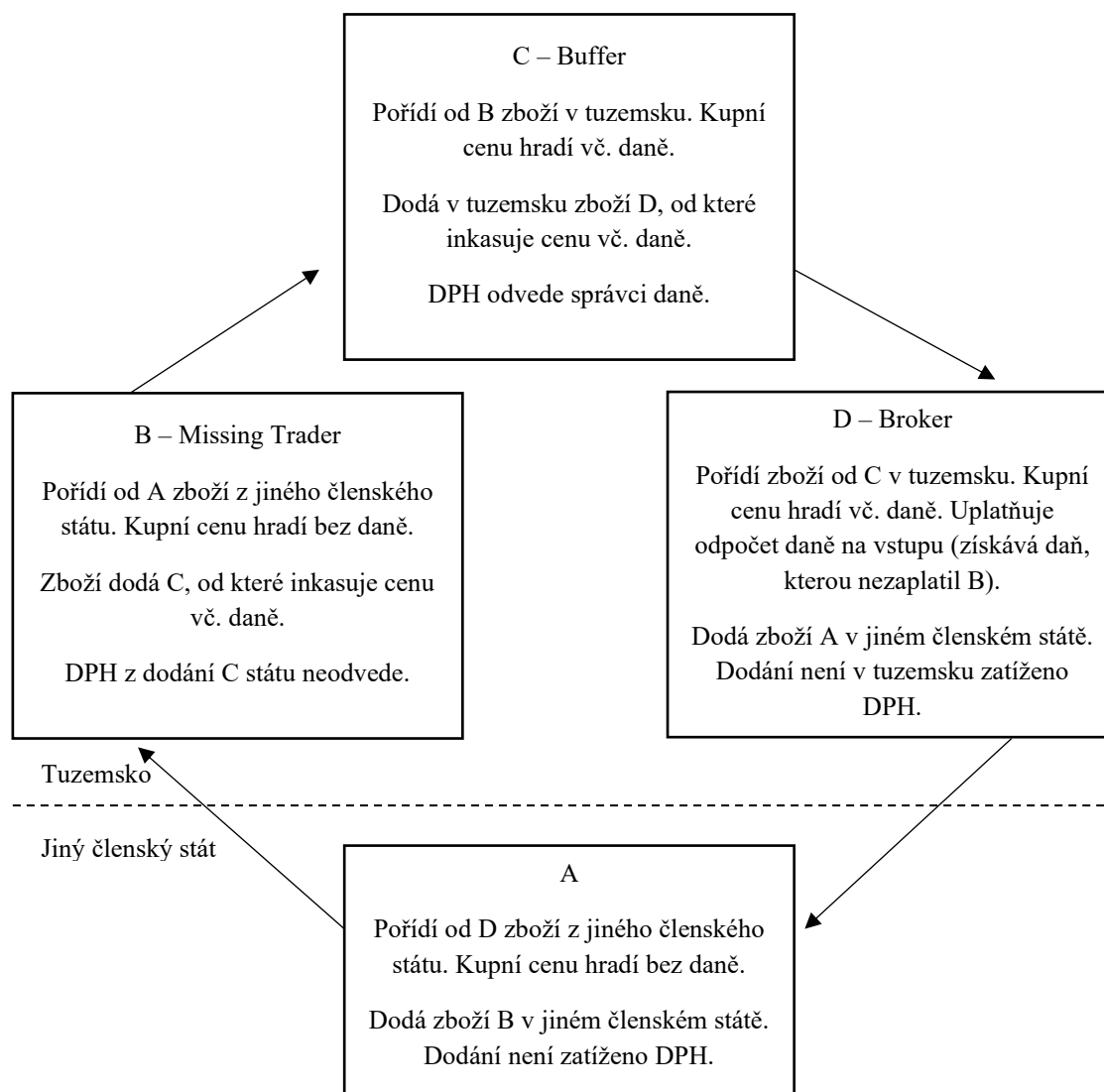
<sup>94</sup> Např. VAT Gap in the EU. *Evropská komise* [online]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/84ba1bdf-7230-11ee-9220-01aa75cd71a1/language-en>

<sup>95</sup> ŠEFČÍK, op. cit., s. 38.

řetězce a vytvoření pomyslného kolotoče.<sup>96 97</sup>

V případě karuselového podvodu na poskytnutí služeb je princip ztráty daně shodný. Liší se však právní nástroj pro určení místa zdanění – v případě služeb jde o využití určení místa plnění u dodání služby osobě povinné k dani podle § 9 zákona o DPH a v případě dodání zboží do jiného členského státu o jeho osvobození podle § 64 zákona o DPH.

Základní schéma karuselového podvodu tedy vypadá následovně:



Vlastní zpracování podle KEEN, Michael; SMITH, Stephen. VAT fraud and evasion: What do we know, and what can be done? *IMF Working Paper*, 2007, WP/07/31. S. 13.

<sup>96</sup> KEEN, Michael; SMITH, Stephen. VAT fraud and evasion: What do we know, and what can be done? *IMF Working Paper*, 2007, WP/07/31. S. 13.

<sup>97</sup> Opětovné dodání chybějícímu obchodníkovi je prvkem, který nebývá přítomen u akvizičního podvodu (srov. KOUPIL, Vít. Karuselové podvody. Jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*, 2014, č. 5. S. 11.)

V praxi je samozřejmě celý sled transakcí výrazně komplikovanější, neboť dochází k prodejm i skrze stovky zapojených osob,<sup>98</sup> zapojení subjektů mimo Evropskou unii a kombinace dodání zboží a poskytnutí služby.<sup>99</sup> Současně dochází zpravidla k

## 2.3 Shrnutí kapitoly

Pro potřeby této práce vycházím z toho, že daňovým podvodem ve vztahu k DPH je protiprávní jednání, které uvádí jiného v omyl, využívá jeho omylu nebo zamlčuje podstatné skutečnosti při správě daní, následkem čehož nedojde ke správném zjištění a stanovení DPH a zabezpečení její úhrady, což vede ke vzniku škody spočívající ve snížení příjmů veřejných rozpočtů a obohacení osoby páchající daňový podvod nebo osoby jiné. Tento pojem není totožný s pojmem zkrácení daně, který představuje pojmenování skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku.

Daňový podvod na DPH lze realizovat jak na dani na výstupu, tak na dani na vstupu. V případě podvodu u daně na výstupu může jít o vyhýbání se plátcovství skrze zatajování některých plnění, zatajení zdanitelných plnění plátcem (v rovině nalézací), nebo i „prosté“ nezaplacení priznané daně. Dále lze zmínit záměrně nesprávné uplatnění nižší sazby daně nebo osvobození na jinak zdanitelná plnění, což opět vede ke snížení daňové povinnosti plátce. V případě podvodu u daně na vstupu jde obecně k nárokování odpočtu daně z plnění, u nichž plátce nesplňuje podmínky vymezené pro vznik práva na odpočet daně.

Nejnebezpečnějším typem podvodu na DPH je karuselový podvod. Ten využívá právě postupného zdaňování přidané hodnoty na jednotlivých úrovních distribučního řetězce s tím, že na některém stupni dojde ke „ztrátě“ daně ve formě jejího nepřiznání a nezaplacení, nebo přiznání a nezaplacení. V řetězci transakcí vystupuje osoba chybějícího obchodníka (*missing trader*), který pořizuje zboží z jiného členského státu bez toho, aby z něj byla odvedena daň. Následně přes další osoby (*buffers*) prodá toto zboží dalšímu obchodníkovi (*broker*), který jej dodá opět do jiného členského státu s využitím osvobození od daně. Finálně dojde k opětovnému dodání zboží chybějícímu obchodníkovi, čímž se utvoří pomyslný kolotoč transakcí.

---

<sup>98</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej; VUČKA, Jan; KRŽÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C. H. Beck, 2020. S. 226.

<sup>99</sup> Srov. ŠEFČÍK, op. cit., s. 31-36.

## 3 Nástroje boje s podvody v oblasti DPH

Tato kapitola obsahuje jádro celé práce. V rámci ní analyzuji jednotlivé nástroje boje s podvody v oblasti DPH. Konkrétně jsem pro tuto analýzu identifikoval následující daňově právní nástroje:

- přenesení daňové povinnosti,
- vykazovací povinnost,
- vyhledávací činnost a kontrolní postupy,
- institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby,
- odepření nároku na odpočet daně a na osvobození od daně,
- zrušení registrace z moci úřední,
- zajištění daně.

Kromě výše uvedených daňově právních nástrojů boje s podvody v oblasti DPH se budu věnovat oznamování podezřelých obchodů, omezení plateb v hotovosti, odložení příkazu klienta a zajištění jiného majetku podle práva proti praní špinavých peněz a (obecně) skupině trestněprávních nástrojů. Celá tato část vyústí v systemizaci nástrojů v závislosti na jejich primární funkci. Jednotlivé nástroje tak rozdělím na preventivní nástroje boje s podvody v oblasti DPH, tj. ty, které mají za hlavní cíl podvodům předcházet (uplatnitelné *ex ante*), a na nástroje uplatnitelné v případě, kdy již dojde ke vzniku podvodu v oblasti DPH (uplatnitelné *ex post*), které tak mají zejména zjišťovací, restorativní nebo retributivní funkci.

Uvedený výčet nástrojů boje s podvody v oblasti DPH nelze považovat za úplný. Bylo by zcela jistě možné dále identifikovat další nástroje, např. samotnou registrační povinnosti nebo nástroje primárně zaměřených na předcházení únikům na daních z příjmů, které však mají zprostředkovaně dopady i do DPH. Pro tuto práci jsem však zvolil nástroje, které považuji za cíleně zaměřené na podvody v oblasti DPH, popřípadě nástroj, které jsou pro řešení podvodů na DPH intenzivně využívány.

Pořadí, v jakém se jednotlivým nástrojům věnuji, v jistém ohledu odpovídá následnému zařazení podle primární funkce daného nástroje. Vzhledem k mnohosti funkcí u některých nástrojů lze však řazení považovat spíše za náhodné, resp. je řazení zvoleno s ohledem na potřebnou návaznost kapitol.

### 3.1 Přenesení daňové povinnosti

Podstatou přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge) je přesun povinnosti přiznat a zaplatit daň z poskytovatele plnění na jeho příjemce. Nejde však o změnu subjektu daně, ale o změnu dílčí povinnosti vyplývající z obecného postavení daňového subjektu čili o „hmotněprávní přenesení

závazku daňového subjektu daň uhradit.“<sup>100</sup> Je-li totiž subjekt daně vymezen jako osoba, jejíž činnost, příjem, věc nebo činnost jsou podrobeny dani,<sup>101</sup> musí subjekt daně sledovat předmět daně. V případě přenesení daňové povinnosti je předmětem daně dodání zboží nebo poskytnutí služby, avšak dochází k přenesení povinnosti daň přiznat a zaplati bez toho, aby došlo ke změně osoby, jejíž „přidaná hodnota“ je podrobena DPH. Jinak tomu však bude v případě povinnosti přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu nebo při dovozu, neboť tyto činnosti jsou samostatně vymezeny v předmětu DPH.

Obecná právní úprava režimu přenesení daňové povinnosti je obsažena v § 92a zákona o DPH. Kromě samotného základního pravidla režimu, tj. vzniku povinnosti přiznat daň plátcem, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, ke dni uskutečnění plnění, obsahuje i další povinnosti. Zejména pak že tento plátcem je povinen sám vypočítat daň a za správnost tohoto výpočtu odpovídá<sup>102</sup> – je tak sám povinen provést korektní zařazení pod příslušnou sazbu daně a daň vyčíslit. Nemůže se tak dovolávat například uvedením chybné sazby daně na daňovém dokladu vystaveném dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby. Takto zjištěnou daň pak doplní do své evidence pro účely DPH. Poskytovatel plnění nemá žádnou povinnost provést zařazení do sazby daně nebo daň vyčíslit na daňovém dokladu.<sup>103</sup>

Okruh plnění, u nichž dochází k přenesení daňové povinnosti, se v historii existence DPH postupně rozšiřoval – původně od dodání zlata stanovené ryzosti a formy mezi plátcem daně až po dnešní vymezení jak v samotném textu zákona o DPH, tak v jeho přílohách č. 5 a 6. Spojuje je však volba se zaměřením na rizikovost jednotlivých druhů zboží a služeb. Jde tak o specifický reverse charge zaměřený na takové dodání zboží nebo poskytnutí služeb, u kterých je přítomen silný zájem snížit rizika zasažení daňovým podvodem.<sup>104</sup>

Okruh plnění, která podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, lze rozlišit do dvou kategorií, a to na plnění podléhající reverse charge trvale a dočasně. Obě tyto kategorie rozebírám podrobněji v následujících kapitolách.

V praxi mohou vznikat nejasnosti při zařazení konkrétního dodání zboží nebo poskytnutí služby mezi kategorie plnění podléhající reverse charge. Za účelem zvýšení právní jistoty plátců zákon o DPH umožňuje požádat o závazné posouzení určitého plnění pro použití tohoto režimu.<sup>105</sup> Tím plátcem daně může získat předběžné posouzení správnosti použití režimu přenesení daňové povinnosti u konkrétního typu plnění obdobně jako je tomu v případě závazného posouzení ohledně

---

<sup>100</sup> SEJKORA, op. cit., s. 155.

<sup>101</sup> BOHÁČ, 2013, op. cit., s. 79.

<sup>102</sup> § 92a odst. 4 zákona o DPH.

<sup>103</sup> VONDRAŠ, Petr; PANTUČEK, Igor. Zákon o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2024. S. 533.

<sup>104</sup> ZÍDKOVÁ, 2023, op. cit., s. 28.

<sup>105</sup> § 92h a 92i zákona o DPH.

zařazení do správné sazby daně<sup>106</sup> nebo osvobození od daně pro uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání knihy a poskytnutí obdobné služby.<sup>107</sup> Toto rozhodnutí se však vydává na žádost a má závaznost jen ve vztahu ke konkrétnímu plátcí (žadatel o vydání rozhodnutí o závazném posouzení). Rozhodnutí je následně závazné pro správce daně, který o daňové povinnosti rozhoduje v daňovém řízení, nedojde-li ke změně stavu věci.<sup>108</sup>

### 3.1.1 Trvalý režim přenesení daňové povinnosti

Výčet plnění s přenesenou daňovou povinností v trvalém režimu je obsažen přímo v zákoně o DPH a jeho příloze č. 5. Povinnost použít režim přenesení daňové povinnosti není podmíněna existencí žádného dalšího právního předpisu nebo rozhodnutí.

Trvalému režimu podléhá v první řadě dodání zlata plátcí v rámci jeho ekonomické činnosti.<sup>109</sup> Jde o nejstarší využití institutu přenesení daňové povinnosti.<sup>110</sup> Pro dodání zlata se uplatňuje v taxativně vymezených situacích:

- dodání zlata o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší v neopracované podobě,
- dodání investičního zlata plátcem, který jej vyrobil nebo na investiční zlato přeměnil, a rozhodne se neaplikovat osvobození podle § 92 odst. 2 písm. a) zákona o DPH,
- zprostředkovatelskou službu spočívající obstarání dodání investičního zlata podle § 92 odst. 5 zákona o DPH (tj. zprostředkování dodání dle předchozího odrážky).

Z vymezených podmínek tak plyne, že přenesení daňové povinnosti u dodání zlata se uplatní pouze při dodání neopracovaného zlata, nebo prvního dodání investičního zlata jeho výrobcem, popřípadě služby spočívající ve zprostředkování tohoto dodání plátcí v rámci jeho ekonomické činnosti.

Zatímco využití reverse charge u dodání zlata ukládá přímo čl. 198 směrnice o DPH, zařazení dalších okruhů dodání zboží nebo poskytnutí služeb do tohoto režimu je již dle čl. 199 směrnice o DPH na rozhodnutí členských států. Česká republika však tohoto oprávnění využila v plné míře, a proto dochází k přenesení daňové povinnosti u:

- dodání zpracovaného i nezpracovaného odpadu a šrotu podle přílohy č. 5 zákona o DPH;
- dodání nemovité věci plátcem, který se rozhodl uplatňovat daň podle § 56 odst. 6 zákona o DPH;<sup>111</sup>
- dodání nemovité věci plátcí při nuceném prodeji z rozhodnutí soudu;<sup>112</sup>

---

<sup>106</sup> § 47b zákona o DPH.

<sup>107</sup> § 71k zákona o DPH.

<sup>108</sup> § 133 odst. 1 daňového řádu.

<sup>109</sup> Srov. § 92b odst. 1 a 2 zákona o DPH.

<sup>110</sup> BRANDEJS, et al., op. cit., s. 964.

<sup>111</sup> § 92d odst. 1 zákona o DPH.

<sup>112</sup> § 92d odst. 2 zákona o DPH.

- poskytnutí stavebních nebo montážních prací odpovídajícím kódům 41 až 43 klasifikace produkce CZ-CPA nebo poskytnutí pracovníků na tyto činnosti plátcí;<sup>113</sup>
- dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky;<sup>114</sup>
- dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem.<sup>115</sup>

### 3.1.2 Dočasný režim přenesení daňové povinnosti

Jak již plyne z označení, podstatou dočasného režimu přenesení daňové povinnosti by měla být jeho dočasnost (časová omezenost). Směrnice o DPH proto v čl. 199a stanovuje, že členské státy mohou využít přenesení daňové povinnosti i u jiných, taxativně vymezených, plnění, a to až do 31. 12. 2026.<sup>116</sup> Konkrétně jde o:

- převod povolenek na emise skleníkových plynů;
- dodání mobilních telefonů;
- dodání zařízení s integrovanými obvody (např. mikroprocesory a centrální procesorové jednotky) ve stavu před zabudováním do výrobku pro konečné uživatele;
- dodání plynu a elektřiny obchodníkovi podle § 7a odst. 2 zákona o DPH;
- dodání certifikátů plynu a elektřiny;
- poskytnutí telekomunikačních služeb;
- dodání herních konzolí, tabletů a laptopů;
- dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy;
- dodání surových či polozpracovaných kovů či drahých kovů (kromě spadajících do trvalého režimu reverse charge nebo zvláštních režimů v § 90 nebo § 92 zákona o DPH);
- dodání zboží nebo služeb, u kterých bylo prováděcím rozhodnutím Rady povoleno uplatňovat zvláštní opatření odchylovající se od čl. 193 směrnice o DPH.

Ačkoliv existenci režimu přenesení daňové povinnosti předpokládá již § 92f zákona o DPH, umožňuje toto ustanovení jeho použití pouze v případě, kdy tak vláda stanoví nařízením. Česká republika možností daných směrnici využila opět v plném rozsahu (s výjimkou situace v poslední odrážce). Nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů, proto stanovuje uplatňování dočasného režimu přenesení daňové povinnosti pro všechny kategorie zboží a služeb vymezené přílohou č. 6 zákona o DPH s výjimkou dodání některého zboží s celkovým základem

<sup>113</sup> § 92e zákona o DPH.

<sup>114</sup> § 92ea písm. a) zákona o DPH.

<sup>115</sup> § 92ea písm. b) zákona o DPH.

<sup>116</sup> Tato lhůta je však opakovaně prodlužována (srov. SEJKORA, op. cit., s. 167.)



daně do 100 000 Kč.<sup>117</sup>

Kromě možnosti vydat nařízení u plnění vymezených v příloze č. 6 zákona o DPH existuje možnost vydat nařízení pro použití režimu přenesení daňové povinnosti i v rámci tzv. mechanismu rychlé reakce. Pro jeho využití je třeba potvrzení Evropské komise, že v zájmu boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům nemá námitek vůči použití režimu přenesení daňové povinnosti i na další kategorie plnění.<sup>118</sup> Délka uplatňování tohoto režimu nesmí přesahovat 9 měsíců a současně musí trvat nejdéle do 31. prosince 2026.<sup>119</sup>

V případě potřeby využít opatření po delší dobu by však bylo možné využít institutu zvláštního opatření podle čl. 395 směrnice o DPH (to předpokládá i poslední bod přílohy č. 6 zákona o DPH, který je uveden u výčtu výše). Jde přitom o specifickou právní úpravu, na kterou se nevztahuje ani čl. 199b směrnice o DPH transponovaný do § 92g zákona o DPH (mechanismus rychlé reakce). To však nevylučuje, aby na sebe tyto režimy navazovaly. Mechanismus rychlé reakce totiž umožňuje bezodkladné řešení daňových podvodů ve vztahu ke konkrétní rizikové kategorii plnění. Vytvoří současně prostor například pro přijetí zvláštního opatření podle čl. 395 směrnice o DPH. Takové zvláštní opatření však bude opět časově omezené, a to zpravidla na 3 roky.<sup>120</sup>

Česká republika prozatím mechanismu rychlé reakce a ani přenesení daňové povinnosti na základě zvláštního opatření nevyužila.<sup>121</sup>

## **3.2 Vykazovací povinnost**

### **3.2.1 Kontrolní hlášení**

Kontrolní hlášení představuje daňové tvrzení ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu, jehož obsahem není tvrzení daně jako takové, ale předání údajů z evidenční povinnosti plátce daně.<sup>122</sup> Smyslem tohoto hlášení je zejména umožnit správci daně prostřednictvím analýzy získaných údajů odhalovat organizované daňové úniky, ale i obecně provádět analýzu povinností v oblasti DPH a tím tak cíleně zaměřit kontrolní činnost.<sup>123</sup> Díky kontrolnímu hlášení totiž správce daně získává informace o transakcích, které jsou předmětem DPH, v měsíčním intervalu. To mu umožňuje provést včasnou analýzu a identifikovat možná (účelová) spojení plátců, kteří neoprávněně odčerpávají peněžní

---

<sup>117</sup> Srov. § 2 odst. 2 nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>118</sup> Nad rámec textace § 92g odst. 1 zákona o DPH vyžaduje čl. 199b odst. 1 směrnice o DPH ještě riziko, že podvody na DPH povedou „ke značným a nenapravitelným finančním ztrátám.“

<sup>119</sup> Srov. čl. 199b odst. 6 směrnice o DPH.

<sup>120</sup> Srov. důvodová zpráva k zákonu 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. S. 62.

<sup>121</sup> BRANDEJS, et al., op. cit., s. 979. VONDRAŠ, PANTŮČEK, op. cit., s. 545.

<sup>122</sup> Evidenční povinnosti mají v různé míře uloženu plátcům a identifikované osoby podle § 100 a 100a zákona o DPH a provozovatelé elektronického rozhraní podle § 100b zákona o DPH.

<sup>123</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. S. 64.

prostředky skrze vylákání nadměrných odpočtů.<sup>124</sup>

Fungování kontrolního hlášení je postaveno na vykazování údajů v předepsané struktuře a formátu,<sup>125</sup> což umožňuje strojově čitelnou podobu dat.<sup>126</sup> Takové podání pak umožňuje pokročilé zpracování těchto dat skrze porovnávání a „párování“ informací o jednotlivých transakcích.

Povinnost podat kontrolní hlášení má pouze plátce (tedy nikoliv identifikovaná osoba), pokud

- a) uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo přijal přede dnem uskutečnění takového plnění úplatu, ze které vznikla povinnost daň priznat;
- b) mu vznikla povinnost priznat daň z přijatého plnění s místem plnění v tuzemsku podle § 108 odst. 2, 3 nebo § 108 odst. 4 písm. a) zákona o DPH;
- c) uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce daně;
- d) nakládá s investičním zlatem ve zvláštním režimu podle § 92 zákona o DPH.

Nejde tak o množinu shodnou s plátcí, kteří podají tzv. „nulové“ přiznání, neboť obsahem kontrolního hlášení například nejsou plnění vykázaná na ř. 26 (Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně /např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 71h, § 71i, § 89, § 90, § 92 zákona o DPH/) nebo ř. 50. (Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně).

Konkrétní obsah kontrolního hlášení je vymezen vyhláškou č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Dle přílohy č. 14, která předepisuje obsah kontrolního hlášení, se vykazují transakce v jednotlivých oddílech kontrolního hlášení:

- oddíl A.1 – Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen priznat daň příjemce plnění podle § 92a zákona o DPH;
- oddíl A.2 – Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen priznat daň příjemce podle § 108 odst. 2 a 3 zákona o DPH;
- oddíl A.3 – Uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c písm. c) bodu 2 zákona o DPH;
- oddíl A.4 – Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností priznat daň podle § 108 odst. 1 zákona o DPH s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně a všechny provedené opravy v souvislosti s nedobytnými pohledávkami bez ohledu na limit;
- oddíl A.5 – Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností priznat daň podle § 108 odst. 1 s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad;

---

<sup>124</sup> Někteří autoři ale upozorňují, že toto opatření samo o sobě nevede k eliminaci daňových podvodů na DPH (SEMERÁD, Pavel a BARTUŇKOVÁ, Lucie. VAT Control Statement as a Solution to Tax Evasion in the Czech Republic. *Social and Behavioral Sciences*, 2016, č. 220. S. 422.)

<sup>125</sup> Srov. § 72 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

<sup>126</sup> TULÁČEK, Michal. *Elektronizace správy daní*. Praha: Leges, 2020. S. 72.

- oddíl B.1 – Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a zákona o DPH;
- oddíl B.2 – Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně podle § 73 odst. 1 písm. a), s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně a všechny opravy odpočtu v souvislosti s nedobytnými pohledávkami bez ohledu na limit;
- oddíl B.3 – Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a), s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně.

Jak plyne z uvedeného členění kontrolního hlášení, uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň a přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně se rozlišují dle hodnoty na ta do 10 000 Kč včetně daně a plnění tuto hodnotu převyšující. Toto kritérium sleduje možnost vystavovat daňový doklad jako zjednodušený daňový doklad podle § 30 zákona o DPH, pro což platí taktéž hranice 10 000 Kč. Plnění, která naplňují vymezené podmínky, se v oddílech A.5, resp. B.3, uvádí kumulativně za období, za které se podává kontrolní hlášení.<sup>127</sup> U těchto drobných plnění tak dochází ke zjednodušení, které ale plyne i z nemožnosti data o nich vykazovat ve vztahu ke konkrétním osobám. Zjednodušený daňový doklad totiž mimo jiné nemusí obsahovat označení a daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje.<sup>128</sup> Lze současně předpokládat, že daňovými podvody jsou zasažena primárně plnění o vyšších hodnotách, a tedy detailní sledování malých plnění není ani v tomto ohledu účelné pro administrativní a technickou náročnost jak na straně plátců daně, tak na straně správců daně. Případné „schovávání“ plnění nad 10 000 Kč do oddílů A.5 a B3 by pak při větších objemech zcela jistě vyvolalo zájem správce daně a vedlo k prověření správnosti takového vykazování.

Kontrolní hlášení považují za nejsilnější nástroj pro odhalování podvodů v oblasti DPH, který přispívá ke snížení počtu fiktivních (karuselových) transakcí.<sup>129</sup> Poskytuje totiž správcům daně včasnou a dostatečnou informovanost o dodavatelských řetězcích a jednotlivých transakcích mezi jejich články. Díky stanovenému formátu a struktuře umožňuje automatizované zpracování a využití v analytických procesech v rámci vyhledávací činnosti.<sup>130</sup> Množství takto zpracovávaných informací je značné, a proto je jim věnována i zvláštní právní úprava obsažená v § 18a zákona o Finanční správě. Toto ustanovení vytváří daňově analytickou evidenci, ve které se pro analytické

<sup>127</sup> Metodická informace k vyplnění kontrolního hlášení DPH ke dni 1. 1. 2024. *financnisprava.gov.cz* [online]. S 20 a 26. Dostupné z: [https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Metodicka\\_informace\\_k\\_vyplneni\\_KH\\_20240101.pdf](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Metodicka_informace_k_vyplneni_KH_20240101.pdf)

<sup>128</sup> § 30a odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH.

<sup>129</sup> Obdobně např. ZÍDKOVÁ, Hana. Efektivita systému DPH. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2020, č. 4. S. 37.

<sup>130</sup> Výroční zpráva o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2023. *financnisprava.gov.cz* [online]. S. 41. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/vyrocní-zpráva-o-činnosti-financni-spravy-2023.pdf>

účely souhrnně zpracovávají údaje získané Finanční správou z kontrolních hlášení, ale i jiným způsobem. Zákonodárce s ohledem na charakter a citlivost těch informací omezuje poskytování údajů z této evidence pouze taxativně vymezenému okruhu orgánů veřejné moci a osob.<sup>131</sup> Požadavek na komplexní analytické zpracování dat získaných ze souhrnných hlášení je promítnut i do organizačního uspořádání Finanční správy, neboť ke zpracování, vytěžování a analýze dat z kontrolních hlášení dochází na celorepublikových útvarech v rámci sekce výkonu daní Generálního finančního ředitelství (zejména na odboru daňových analýz).<sup>132</sup>

### 3.2.2 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení představuje nástroj vykazovací povinnosti ve vztahu k dodání zboží a části služeb do jiných členských států Evropské unie, který úzce souvisí s upuštěním od fyzické kontroly celních orgánů na vnitřních hranicích Evropské unie.<sup>133</sup> Tato povinnost přitom tíží jak plátce daně, tak identifikované osoby.<sup>134</sup> Obsahem souhrnného hlášení je daňové identifikační číslo odběratele, klasifikace plnění, počet plnění ve vykazovaném kalendářním měsíci a celková hodnota uskutečněných plnění vyjádřená v českých korunách, ve vztahu k případům, kdy:

- je uskutečněno dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě;<sup>135</sup>
- dochází k přemístění zboží z tuzemska do jiného členského státu;<sup>136</sup>
- je zboží dodáno formou třístranného obchodu uvnitř Evropské unie, přičemž vykazující plátce je prostřední osobou v tomto obchodu;<sup>137</sup>
- je poskytnuta služba s místem plnění v jiném členském státě a místo plnění se řídí sídlem odběratele, pokud je příjemce služby povinen přiznat daň;<sup>138</sup>
- bylo přemístěno zboží v režimu skladu z tuzemska do jiného členského státu.<sup>139</sup>

Z výše uvedeného výčtu tak plyne, že plátce daně nebo identifikovaná osoba nevykazují v souhrnném hlášení všechna plnění uskutečněná pro osoby povinné k dani v jiném členském státě. Předmětem souhrnného hlášení totiž například není poskytnutí služeb s místem plnění podle § 10 až 10i zákona o DPH nebo poskytnutí služeb, které jsou v daném členském státě osvobozeny od

---

<sup>131</sup> § 18a odst. 2 zákona o Finanční správě.

<sup>132</sup> Srov. čl. 26, 29c a násl. Organizačního řádu Finanční správy České republiky. *financnisprava.gov.cz* [online]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organizacni-rad-fs-cr>

<sup>133</sup> Srov. recitál ke směrnici Rady 91/680/EHS ze dne 16. 12. 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic.

<sup>134</sup> Srov. § 102 odst. 3 zákona o DPH.

<sup>135</sup> Srov. § 64 zákona o DPH.

<sup>136</sup> Srov. § 64 odst. 4 zákona o DPH.

<sup>137</sup> Srov. § 17 zákona o DPH.

<sup>138</sup> Srov. § 9 odst. 1 zákona o DPH.

<sup>139</sup> Srov. § 18 zákona o DPH.

daně.<sup>140</sup>

Cílem souhrnného hlášení je zajistit informovanost státu pro potřeby kontroly uplatnění daně u pohybu zboží a poskytování služeb mezi různými členskými státy. Tyto informace však nejsou využívány pouze pro potřeby státu, v němž plátce daně nebo identifikovaná osoba hlášení činí, ale prostřednictvím systému VIES dochází k výměně těchto informací napříč Evropskou unií.

System VIES neboli System výměny informací o dani z přidané hodnoty (*VAT Information Exchange System*) představuje základní informační zdroj mezinárodní spolupráce při správě DPH. VIES poskytuje své služby v první řadě správcům daně, kdy jim zajišťuje aktuální údaje z tuzemska i jiných členských států pro potřeby správy daní u konkrétních daňových subjektů a výkon analytických činností ve vztahu k dodavatelsko-odběratelskému řetězci, tak samotným daňovým subjektům. System totiž prostřednictvím internetu umožňuje ověřit platnost daňového identifikačního čísla v celé Evropské unii. Je tak možné zjistit, zda je obchodní partner osobou registrovanou k dani.<sup>141</sup> Nedostatkem systému je, že obsahuje informace o formálním bydlišti nebo sídle registrovaných osob, avšak nikoliv o sídle podle § 4 odst. 1 písm. h) a i) zákona o DPH, resp. čl. 10 až 13 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. 3. 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.<sup>142</sup>

### 3.2.3 Evidence o přeshraničních platbách

Povinnost vést evidenci o přeshraničních platbách a jejich příjemcích byla do zákona o DPH doplněna s účinností od 1. 1. 2024 zákonem č. 417/2023 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Ten implementoval směrnici Rady (EU) 2020/284 ze dne 18. 2. 2020, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení určitých požadavků na poskytovatele platebních služeb.

Směrnice navazovala na zjednodušující režim jednoho správního místa (*One Stop Shop*),<sup>143</sup> který umožnil zjednodušený postup správy daňových povinností ve vztahu k DPH u elektronického obchodu při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku. Tímto režimem mělo být zajištěno lepší naplňování zásady zdanění v místě spotřeby (tj. projevu teritoriální neutrality DPH). Avšak současně vyvstala potřeba zavést nástroj, která by přispívala k odhalování a kontrole dodržování této zásady a odhalování zapojení do podvodů v oblasti DPH. Úspěch opatření k dodržování předpisů v oblasti elektronického obchodu tak není závislý jen na přijetí nástrojů snižujících administrativní

---

<sup>140</sup> VONDRAŠ, PANTŮČEK, op. cit., s. 583.

<sup>141</sup> Čl. 31 odst. 2 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

<sup>142</sup> Je tomu tak i přesto, že v případě České republiky jsou tyto informace registračním údajem (srov. BRANDEJS, et al., op. cit., s. 27-30.)

<sup>143</sup> MARTINÍK, Pavel. Místo plnění při režimu *One Stop Shop*. *e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2021, č. 12. S. 46.

náročnost správy daňových povinností, ale i na existenci účinných nástrojů proti podvodům.<sup>144</sup>

Elektronické obchodování umožňuje realizaci nákupu bez fyzické přítomnosti kupujícího i bez existence kamenné prodejny – například prostřednictvím chytrého telefonu nebo počítače. Naprostá většina takovýchto nákupů je pak placena prostřednictvím poskytovatelů platebních služeb – nejčastěji jde o platby prostřednictvím platební karty, popř. provádění úhrad na základě příkazu, okrajově na základě jednorázového inkasa.<sup>145</sup> Tito poskytovatelé platebních služeb tak disponují značným objemem informací o příjemci, objemu a datu platby. Poskytovatelům platebních služeb proto byla uložena povinnost vést evidenci o přeshraničních platbách a příjemcích v případě, kdy překročí 25 přeshraničních plateb týkajících se jednoho příjemce za kalendářní čtvrtletí.<sup>146</sup> Data z této evidence jsou pak poskytovatelé platebních služeb povinni poskytovat správci daně vždy do konce měsíce následujícího po skončení kalendářního čtvrtletí.<sup>147</sup> Správce daně díky tomu získává ucelené informace o platbách mezi členskými státy, které mohou indikovat výkon ekonomické činnosti, jejíž zdanění je následně schopen kontrolovat.

### **3.2.4 Vykazovací povinnost dle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní**

S prohlubující se evropskou integrací, odpadávajícími překážkami obchodu mezi členskými státy a dostupností realizace různých transakcí v jiných členských státech nejen ze strany podnikatelských subjektů, ale i spotřebitelů, narostla i míra potřebné spolupráce mezi členskými státy při řešení nepříznivých důsledků globalizace při správě daní.<sup>148</sup> Za tímto účelem byla na úrovni Evropské unie přijata směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, která je postupně doplňována o další formy spolupráce mezi členskými státy při správě daní, které vesměs spočívají v automatické výměně informací o různých druzích aktivit, které jsou zpravidla předmětem DPH nebo daní z příjmů.

Mezinárodní spolupráce je koncentrována zejména do tří forem spolupráce:<sup>149</sup>

- výměny informací na žádost,
- automatické výměny informací,
- výměny informací z vlastního podnětu.

Výměna informací na žádost spočívá v žádosti správce daně o poskytnutí konkrétních informací

---

<sup>144</sup> Srov. důvodová zpráva k zákonu č. 417/2023 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. S. 7.

<sup>145</sup> VONDRAŠ, PANTUČEK, op. cit., s. 669.

<sup>146</sup> Srov. § 110zcc zákona o DPH.

<sup>147</sup> Srov. § 110zzf zákona o DPH.

<sup>148</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. S. 17.

<sup>149</sup> § 1 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

z jiného členského státu. Při výměně informací z vlastního podnětu naopak dochází k předání informací správci daně v jiném členském státě s předpokladem, že tyto informace může využít při správě daní. Automatická výměna informací pak spočívá v pravidelné hromadné výměně informací určitého typu bez individuálního impulsu.<sup>150</sup>

Pod vykazovací povinností v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní tak rozumím povinnost osob zúčastněných na správě daní vykazovat informace správci daně pro potřeby automatické výměny informací. V současné době probíhá výměna informací v následujících oblastech:

- automatická výměna informací podle druhu příjmu a majetku, jejíž podstatou je sdílení informací týkající se osob nebo jednotek bez právní osobnosti, které jsou podrobeny dani v jiném členském státě;<sup>151</sup>
- automatická výměna informací oznamovaných finančními institucemi, v rámci které dochází k oznamování informací o finančních účtech u finančních institucí;<sup>152</sup>
- automatická výměna informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků (CbCR) obsahující souhrnné informace o nadnárodní skupině podniků a entitách této skupiny v jednotlivých členských státech;<sup>153</sup>
- automatická výměna informací zprostředkovateli přeshraničních uspořádání, která cílí na sdílení informací přeshraničních uspořádání (zjednodušeně uskupeních právnických osob nebo entit bez právní osobnosti), jejichž dopadem mimo jiné je získání daňové výhody, vyhýbání se oznamovacím povinnostem a zastírání skutečného vlastníka;<sup>154</sup>
- automatická výměna informací oznamovaných provozovateli platform zacílená na sdílení informací z internetových tržišť, aukčních a zprostředkovacích portálů o realizovaných transakcích.<sup>155</sup>

V rámci těchto vymezených okruhů je povinným osobám uložena povinnost oznamovat stanovené údaje tuzemskému správci daně (v rámci České republiky jde o Specializovaný finanční úřad<sup>156</sup>). Ten následně zajistí jejich automatické předání do jiných zemí.

### 3.2.5 Evidence tržeb

S účinností od 1. 12. 2016 byla po poměrně dlouhé diskuzi a komplikovaném legislativním procesu zavedena evidence tržeb (též elektronická evidence tržeb nebo EET). Její právní úprava byla pojata

---

<sup>150</sup> § 1. In: TULÁČEK, Michal. Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní. Komentář. *ASPI* [online]. Wolters Kluwer. Dostupné v systému ASPI.

<sup>151</sup> § 13 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

<sup>152</sup> § 13a až § 13ta zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

<sup>153</sup> § 13za až § 13zq zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

<sup>154</sup> § 14 až § 14s zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

<sup>155</sup> § 14t až § 14zzx zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

<sup>156</sup> § 8a odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

do samostatného zákona, a to zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

Smyslem evidence tržeb bylo sledování hotovostních a obdobných finančních toků správcem daně v reálném čase.<sup>157</sup> Dosažení tohoto cíle se dělo skrze několik fází:

1. přijetí platby spojené s odesláním datové zprávy o transakci do systému Finanční správy;
2. zaslání potvrzení o přijetí datové zprávy ze systému Finanční správy obchodníkovi společně s fiskálním identifikačním kódem platby;
3. vystavení účtenky obchodníkem s uvedením fiskálního identifikačního kódu platby;
4. předání účtenky zákazníkovi, který měl následně i možnost ověřit pravost účtenky na internetovém portálu Finanční správy skrze jedinečné identifikátory uvedené na účtence.<sup>158</sup>

Ačkoliv by evidence tržeb mohla být efektivním nástrojem nejen pro předcházení podvodům na DPH, ale vůbec pro kontrolu plnění daňových povinností, kladla velké nároky na výkon kontrolní činnosti skrze množství daňových subjektů i počet vykazovaných transakcí. Současně se téma evidence tržeb stalo tématem politického boje,<sup>159</sup> kde již zpravidla nešlo o racionalitu a ověřitelnost jednotlivých argumentů. V průběhu pandemie koronaviru došlo proto od jara 2022 k přerušení této povinnosti. Od roku 2023 pak byla bez náhrady zrušena.<sup>160</sup> Dnes tudíž již mezi nástroji boje s podvody v oblasti DPH nezaujímá žádné místo, neboť poskytovala data za časově omezené období.

### 3.3 Vyhledávací činnost a kontrolní postupy

Za účelem dosahování cíle správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, vymezuje daňový řád specifické procesní postupy, které směřují zejména ke správnosti zjištění a stanovení daně. Je jimi vyhledávací činnost a kontrolní postupy při správě daní. Ty umožňují ověřit, zda daňový subjekt řádně plní své daňové povinnosti v rovině nalézací i platební.<sup>161</sup>

Vyhledávací činnost představuje využití technických, právních a organizačních prostředků ke zjištění skutečností rozhodných pro správu daně nezávisle na vědomí daňového subjektu. Při této činnosti správce daně například vyžaduje a využívá informace z evidencí, registrů nebo informačních systémů. Dále získává informace od konkrétních osob (skrze podání vysvětlení) nebo

---

<sup>157</sup> HRABĚTOVÁ, Daniela; KOUBA, Stanislav; PATZENHUAER, Markéta. *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. S. IX.

<sup>158</sup> HAJDUŠEK, Tomáš; VODIČKA, Milan. *První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. S. 1.

<sup>159</sup> Zrušení EET ztratil stát významný nástroj, míní NKÚ. Bylo to drahé, tvrdí ministerstvo. In: ČT24 [online], 15. 7. 2024 [vid. 27. 10. 2024]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/domaci/zrusenim-eet-ztratil-stat-vyznamny-nastroj-mini-nku-bylo-to-drahe-tvrdi-ministerstvo-351117>

<sup>160</sup> Zákon č. 458/2022 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

<sup>161</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. S. 420.



o konkrétním místě (skrže místní šetření).<sup>162</sup> Takovéto vyhledávání a zpracování informací není závislé na existenci konkrétního řízení nebo formalizovaného postupu. Naopak mu i typicky předchází (ačkoliv může probíhat i v jeho průběhu). „Skrytý“ výkon vyhledávací činnosti tak umožňuje neohrožovat cíl správy daní a současně limitovat zásahy správce daně na daňové subjekty, u kterých lze důvodně předpokládat nesprávné zjištění a stanovení daně. Tím dochází k zacílení kontrolních postupů.<sup>163</sup>

Samotná vyhledávací činnost nevede ke stanovení daně, ale k ověřování správnosti tvrzení daňových subjektů a vyhledávání důkazních prostředků. Její podstatou tak není hodnocení důkazů a vyvozování (konečný) závěrů o skutkovém stavu.<sup>164</sup> K tomu slouží až dokazování v průběhu konkrétního řízení.<sup>165</sup>

Pro potřeby kontroly správnosti zjištěné daně slouží primárně kontrolní postupy. Ty představují formalizované postupy při správě daní, tj. postupy, které mají formální začátek a konec a případně i konkrétněji vymezený svůj průběh. Daňový řád za kontrolní postupy považuje daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností.

Daňová kontrola slouží ke komplexnímu prověření daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Má tak vymezený konkrétní předmět v podobě daně a zdaňovacího období a případně i rozsah limitovaný předmětem.<sup>166</sup> Má-li však správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem, příp. pravdivosti uvedených údajů, má k dispozici jako vhodnější nástroj postup k odstranění pochybností. Ten, jak již z pojmenování plyne, slouží k odstranění pochybností nabytých správcem daně.<sup>167</sup>

Vzhledem k tomu, že vyhledávací činnosti i kontrolní postupy představují velmi komplexní nástroje, nepovažují za účelné je v této práci detailně rozebírat. Ovšem za zásadní považují uvést, že jde o klíčové procesní nástroje pro ověřování správnosti nalézací roviny správy daně, a tedy i pro ověřování zasažení daňové povinnosti daňovým podvodem. Zejména vyhledávací činnost je pak úzce propojena s vykazovací povinností, neboť právě vyhledávací činnost umožňuje získané informace zpracovat a činit na jejich podkladě předběžný úsudek o nesprávném stanovení daně nebo nestandardním jednání daňových subjektů, které může indikovat například podvodné jednání v neprospěch fisku. Současně jde o postupy, které jsou předpokladem pro nástup řady procesních

---

<sup>162</sup> Důvodová zpráva k daňovému řádu, s. 57.

<sup>163</sup> LICHNOVSKÝ, ONDRÝSEK, et al., op. cit., s. 328.

<sup>164</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29.

<sup>165</sup> BAXA, et al., *I. díl.*, op. cit., s. 421.

<sup>166</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43.

<sup>167</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61.

institutů, které vedou k zabezpečení úhrady daně v platební rovině, a to ať v podobě předstižného rozhodnutí (zajišťovacího příkazu), nebo dosažení zaplacení daňové povinnosti. Ta by totiž bez rozhodnutí o stanovení daně v konečném důsledku nemohla být uhrazena.

### 3.4 Institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby

Zákonem č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, byl do systému české DPH zaveden institut nespolehlivého plátce. Jeho zavedení souviselo s praktickými problémy při rušení registrace plátce z moci úřední – pokud by byla plátcům daně zrušena jeho registrace (typicky pro neplnění povinností vyplývajících ze zákona o DPH) a tento plátce stále splňoval podmínku obratu, musel by být v zásadě ihned po zrušení registrace opětovně registrován.<sup>168</sup> Správci daně by tak měli velmi omezené možnosti, jak eliminovat nelegální činnost zrušením registrace.<sup>169</sup>

#### 3.4.1 Nespolehlivý plátce

Pro přiznání statusu nespolehlivého plátce je třeba naplnit podmínky, které lze rozdělit na hmotněprávní a procesní. Hmotněprávním předpokladem prohlášení plátce nespolehlivým je jeho závažné porušení povinností vztahujícím se ke správě daně.<sup>170</sup> Z pohledu procesních podmínek je nezbytná existence rozhodnutí správce daně, kterým se plátce označí za nespolehlivého plátce. Nespolehlivým plátcem se tedy plátce nestává automaticky při naplnění konkrétních podmínek, ale až *ex nunc* od nabytí právní moci rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcovi.<sup>171</sup>

Aplikace institutu nespolehlivého plátce je především závislá na výkladu pojmu „závažné porušení povinností vztahujícím se ke správě daní“, tj. vymezení kritérií, podmínek či okruhů situacích, které dosahují takové intenzity závažnosti, že mohou vést k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi. Za účelem sjednocení aplikační praxe vydalo Generální finanční ředitelství informaci k aplikaci § 106a zákona o DPH a souvisejících ustanovení.<sup>172</sup> Ta vymezuje typové situace, které lze v obecné rovině shrnout tak, že při nich dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, při kterém:

- a) dojde ke stanovení daně podle pomůcek, přičemž půjde o vyměření či doměření daně v minimální výši 500 000 Kč;
- b) se plátce zapojil do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena

---

<sup>168</sup> Srov. kap. 3.6.

<sup>169</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

<sup>170</sup> Jednotné číslo indikuje, že musí jít o porušení povinnosti nikoliv ve správě jakékoliv daně, ale právě DPH.

<sup>171</sup> Z důvodů hodných zvláštního zřetele pak může správce daně vyloučit odkladný účinek a plátce se stává nespolehlivým okamžikem doručení rozhodnutí (srov. § 106a odst. 3 zákona o DPH).

<sup>172</sup> Informace GFR k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce), a souvisejících ustanovení. [financnisprava.gov.cz](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf) [online]. Dostupné z: [https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017\\_Info\\_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf)

- DPH, a proto správce daně vydal zajišťovací příkaz;
- c) je u plátce po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na DPH ve výši nejméně 500 000 Kč bez příslušenství, a tento stav v době vydání rozhodnutí trvá;
  - d) dojde ke stanovení daně v souvislosti s neuznáním plátcem uplatňovaného nároku na odpočet daně a uplatněný odpočet daně bude snížen minimálně o 500 000 Kč a související daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti;
  - e) opakovaně dojde u plátce ke stanovení daně podle pomůcek;
  - f) plátce neposkytuje dostatečnou součinnost při stanovení daně, tj. například řádně nereaguje na výzvu správce daně nebo bez řádného odůvodnění nepředloží požadované údaje nezbytné pro správu daně;
  - g) plátce daně ztěžuje nebo maří správu daně tím, že opakovaně nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely;
  - h) plátce daně uvedl nepravdivé nebo neúplné informace při registraci k DPH, tj. například kdy plátce daně ani přes výzvu správce daně nedoplnil nebo neopravil již neplatný nebo nepravdivý registrační údaj týkající se skutečného sídla;
  - i) došlo ke stanovení daně na výstupu jinak než ve výši tvrzené plátcem daně, přičemž daň na výstupu byla takto zvýšena o nejméně 500 000 Kč a související daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti.

Z typových situací, které jsou obsaženy v informaci, tak plyne, že tento institut nemusí dopadat jen na daňové podvody, jak jsem je zde dříve vymezil, ale i na jiné druhy ne(s)plnění povinností v souvislosti s DPH – typicky na ledabylé plnění povinností, ale i na prosté omyly plátců daně. Je tak na správci daně, aby zohlednil konkrétní okolnosti každého plátce. Za tímto účelem proto správce daně plátci daně oznámí zahájení řízení o přidělení statusu nespolehlivého plátce<sup>173</sup> a vyzve jej, aby se ve věci vyjádřil. Zájmem plátce daně by tak následně mělo být, aby okolnosti porušení povinností při správě DPH vysvětlil a vystavěl svoji obranu před přiznáním statusu nespolehlivého plátce a vyvolání jeho následků.

### 3.4.2 Nespolehlivá osoba

Kromě institutu nespolehlivého plátce obsahuje tuzemský systém DPH ještě institut nespolehlivé osoby. Zavedení tohoto statusu bylo způsobeno zkušenostmi s některými nespolehlivými plátcí. Ti po splnění zákonných podmínek požádali o zrušení registrace k DPH, aby po jejím zrušení provedli opětovnou registraci. V souvislosti se zrušením registrace však přišli o status nespolehlivého plátce

---

<sup>173</sup> Řízení o přiznání statusu nespolehlivého plátce je řízením explicitně nepojmenovaným v daňovém řádu nebo zákoně o DPH. V souladu s § 91 odst. 1 daňového řádu je však zahájeno prvním úkonem ve věci vůči konkrétnímu plátci. V rámci tohoto oznámení správce daně plátce poučí o jeho právech a povinnostech v rámci řízení (§ 6 odst. 3 daňového řádu) a poskytne mu prostor se k věci vyjádřit.

a s novou registrací vystupovali opět jako běžní (spolehliví) plátcí. Ustanovení § 106a odst. 4 zákona o DPH proto normuje, že se nespolehlivý plátc se zrušením registrace stává nespolehlivou osobou, a naopak nespolehlivá osoba se s registrací stává nespolehlivým plátcem. Kromě tohoto převodního ustanovení se však nespolehlivou osobou může stát i jakákoliv jiná osoba, která není plátcem, pokud závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně.<sup>174</sup>

Za účelem jednotné aplikace pojmu „závažné porušení své povinnosti vztahující se ke správě daně“ vydalo Generální finanční ředitelství informaci,<sup>175</sup> která rozpracovává modelové situace obdobně jako v případě informace k nespolehlivému plátcí. Může jít například o:

- a) opakované porušení povinností identifikované osoby;
- b) opakované vystavení dokladu neplátcem, který vystaví doklad, na kterém uvede daň, avšak tuto daň nepřizná a nezplatí podle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH;
- c) fiktivní vystavení daňového dokladu, tj. za plnění, které se fakticky neuskutečnilo;
- d) pravomocné odsouzení za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku ve vztahu k DPH nebo za zkrácování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku ve vztahu k povinnostem na DPH;
- e) zapojení do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto byl vydán zajišťovací příkaz, který však nebyl ve lhůtě plně uhrazen;
- f) porušení registrační povinnosti k DPH;
- g) evidenci kumulativního nedoplatku na DPH ve výši minimálně 50 000 Kč bez příslušenství daně po dobu nejméně tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců;
- h) opakované porušení povinnosti při využití režimu nového dopravního prostředku podle § 19 odst. 6 zákona o DPH;
- i) podvodné jednání při vrácení daně osobám se zdravotním pojištěním podle § 85 zákona o DPH.

### **3.4.3 Důsledky prohlášení za nespolehlivého plátce nebo nespolehlivou osobu**

Přidělení statusu nespolehlivého plátce má přímý dopad do zdaňovacího období u konkrétního plátce. Zdaňovacím obdobím DPH je standardně kalendářní měsíc. Plátc se však může při splnění podmínek § 99a odst. 1 zákona o DPH rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný

---

<sup>174</sup> Jednotné číslo opět indikuje, že musí jít o porušení povinnosti nikoliv ve správě jakékoliv daně, ale právě DPH.

<sup>175</sup> Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. [financnisprava.gov.cz](https://financnisprava.gov.cz) [online]. Dostupné z: [https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace\\_GFŘ\\_k\\_nespolehlive\\_osobe\\_DPH\\_pro\\_verejnost\\_ve\\_znen-1.pdf](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFŘ_k_nespolehlive_osobe_DPH_pro_verejnost_ve_znen-1.pdf)

kalendářní rok bude kalendářní čtvrtletí. Tuto volbu však nemohou učinit nespolehliví plátcí, neboť jsou vyloučeni přímo v § 99a odst. 1 písm. b) zákona o DPH. V případě, že by pak plátcé v okamžiku, kdy se stávají nespolehlivým plátcem, měl za zdaňovací období kalendářní čtvrtletí, od následujícího kalendářního čtvrtletí dojde podle § 99a odst. 4 zákona o DPH bez dalšího ke změně jeho zdaňovacího období na kalendářní měsíc. Zkrácením zdaňovacího období z kalendářního čtvrtletí na kalendářní měsíc dochází k zajištění větší kontroly nad činností plátce a vzniká mu povinnost plnit své povinnosti v nalézací i platební rovině správy daně v kratším časovém intervalu. Správce daně tak může pohotověji reagovat na případný další vývoj v plnění povinností plátce a pohotověji vymáhat plnění daňových povinností.

Přidělení statusu nespolehlivého plátce není jen věcí označení konkrétního plátce za nespolehlivého pro potřeby Finanční správy a její činnosti, ale má být i indikátorem rizikovosti vůči třetím osobám. Informace o tom, že je plátcé nespolehlivým plátcem je zveřejněna v registru plátců DPH. Jde přitom o povinnost správce daně tuto informaci zveřejnit a nemá k ní žádné diskreční oprávnění.<sup>176</sup> Zveřejnění se děje skrze registr plátců DPH, ve kterém jsou obsaženy i další údaje o plátcích jako je jméno a příjmení, popř. obchodní firma, sídlo a zveřejněné bankovní účty.<sup>177 178</sup> Tím je zajištěno informování třetích osob o neplnění povinností při správě DPH ze strany plátce.

Zajištění této informovanosti je nezbytnou podmínkou pro jeden z přímých účinků přidělení statusu nespolehlivého plátce na třetí osoby. Jde o vznik ručení za nezaplacenou daň z plnění, o jehož poskytovateli byla v okamžiku uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty zveřejněna informace o skutečnosti, že je nespolehlivým plátcem. Z podstaty nemůže dojít k aplikaci institutu ručení za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 3 zákona o DPH u nespolehlivé osoby, neboť tento ručitelský vztah může vzniknout pouze mezi dvěma plátcí. Institutu ručení za nezaplacenou daň se věnují podrobněji v bodu 3.7.3.

Povinnost přiznat a zaplatit DPH tíží poskytovatele plnění bez ohledu na to, zda dojde ke skutečnému zaplacení úplaty za poskytnuté plnění. Při splnění zákonných podmínek však může při nezaplacení úplaty provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky podle § 46 zákona o DPH. Tato možnost je však vyloučena v případě, kdy by mělo dojít k opravě základu daně u dlužníka, který ke dni uzavření smlouvy, podle které je poskytováno zdanitelné plnění, jehož se oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky týká byl nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou.<sup>179</sup> Oproti vzniku ručení za nezaplacenou daň zákonodárce odnětí tohoto práva přímo nespojuje se zveřejněním informace o statusu nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé

---

<sup>176</sup> Srov. 106ab odst. 4 zákona o DPH.

<sup>177</sup> § 98 zákona o DPH.

<sup>178</sup> Vyhledávání plátců je dostupné na internetové adrese: [http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int\\_dp\\_prij.cgi?ZPRAC=FDPH11&poc\\_dic=2](http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPH11&poc_dic=2)

<sup>179</sup> Srov. § 46 odst. 3 písm. c) zákona o DPH.

osoby jako je tomu v případě ručení. Není pak ani relevantní, že daná osoba v okamžiku poskytnutí plnění již nebude nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou.<sup>180</sup> Tuto skutečnost lze považovat za nedostatek právní úpravy, který může zásadním způsobem dopadat do práv třetích osob – mezi nabytím právní moci a zveřejněním informace o nespolehlivém plátcí v registru plátců totiž dochází k prodlevě v řádu několika dnů. Třetí osoba je tak v situaci, kdy je u ní vyloučena budoucí oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky, ovšem v okamžiku uzavření smlouvy a vzniku soukromoprávních povinností o tom nemá informaci, neboť ještě není zveřejněna informace o nespolehlivém plátcí.

## 3.5 Odepření nároku

Odepření nároku plynoucího ze systému DPH je mechanismem pro případ selhání nástrojů, které mají bránit samotnému vzniku podvodu na DPH. Naopak realizuje narovnání stavu narušeného daňovým podvodem. Tento mechanismus (minimálně ve vztahu k zapojení do daňového podvodu) nevychází z normativního vyjádření v tuzemské nebo evropské právní úpravě a je dovozován pouze v soudní praxi, která jej považuje za součást interpretace evropského práva.<sup>181</sup> Pro odepření nároku je vždy nezbytné, aby vzniklo příslušné právo, resp. bylo toto (subjektivní) právo prokázáno. Odepřít tedy lze pouze existující nárok na odpočet daně nebo osvobození od daně.<sup>182</sup> Nepodaří-li se prokázat vznik příslušného práva, které bylo uplatněno, nelze uvažovat o jeho odepření.

### 3.5.1 Odpočet daně

Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na vstupu je vyjádřením zásady neutrality DPH.<sup>183</sup> Plátce daně však není oprávněn k odpočtu daně u všech přijatých plnění, ale pouze u plnění, u nichž splňuje zákonem vymezené podmínky. Tyto podmínky lze rozdělit na hmotněprávní a formální.

Hmotněprávní podmínkou vzniku práva na odpočet daně je přijetí zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vymezených v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Nejtypičtěji však půjde o uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. Na tuto hmotněprávní podmínku navazuje podmínka formální vymezená v § 73 odst. 1 zákona o DPH spočívající v tom, že plátce uplatňující odpočet daně má daňový doklad vztahující se ke konkrétnímu plnění. Pokud jsou tyto podmínky splněny, plátcí daně

---

<sup>180</sup> VONDRAŠ, PANTUČEK, op. cit., s. 254.

<sup>181</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 12. 2014, sp. zn. C-131/13, C-163/13, C-164/13, *Italmoda*.

<sup>182</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30. Dále srov. BRANDEJS, et al., op. cit., s. 731 a násl.

<sup>183</sup> BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Přeložila Kristýna ŠIMÁČKOVÁ. Praha: 1. VOX, 2010. S. 119.

nárok na odpočet vznikl (hmotněprávní podmínka) a je oprávněn jej uplatnit (formální podmínka).<sup>184</sup>

Ačkoliv dojde k naplnění hmotněprávních a formálních podmínek, může být plátcí daně i tak odepřen nárok na odpočet daně. Stává se tak v situaci, kdy plátce uplatňuje tento nárok podvodným nebo zneužívajícím způsobem.<sup>185</sup>

### 3.5.2 Osvobození od daně

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně je problematikou velmi blízkou právu na odpočet daně. V případě dodání zboží do jiného členského státu nebo vývozu zboží totiž zajišťuje teritoriální neutralitu DPH,<sup>186</sup> neboť umožňuje nezatížení zboží daní v místě, kde nedochází k jeho konečné spotřebě.

Dodání zboží do jiného členského státu je proto podle § 64 zákona o DPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Obchodníkovi tak je zachován odpočet daně, ačkoliv jeho plnění není na výstupu daní vůbec zatíženo. Pro uplatnění tohoto osvobození musí být zboží dodáno plátcem osobě registrované v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě předmětem daně. K těmto základním podmínkám pak zákonodárce doplňuje, že:

- osoba pořizovatele musí plátcí sdělit své daňové identifikační číslo,
- zboží musí být skutečně odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou zmocněnou plátcem nebo pořizovatelem, a
- plátce uvede dodání zboží v souhrnném hlášení.

Jsou-li splněny uvedené podmínky, musí být v zájmu zachování neutrality dodání zboží osvobozeno. Obdobně jako v případě odpočtu daně je však i zde dána správci daně možnost odepřít nárok v případě, kdy bylo toto dodání zasaženo zneužívajícím nebo podvodným jednáním.<sup>187</sup>

Zákonodárce v rámci § 64 zákona o DPH explicitně nerozlišuje mezi podmínkami hmotně právními a podmínkami formálními. Přitom toto rozdělení je u osvobození stejně významné jako v případě odpočtu daně. Jde o oddělení podmínek, jejichž naplnění je esenciální pro zachování (teritoriální) neutrality systému DPH, a podmínek, které zajišťují prokázání hmotně právních podmínek, avšak

---

<sup>184</sup> Judikatura však dovodila, že v zájmu zachování neutrality daně je klíčové splnění hmotněprávní podmínky. Nesplnění formálních podmínek odpočtu pak bez dalšího nemůže vést k nemožnosti uplatňovat nárok na odpočet daně, avšak může zhoršovat důkazní situaci plátce daně (srov. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 9. 2016, sp. zn. C-518/14, *Senatex*. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 9. 2016, sp. zn. C-516/14, *Barlis 06*). Prokázání splnění podmínek pro vznik práva na odpočet daně je totiž vždy na plátcí daně (srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103.).

<sup>185</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. C-32/03, *I/S Fini H*. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 14. 2. 1985, sp. zn. 268/83, *Rompleman*.

<sup>186</sup> ZÍDKOVÁ, 2019, op. cit., s. 26.

<sup>187</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 9. 2012, sp. zn. C-273/11, *Mecsek-Gabona*.

jejich naplnění lze prokázat i jinak (případně naplnění formálních podmínek ani nemusí postačovat k prokázání podmínek hmotně právních).<sup>188</sup>

S ohledem na totožnost, resp. odvozenost, konceptu odepření nároku na osvobození od daně od odepření nároku na odpočet daně jsou zde uplatnitelné v zásadě všechna východiska uvedená v předchozím bodě.

### 3.5.3 Zneužití práva

Koncept zneužití práva je patrně nejvýznamnějším a také nejfrekventovanějším institutem proti vyhýbání se daňovým povinnostem v rámci českého daňového práva.<sup>189</sup> Vychází přitom ze soukromoprávních základů institutu zneužití práva, které se nacházejí již v římském právu a neposkytování ochrany šikanózním návrhům ze strany prétorů<sup>190</sup> a zákazu obcházení práva.<sup>191</sup> „Princip zákazu zneužití práva vychází z koncepce, že každé subjektivní právo má nějaký účel, resp. cíl sledovaný právní normou (právem objektivním). Není totiž sporu o tom, že právní řád je spojen s myšlenkou účelnosti práva, právní normy tedy nejsou samoúčelné, ale slouží k dosažení nějakých cílů.“<sup>192</sup> Výkon subjektivního práva je pak limitován právě tímto účelem.

Tuzemská koncepce zneužití (subjektivního) práva<sup>193</sup> vychází z teorie formulované Viktorem Knappem, který zneužití práva chápe jako chování zdánlivě dovolené, kterým má být dosaženo nedovoleného výsledku.<sup>194</sup> Tak tomu je i v případě daňového práva již od prvního uplatnění zákazu zneužití práva v soudní praxi v rozhodnutí *Potápěči I*,<sup>195</sup> ve kterém Nejvyšší správní soud vychází z toho, že „úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování.“ Právo tak musí svým adresátům předkládat „racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve

---

<sup>188</sup> Např. v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*, bylo dovozeno, že předání daňového identifikačního čísla dodavateli není (hmotně právní) podmínkou osvobození, ale pouze je jedním z důkazních prostředků o statusu osoby povinné k dani a vede k usnadnění správy daně. Důvod nenaplnění formálních podmínek by však měl být racionálně odůvodněn (srov. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 2. 2017, sp. zn. C-21/16, *Euro Tyre BV*).

<sup>189</sup> KAPPEL, Jiří. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. Praha: C. H. Beck, 2023. S. 6.

<sup>190</sup> WATKIN, Thomas Glyn. *An Historical Introduction to Modern Civil Law*. London: Routledge, 2017. S. 229 a 225.

<sup>191</sup> ELIÁŠ, Karel. Porušení zákona oklikou: *fraus legis facta* v civilním právu. *Právník*, 2018, č. 11. S. 897.

<sup>192</sup> KÜHN, Zdeněk. K zákazu zneužití práva. *Bulletin komory daňových poradců České republiky*, 2024, č. 2. S. 7.

<sup>193</sup> Vždy jde o zneužití subjektivního práva, neboť „objektivní právo coby souhrn právních norem a právních zásad (popř. jiných nepsaných pramenů) zneužít nelze.“ (LAVICKÝ, Petr. § 8. In: LAVICKÝ, Petr, et al. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1-654)*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2020. S. 59.)

<sup>194</sup> KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995. S. 184-185.

<sup>195</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48.



společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.“ Obdobným způsobem pak bylo od počátku zneužití práva formulováno i v rozhodovací praxi Soudního dvora Evropské unie,<sup>196</sup> která dovozuje dvousložkový test zneužití práva:

- Objektivní kritérium spočívající ve formálním naplnění hypotéz dané právní normy, avšak nenaplnění jejího smyslu.
- Subjektivní kritérium, které zkoumá, zda je převažujícím cílem jednání získání daňové výhody.

Zákaz zneužití práva je s účinností od 1. 1. 2021 explicitně obsažen v tuzemském daňovém právu, a to skrze princip v § 8 odst. 4 daňového řádu, dle kterého se při správě daní „nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“<sup>197</sup> Důsledkem uplatnění principu zákazu zneužití práva by měla být „rekonstrukce skutkového stavu.“<sup>198</sup> Správce daně tak má pro daňové účely vycházet ze skutkového stavu bez přihlížení ke zneužívajícímu jednání, tj. skutkový stav má být „nově definován tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití.“<sup>199</sup>

Od zneužití práva je třeba odlišit dissimulaci právního jednání, která je obsažena v § 8 odst. 3 daňového řádu. Dle tohoto principu vychází správce daně „ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“ Na dissimulaci tak lze nahlížet jako na stav, kdy je chtěné jednání zastřeno jednáním sledujícím úmysl jiný, resp. kdy není shoda projevu a vůle.<sup>200</sup> Jde však jen o jednání formální, a to právě pro nesoulad formy a materiálního obsahu.

Rozhodovací praxe mnohdy jasně nerozlišuje mezi principem zákazu zneužití práva a principem zákazu dissimulace. K tomu zcela jistě přispěla i absence principu zákazu zneužití práva přímo v daňově právním předpise, neboť explicitní normativní vyjádření se v daňovém řádu objevilo až od roku 2021 a celá koncepce zákazu zneužití práva byla dovozována rozhodovací praxí jak na

---

<sup>196</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 12. 2020, sp. zn. C-110/99, *Emsland-Stärke*. Rozsudek ESD ze dne 21. 10. 2006, sp. zn. C-255/02, *Halifax*.

<sup>197</sup> Ustanovení bylo výsledkem transpozice čl. 6 směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Její působnost je však limitována na zdanění příjmů právnických osob. Pro posuzování subjektivní stránky navíc vyžaduje hlavní nebo jeden z hlavních účelů, nikoliv převažující účel.

<sup>198</sup> KAPPEL, op. cit., s. 39.

<sup>199</sup> Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 10. 2006, sp. zn. C-255/02, *Halifax*.

<sup>200</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89.

úrovni Soudního dvora Evropské unie, tak na úrovni Nejvyššího správního soudu. Tak tomu bylo ostatně i v případě kauzy *Potápěči I*, neboť skutkově obdobný případ (označovaný jako *Potápěči II*) rozhodl jiný senát Nejvyššího správního soudu právě za užití principu zákazu dissimulace (byť dospěl fakticky ke stejnému závěru).<sup>201</sup> Rozlišení těchto institutů však má své opodstatnění.

V případě dissimulace v první řadě není důležité zkoumat účel právní normy, neboť se zaměřuje jen na zkoumání projevu a vůle účastníků právního jednání. Naopak, u zneužití práva je nezbytné projít dvousložkovým testem popsaným v předchozím bodě – teleologická interpretace právní normy je pak klíčová pro zkoumání objektivní stránky zneužití práva.

S odlišností podstaty těchto principů pak souvisí i důkazní břemeno při jejich uplatnění. Zatímco pro zneužití práva je postačující prokázání subjektivní stránky (převažujícím motivem je získání daňové výhody), u dissimulace je potřeba prokázat vůli daňového subjektu směřovanou k jinému než projevenému právnímu jednání.<sup>202</sup>

Konečně se tyto instituty odlišují i ve svých důsledcích. Následkem aplikace principu zákazu zneužití práva dochází k nepřihlížení k právním jednáním, která mají za převažující cíl získání daňové výhody. Dochází k rekonstrukci stavu, jako kdyby ke zneužití práva nedošlo, a to „nejen u daňového subjektu, u kterého je zneužití práva identifikováno, ale i u ostatních subjektů, který se rekonstrukce dotkne, a to jak směrem zvýšení daně, tak jejího snížení.“<sup>203</sup> Následkem aplikace zákazu dissimulace je „prohlédnutí“ skutkového stavu a zohlednění skutečné podstaty právního jednání.<sup>204</sup>

Odlišení institutů vede i k tomu, zda vůbec jde o odepření nároku na odpočet nebo osvobození od daně. K odepření totiž může dojít pouze v případě, kdy se rozchází subjektivní stránka jednání daňového subjektu s účelem právní normy. V takovém případě tedy pro potřeby vyvolání právních následků konkrétního jednání rekonstruujeme skutkový stav do stavu souladného s účely právní normy. Odpíráme tak jinak po právu uplatňovaný nárok pro zneužívající výkon práva. V případě dissimulace není k odepření nároku důvod, neboť dissimulace má pouze dopad do skutkových zjištění relevantních pro vyvození následku právních norem.<sup>205</sup> Jde tak o otázku právně relevantních skutkových závěrů.

### 3.5.4 Účast na daňovém podvodu

Ačkoliv právo Evropské unie ve vztahu k DPH opakovaně pracuje s nástroji předcházení daňovým

---

<sup>201</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 115/2004-47.

<sup>202</sup> KAPPEL, op. cit., s. 38-39.

<sup>203</sup> NOVÁKOVÁ, Petra; FUKSOVÁ, Jana. Jak (ne)aplikovat zneužití práva v daních. *Bulletin komory daňových poradců České republiky*, 2024, č. 2. S. 25.

<sup>204</sup> KAPPEL, op. cit., s. 39.

<sup>205</sup> Srov. Rozsudek Evropského soudního dvora ze 3. 3. 2005 C-32/03, *I/S Fini H*. Rozsudek Evropského soudního dvora ze 14. 2. 1985, 268/83, *Rompleman*.

podvodům, samo tento pojem nejen nevymezuje, ale ani nestanovuje přímý následek v případě účasti na podvodném jednání. Rozhodovací praxe dovodila, že nelze přiznat nárok na odpočet daně plátcí, který se účastnil podvodného jednání, ledaže tento plátec o svém zapojení nevěděl a vědět nemohl.<sup>206</sup> Navazující rozhodnutí pak formulovalo čtyř složkový test (tzv. Axel Kittel test), který definuje procesní postup, podle kterého lze posuzovat účast v řetězci zasaženém podvodem na DPH.<sup>207</sup>

1. Existuje k dnešnímu dni daňová ztráta?
2. Je tato ztráta důsledkem podvodného jednání?
3. Byly předmětné transakce spojeny s tímto podvodným jednáním?
4. Věděl, či musel vědět, plátec daně o svém zapojení do podvodného jednání?

K obdobným závěrům pak Soudní dvůr Evropské unie dospěl i ve vztahu k osvobození od daně.<sup>208</sup> Zatímco odepření nároku na odpočet daně je zásahem do fiskální neutrality DPH, odepření nároku na osvobození od daně je zásahem do neutrality teritoriální. Proto soud dovodil, že směrnice „brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.“<sup>209</sup>

Na první pohled může vyvstat otázka, zda existuje rozdíl mezi zneužitím práva a účastí na daňovém podvodu. Jde však o hodnocení zcela jiných okolností a motivů. V případě podvodného jednání bude v první řadě přítomno podvodné jednání některého z účastníků obchodní transakce (např. plátec daně nezahrne do své daňové povinnosti některé z realizovaných zdanitelných plnění nebo svoji výslednou daňovou povinnost sníží fiktivním přijatým plněním). V druhé řadě je odlišná i forma zavinění – v případě zneužití práva si lze stěžít představit zneužívající výkon práva v omylu nebo nedbalosti.<sup>210</sup> Pro zasažení transakce daňovým podvodem je však postačující nedbalostní forma zavinění, pokud daný plátec daně o zapojení do podvodného řetězce vědět měl a mohl.<sup>211</sup>

---

<sup>206</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. C-354/03, C-255/03 a C-484/03, *Optigen*.

<sup>207</sup> KŘIVÁNEK, Vít; VONDRAŠ, Petr. Zneužití práva v DPH. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2024, č. 2. S. 41.

<sup>208</sup> BRYCHTA, Karel, KUPČÍK, Petr, PROCHÁZKA, Vojtěch. Pojmové znaky podvodu na DPH v judikatuře Soudního dvora Evropské unie. *Časopis pro právní vědu a praxi*. Brno: Masarykova univerzita, 2021, č. 3. S. 640.

<sup>209</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, sp. zn. C-409/04, *Teleos*.

<sup>210</sup> KŘIVÁNEK, VONDRAŠ, op. cit., s. 42.

<sup>211</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. C-354/03, C-255/03 a C-484/03, *Optigen*.

### 3.6 Zrušení registrace z moci úřední

Ustanovení § 106 odst. 2 zákon o DPH správci daně ukládá zrušit registraci plátce, který závažným způsobem porušuje své povinnosti vztahující se ke správě daně.<sup>212</sup> K tomu je ovšem třeba dále naplnit jednu ze tří podmínek:

- a) obrat plátce nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 2 000 00 Kč,
- b) plátce, který nemá sídlo v tuzemsku, za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců neuskutečnil zdanitelné plnění, nebo
- c) je skupinou.

Zákon správci daně nedává diskreční oprávnění v tom, zda ke zrušení registrace přistoupí, či nikoliv. V případě, kdy plátce daně naplní uvedené podmínky, správce daně je povinen přistoupit ke zrušení registrace. Zrušení registrace související se závažným porušením povinnosti vztahující se ke správě DPH se od základního režimu zrušení registrace z moci úřední v § 106 odst. 1 zákona o DPH odlišuje zejména v tom, že vyžaduje, aby plátce daně v zásadě přestal splňovat podmínky pro registraci k DPH podle § 6 zákona o DPH. Tato podmínka je celkem logická, neboť při její absenci by správce daně sice z moci úřední zrušil registraci k DPH pro závažné porušení povinnosti, ale daného plátce by po zrušení bez dalšího musel z moci úřední opět registrovat pro naplnění důvodu registrace podle § 6 zákona o DPH.<sup>213</sup> Zrušení registrace z moci úřední pro závažné porušení povinnosti je tak reálně možné pouze u plátce, který dosahuje nízkého obratu, nebo realizuje jen jiná než zdanitelná plnění. V případě, kdy plátce daně nespĺňuje podmínky pro zrušení registrace z moci úřední dle § 106 odst. 2 zákona o DPH, není možné registraci zrušit z moci úřední a je možné pouze přistoupit k přiznání statusu nespolehlivého plátce.

Za smysl existence zrušení registrace z moci úřední považují snahu vyřadit ze systému DPH závadové plátce. Není však možné tento nástroj vnímat jako sankci, ale jako o ochranné opatření pro zachování samotného systému DPH. Obdobný účel pak shledávám i u nespolehlivého plátce, jakožto osoby, u které není zrušení registrace z moci úřední možné. Indikací rizikovosti a případně uložením zvláštních povinností se takový nespolehlivý plátce stane neatraktivním pro obchodní partnery, což může vést k poklesu jeho obratu a vyřazení ze systému DPH.

### 3.7 Zajištění daně

Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Ačkoliv ideální stavem je úhrada daně, je očekávatelná existence situací, kdy této složky cíle správy daní není dosaženo, resp. je dosažení cíle správy daní ohroženo. Za účelem snížení rizika ohrožení cíle správy

---

<sup>212</sup> Jednotné číslo užitá zákonodárcem indikuje vztahování správy daně výhradně ke správě DPH.

<sup>213</sup> VONDRAŠ, PANTUČEK, op. cit., s. 593.

daní v platební rovině obsahuje právní úprava několik institutů, které zvyšují šanci na zaplacení daně, resp. zabezpečují, že k zaplacení daně skutečně dojde. Mezi tyto instituty patří:

- zajišťovací příkaz,
- zástavní právo,
- ručení,
- zálohování daně.

### 3.7.1 Zajišťovací příkaz

Zajišťovací příkaz je rozhodnutím v rámci tzv. zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. Jde o předstízné rozhodnutí nemeritorní povahy<sup>214</sup> – je založena na čistě hypotetické úvaze, zda existuje důvodná obava, že již stanovená, ale dosud nesplatná, daň, nebo dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Ačkoliv jde o rozhodnutí předběžné, představuje závažný zásah do subjektivních práv konkrétního daňového subjektu.

Podstatou zajišťovacího příkazu je uložení povinnosti složit jistotu v podobě zaplacení v zajišťovacím příkazu uvedené částky na depozitní účet<sup>215</sup> do 3 pracovních dnů. V odůvodněných případech lze však zajišťovací příkaz vykonat již okamžikem oznámení daňovému subjektu.<sup>216</sup>

Odůvodnění zajišťovacího příkazu klade na správce daně značné nároky, neboť musí přesvědčivě uvést naplnění všech podmínek pro jeho vydání a tato tvrzení pak musejí vycházet z konkrétních poznatků správce daně mající svoji oporu ve spise.

### 3.7.2 Zástavní právo

Další možností zvýšení šance na uspokojení daňové pohledávky je zřízení zástavního práva k majetku daňového subjektu. Toto zástavní právo se opět zřizuje rozhodnutím, avšak oproti zajišťovacímu příkazu nemůže být zřízeno k zajištění doposud nestanovené daně. Musí jít o daň již stanovenou, ale neuhrazenou. Jde o věcné právo k cizí věci, na které se subsidiárně uplatní normy soukromého práva. Nejde tak o nástroj, který by sám měnil vlastnické vztahy k zastaveným hodnotám, takže vlastník s nimi může běžným způsobem nakládat (např. je dát do užívání třetí osobě, brát z nich užitky).<sup>217</sup> Tím dochází k plnění dvou funkcí. V první řadě jde o zajišťovací funkci, neboť je tvořen tlak na dlužníka, aby svůj dluh splnil. V druhé řadě jde o funkci uhrazovací, neboť správce daně má možnost uspokojit daňovou pohledávku zpeněžením zástavy.<sup>218</sup>

Nedojde-li k dobrovolnému splnění daňové povinnosti, má správce daně oprávnění zástavní právo

---

<sup>214</sup> BAXA, Josef, et al. *Daňový řád. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. S. 1017-1018.

<sup>215</sup> § 167 odst. 2 daňového řádu.

<sup>216</sup> § 167 odst. 3 daňového řádu.

<sup>217</sup> BAXA, Josef, et al., *II. díl*, op. cit., s. 1030.

<sup>218</sup> BAXA, Josef, et al., *II. díl*, op. cit., s. 1030.

vykonat. S ohledem na subsidiární úpravu zástavního práva v soukromém právu se na výkon zástavního práva uplatní zejména ustanovení § 1359 až 1370 občanského zákoníku.<sup>219</sup>

K problematice zástavního práva je zveřejněn metodický pokyn Generálního finančního ředitelství.<sup>220</sup>

### 3.7.3 Ručení

Vedle zástavního práva je dalším tradičním zajišťovacím institutem s odvozeností ze soukromého práva ručení. To představuje právní poměr mezi věřitelem a ručitelem, jehož předmětem je závazek ručitele uspokojit pohledávku věřitele, pokud věřitel dluh sám nesplní. Jde ze své podstaty o akcesorický poměr, neboť přistupuje k hlavnímu poměru mezi dlužníkem a věřitelem a sdílí jeho osud. Ručitel však nemá bez dalšího povinnost plnit dluh za dlužníka, neboť jeho povinnost má subsidiární povahu – jde o tzv. náhradního dlužníka, který plní za dlužníka v případě, kdy tento svůj dluh nesplní.

Daňový řád předpokládá existenci dvou forem ručení, a to zákonného<sup>221</sup> a kvazismulvného.<sup>222</sup> Kvazismulvné ručení vyžaduje písemné ručitelské prohlášení nebo bankovní záruku – je pro něj tedy charakteristická dobrovolnost a nejde o nástroj, který je využitelný v boji s podvody v oblasti DPH. Systém DPH totiž nepředpokládá například vydání ručitelského prohlášení pro registraci k dani.<sup>223</sup> Jiná situace je u ručení zákonného, které je využitelné i v případě boje s podvody v oblasti DPH.

Samotný daňový řád nevymezuje konkrétní okruhy situací pro vznik ručitelského závazku, ale předpokládá existenci zákonné normy v jiném zákoně. Zákon o DPH předvídá tři situace vzniku ručení:

- u oprávněného příjemce,<sup>224</sup>
- u příjemce zdanitelného plnění,<sup>225</sup>
- při dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní.<sup>226</sup>

Oprávněný příjemce je osobou vymezenou v § 3 odst. 1 písm. h) zákona o spotřebních daních. Rozumí se jím právnická nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě,

---

<sup>219</sup> § 170a odst. 1 daňového řádu.

<sup>220</sup> Metodický pokyn – Zajištění daně zástavním právem. *financnisprava.gov.cz* [online]. Dostupné z: [https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266\\_20\\_MP\\_Zajistení\\_dane\\_ZP\\_Uplne\\_zneni\\_3\\_novela.pdf](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266_20_MP_Zajistení_dane_ZP_Uplne_zneni_3_novela.pdf)

<sup>221</sup> § 171 daňového řádu.

<sup>222</sup> § 173 daňového řádu.

<sup>223</sup> Plní ale funkci zajištění daňové povinnosti a finanční stability daňového subjektu například u spotřebních daní nebo daně z hazardních her.

<sup>224</sup> § 108 zákona o DPH.

<sup>225</sup> § 109 zákona o DPH.

<sup>226</sup> § 109aa a § 109ab zákona o DPH.

kde v rámci své podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dopravované z jiného členského státu. Dojde-li prostřednictvím oprávněného příjemce k pořízení a dalšímu prodeji vybraných výrobků z jiného členského státu, ručí tento oprávněný příjemce za daň, kterou má přiznat a zaplatit osoba, která oprávněného příjemce k pořízení a dalšímu prodeji využila. Specifikem tohoto ručení je, že ručitelem je osoba stojící mimo distribuční řetězec.<sup>227</sup> Jde totiž o osobu, která disponuje povolením k přepravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Není však oprávněna tyto výrobky dále skladovat či odesílat. Při jejich přijetí oprávněným příjemcem tak dochází k uvedení do volného daňového oběhu pro potřeby spotřebních daní, a tedy i povinnost přiznat a zaplatit z těchto vybraných výrobků spotřební daň. Osoba, pro kterou tak zajistila přepravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, je pak povinna při dodání v tuzemsku přiznat a zaplatit DPH. Neučiní-li tak, je oprávněný příjemce ručitelem za neodvedenou DPH.

Zákon obsahuje liberační důvod ze vzniku ručitelství oprávněného příjemce, a to v případě, kdy prokáže, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude osobou, která vybrané zboží pořídila, řádně zaplacená. Může současně využít zvláštní způsob zajištění daně, tj. uhradit daň za osobu povinnou daň přiznat a zaplatit postupem podle § 109a zákona o DPH (viz bod 3.7.5).

Druhou situací, u kterého zákon o DPH umožňuje vznik ručení, je ručení příjemce zdanitelného plnění. Podle § 109 odst. 1 zákona o DPH jde o plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, a ten v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo úplaty za toto plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že:

- daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená;
- poskytovatel plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit; nebo
- dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Právní úprava je v tomto ohledu na daňové subjekty přísná, neboť „z hlediska zavinění postačuje tzv. nevědomá nedbalost odběratele ohledně těchto skutečností, tj. zavinění je možné ve formě úmyslu, vědomé nedbalosti (věděl) nebo dokonce nevědomé nedbalosti (vědět měl a mohl).“<sup>228</sup> Pro potřeby vymezení slovního spojení „vědět měl a mohl“ se pak vychází z trestního práva, kde nevědomá nedbalost je obsažena v § 16 odst. 1 písm. b) trestního zákoníku. Postihována je tak i ta

<sup>227</sup> BRANDEJS, et al., op. cit., s. 1088.

<sup>228</sup> Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. S. 92.

nejmírnější forma zavinění.<sup>229</sup> Současně však jsou kladeny značné nároky na správce daně, ohledně prokázání úmyslného nezaplacení daně nebo ocitnutí se v postavení neschopnosti daň zaplatit.

Další skutkové podstaty vzniku ručení obsažené v § 109 odst. 2 zákona o DPH již neobsahují vědomostní test, ale vyžadují, aby úplata za plnění byla:

- zjevně odchylná od obvyklé ceny bez ekonomického opodstatnění;
- poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko;
- poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet poskytovatele zdanitelného plnění než ten zveřejněný v registru plátců DPH a výše úplaty přesáhla dvojnásobek částky podle zákon o omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně;<sup>230</sup> nebo
- poskytnuta zcela nebo zčásti virtuálním aktivem podle zákona o AML.<sup>231</sup>

Další situace vzniku ručení souvisí s institutem nespolehlivého plátce, o kterém bylo v již pojednáno v bodě 3.4.1. Jde o nejcitelnější dopad přiznání tohoto statusu na třetí osoby. Je-li totiž informace o tom, že je plátce daně nespolehlivým plátcem, v okamžiku uskutečnění plnění nebo poskytnutí úplaty zveřejněna v registru plátců, příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce bez dalšího ručí za jím neodvedenou daň ze zdanitelného plnění, které přijal. Není třeba zkoumat naplnění žádných zvláštních právních podmínek.<sup>232</sup>

Poslední okruh situací, při kterých může vzniknout ručitelství vztah, je spojen s dodáním pohonných hmot. Vztahuje se pouze na tuzemská dodání pohonných hmot jejich distributory vymezenými v zákoně č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů. Z vymezení distributora v § 2 písm. l) tohoto zákona plyne, že distributorem je v zásadě každá osoba, která prodává pohonné hmoty na území České republiky (bez ohledu na to, zda je k tomu oprávněna nebo nikoliv). Zákonodárce však z této množiny vyjímá některé specifické osoby – mimo jiné čerpací a dobíjecí stanice. Pokud tedy dochází k dodání pohonných hmot na čerpací stanici, nemůže dojít ke vzniku ručení. Naopak toto ručení může vzniknout ve vztahu dodavatele pohonných hmot a čerpací stanice. Vyhnout se vzniku tohoto ručení lze poměrně snadno, neboť ručení vzniká pouze v případě, kdy distributor není evidován v registru distributorů pohonných

<sup>229</sup> BRANDEJS, et al., op. cit., s. 1093.

<sup>230</sup> Podle § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů, jde aktuálně o částku 270 000 Kč.

<sup>231</sup> Srov. § 4 odst. 9 zákona o AML.

<sup>232</sup> BRANDEJS, et al., op. cit., s. 1095-1097.



hmot.<sup>233</sup>

Zákon č. 355/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, doplnil s účinností od 1. 10. 2021 další možnost vzniku ručitelského vztahu, a to při dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní ve smyslu §13a zákona o DPH. Z něj plyne, že dodání dovezeného zboží na dálku usnadněné provozovatelem elektronického rozhraní osobě nepovinné k dani z EU se považuje za dvě plnění, a to:

- dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní, a
- dodání zboží provozovatelem elektronického rozhraní zákazníkovi.

Obdobná je pak situace u dodání, kdy provozovatel elektronického rozhraní usnadňuje dodání zboží od zahraniční osoby osobě nepovinné k dani z Evropské unie. Tento provozovatel elektronického rozhraní není skutečným dodavatelem (není vlastníkem zboží), ale toliko prostředníkem a z pohledu zákazníka spíše domnělým dodavatelem, neboť k převodu vlastnického práva dochází mezi dodavatelem a zákazníkem (nikoliv provozovatelem elektronického rozhraní a zákazníkem). Podle § 13a zákona o DPH je to však právě provozovatel elektronického rozhraní, kdo je povinen přiznat a zaplatit daň z dovezení nebo dodání zákazníkovi (osobě nepovinné k dani). Ačkoliv tedy výchozí daňový režim nenásleduje soukromoprávní režim vlastnického práva, jde o úzké provázání jednotlivých transakcí. Pro případ nesplnění daňové povinnosti ze strany provozovatele elektronického rozhraní tak může faktickému prodejci vzniknout ručení za neodvedenou daň.<sup>234</sup>

Kromě situací vzniku ručení upravených přímo v zákoně o DPH lze ovšem připustit existenci i jiných zákonných ručitelských vztahů. Patrně nejzásadnější v tomto ohledu bude možný vznik ručení upravený v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů,<sup>235</sup> a v zákoně č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. Posledně jmenovaný předpis je v tomto ohledu patrně nejzásadnější, neboť zakládá ručení člena voleného orgánu za dluh právnické osoby v případě, že nenahradí této právnické osobě škodu způsobenou porušením povinnosti při výkonu funkce, ačkoliv byl povinen tuto škodu nahradit.<sup>236</sup> Uplatnění takového ručení však klade značné nároky na správce daně, neboť musí prokázat naplnění podmínek pro vznik ručení obsažených v soukromoprávní normě (typicky porušení povinnosti péče řádného hospodáře nebo jiné povinnosti zakládající ručení v závislosti na

---

<sup>233</sup> Ten je dostupný na internetových stránkách Celní správy České republiky: <https://celnisprava.gov.cz/cz/aplikace/Stranky/SpdInternet.aspx?act=findphm>

<sup>234</sup> Srov. důvodová zpráva k zákonu č. 355/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. S. 74.

<sup>235</sup> Jde například o ručení vyloučené člena statutárního orgánu podle § 65 nebo ručení vlivné osoby podle § 71 odst. 3.

<sup>236</sup> § 159 odst. 3 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

konkrétní právní normě).<sup>237</sup>

### 3.7.4 Zálohování daně

Daňový řád mezi zajišťovací instituty řadí i tzv. zálohování daně. To spočívá v placení záloh na daň, jejíž výše ještě není známa a jejíž den splatnosti ještě neuplynul. Pro existenci povinnosti platit zálohy je třeba existence zvláštní právní úpravy pro konkrétní daň.

V případě DPH existuje jediná situace, kdy je daň zálohována. Jde o případ zaplacení zálohy ve výši daně z pořízení nového dopravního prostředku, kterou pořizovatel hradí před podáním hlášení o pořízení nového dopravního prostředku. Bez potvrzení o zaplacení zálohy by pořizovatel nebyl schopen vozidlo zaregistrovat v registru vozidel.<sup>238</sup>

Ačkoliv zálohování daně je institutem zajištění daně, nelze jej reálně využít jako nástroj boje s podvody v oblasti DPH. S ohledem na měsíční, popř. kvartální, zdaňovací období se zálohování daně ani nejeví účelným.

### 3.7.5 Zvláštní způsob zajištění daně

Jednotlivé situace vzniku ručení mohou představovat značný zásah do sféry ručitele, který typicky svoji soukromoprávní povinnost (zaplatit úplatu) vůči osobě povinné přiznat a zaplatit daň řádně splnil. Zákon o DPH tedy potenciálním ručitelům dává možnost využít tzv. zvláštní způsob zajištění daně, kdy příslušnou daň uhradí na depozitní účet správce daně za osobu povinnou daň přiznat a zaplatit. Ke dni splatnosti daně se pak příslušná částka převede na osobní daňový účet osoby povinné daň přiznat a zaplatit s datem platby ke splatnosti daně, nebo datu, ke kterému došlo k úhradě zajištění (pokud k úhradě došlo později než ke splatnosti daně).<sup>239</sup>

Dojde-li ze strany osoby povinné daň přiznat a zaplatit k zaplacení daně, částka zaplacená v rámci zvláštního způsobu zajištění daně se plátcí zajištění nevrací, ale převádí na osobní daňový účet osoby povinné daň přiznat a zaplatit.<sup>240</sup> Je tak na plátcí zajištění, aby částku zajištění případně vymáhal na osobě povinné daň přiznat a zaplatit.<sup>241</sup>

---

<sup>237</sup> Problematice ručení člena voleného orgánu právnické osoby za daňový dluh právnické osoby se věnuje například i metodická Informace Generálního finančního ředitelství k rozsudku Nejvyššího soudu č. j. 27 Cdo 59/2022-313 ze dne 30. 6. 2022 v otázce splatnosti pohledávky na náhradu škody jakožto podmínce vzniku ručení člena voleného orgánu právnické osoby. *financnisprava.gov.cz* [online]. Dostupné z: [https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/71844\\_22\\_Info\\_ruceni-clena-voleneho-organu-PO.pdf](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/71844_22_Info_ruceni-clena-voleneho-organu-PO.pdf)

<sup>238</sup> § 6 odst. 3 písm. c) zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>239</sup> § 109a odst. 4 zákona o DPH.

<sup>240</sup> VONDRAŠ, PANTUČEK, op. cit., s. 617.

<sup>241</sup> Nejvyšší správní soud však již připustil vrácení zaplacené částky plátcí zajištění v případě, kdy zdanitelné plnění zaniklo (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2023, č. j. 6 Afs 30/2022-35.).

### 3.8 Nástroje v rámci práva proti praní špinavých peněz

Právo proti praní špinavých peněz a financování představuje relativně mladý soubor právních norem, který však v posledních letech nabývá na významu. Rozšiřují se tak okruhy jeho uplatnění i kategorie osob, které mají v boji proti praní špinavých peněz a financování terorismu zvláštní právní povinnosti. Teorie finančního práva řadí mezi tzv. specifické oblasti se vztahem k finančnímu právu.<sup>242</sup> Jde o oblast, která má úzký vztah k právu trestnímu, neboť „si klade za cíl podpořit boj proti páčání trestné činnosti jako takové, který probíhá primárně v intencích norem trestního práva.“<sup>243</sup> Tento boj se v rámci této specifické oblasti realizuje mimo jiné skrze vybrané osoby soukromého práva (tzv. povinné osoby<sup>244</sup>), kterým jsou uložena zvláštní práva a povinnosti v oblasti zjišťování informací o svých obchodních partnerech, obsahu navazovaných obchodních vztahů a původu peněžních prostředků, které přijímají, a omezení navazování rizikových obchodních vztahů. Myšlenka je tak založena na zajištění neatraktivnosti páčání trestné činnosti tím, že pachatelé nebudou moci použít z ní získané peněžní prostředky.<sup>245</sup>

Mezi povinnosti povinných osob patří rozpoznávání podezřelých obchodů, které § 6 zákona o AML vymezuje jako obchody uskutečněné za okolností vyvolávajících podezření ze snahy o legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo podezření, že v obchodu užitá prostředky jsou určeny k financování terorismu, nebo že obchod jinak souvisí nebo je spojen s financováním terorismu, anebo jiná skutečnost, která by mohla takovému podezření nasvědčovat. Je tak na povinných osobách, aby byly pozorné vůči indikátorům, které by mohly nasvědčovat snaze o legalizaci výnosů z trestné činnosti. Zjistí-li povinná osoba v souvislosti se svou činností podezřelý obchod, vzniká jí oznamovací povinnost.<sup>246</sup> Pokud pak hrozí nebezpečí zmaření nebo podstatného ztížení zajištění výnosu z trestné činnosti nebo prostředků určených k financování terorismu, může povinná osoba odložit splnění příkazu klienta (např. banka odloží provedení platebního příkazu, který identifikuje jako podezřelý), nebo zajistit jiný majetek, jehož se předmět obchodu týká (např. nevydat listiny vzniklé v souvislosti s obchodní transakcí nebo uschovanou věc). Tuto skutečnost oznámí typicky Finančnímu analytickému úřadu, který následně může dobu odložení příkazu prodloužit, nebo majetek, který má být předmětem podezřelého obchodu, zajistit. Nejdříve tak dojde k odložení příkazu klienta na dobu 24 hodin, během kterých může Finanční analytický úřad rozhodnout o dalším odložení příkazu klienta nebo zajištění majetku na dobu dalších dvou pracovních dnů.<sup>247</sup>

Odložením příkazu klienta nebo zajištěním jiného majetku je dán časový prostor pro navazující procesní kroky, kterými může být například podnět orgánu Finanční správy nebo trestní oznámení

<sup>242</sup> KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 78.

<sup>243</sup> KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 294.

<sup>244</sup> § 2 zákona o AML.

<sup>245</sup> LICHNOVSKÝ, VUČKA, KŘÍSTEK, op. cit., s. 257.

<sup>246</sup> § 18 zákona o AML.

<sup>247</sup> § 20 odst. 3 zákona o AML.

orgánu činnému v trestním řízení. Podá-li Finanční analytický úřad trestní oznámení, informuje o této skutečnosti i povinnou osobu,<sup>248</sup> čímž se blokáce peněžních prostředků nebo zajištění majetku prodlouží o další tři pracovní dny. Celkem tak lze zajistit blokáci až na dobu šesti pracovních dnů od odložení příkazu klienta ze strany povinné osoby. Následné kroky jsou již v režimu práva trestního. Nepřistoupí-li následně orgán činný v trestním řízení k vydání rozhodnutí o zajištění nebo odnětí věci podle trestního řádu, je odložení příkazu klienta nebo zajištění ukončeno uplynutím lhůty a následně je možné příkaz klienta provést.<sup>249</sup>

Do komplexu těchto nástrojů patří i omezení plateb v hotovosti podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů. Ten určuje, kdy jsou osoby povinny platbu provést prostřednictvím osob oprávněných poskytovat platební služby nebo prostřednictvím provozovatele poštovních služeb formou poštovního poukazu. V současné době je poskytovatel platby povinen provést platbu bezhotovostně v případě, kdy její výše překračuje 270 000 Kč. Tímto opatřením dochází v první řadě k uchování elektronické stopy po peněžních tocích a zajištění možnosti tyto toky sledovat. Ve spojení s možností odložit příkaz klienta podle zákona o AML je pak dána možnost pozastavit provedení převodu peněžních prostředků. Spojení těchto dvou nástrojů představuje velmi účinný nástroj pro boj s podvodem na principu chybějícího obchodníka, neboť zastavení toku peněžních prostředků je „zástavou srdce“ celého podvodného schématu.<sup>250</sup>

Pro boj s podvodem v oblasti DPH tak v rámci práva proti praní špinavých peněz považují za klíčové tři nástroje:

- oznamování podezřelých obchodů,
- odložení příkazu klienta nebo zajištění jiného majetku,
- omezení plateb v hotovosti.

### 3.9 Trestně právní odpovědnost

Účastník podvodu na DPH se může při naplnění zákonem předvídaných podmínek dopustit i trestného jednání, se kterým se pojí trestněprávní odpovědnost. Prostřednictvím trestního práva tak dochází k zajištění ochrany smyslu existence daní, tj. ochrany zajištění „financování vlastní činnosti státu, jeho regionu a obcí, stejně jako financování jeho veřejných funkcí, zvláště pak těch v sociální a zdravotní oblasti.“<sup>251</sup>

---

<sup>248</sup> § 20 odst. 7 zákona o AML.

<sup>249</sup> HYLMAR, Jiří; HLADKÁ, Michaela. *Instituty omezení vlastnického práva na základě zákona o AML. Bankovníctví*, 2018, č. 3. S. 19.

<sup>250</sup> LICHNOVSKÝ, VUČKA, KRÍSTEK, op. cit., s. 257.

<sup>251</sup> SOTOLÁŘ, Alexander. § 240. In: DRAŠTÍK, Antonín; FREMR, Robert; DURDÍK, Tomáš; RŮŽIČKA, Miroslav; SOTOLÁŘ, Alexander. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl (§ 233 až 421)*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. S. 1650.

V úvahu může připadat hned několik trestných činů, přičemž zejména půjde o:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku;
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 trestního zákoníku;
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 trestního zákoníku;
- zkreslování údajů o hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku;
- poškození finančních zájmů Evropské unie podle § 260 trestního zákoníku;
- účast na organizované zločinecké skupině podle § 361 trestního zákoníku.

Kromě trestně právní odpovědnosti má v boji s podvody v oblasti DPH význam i řada procesních nástrojů. Kromě nástrojů vedoucích ke zjištění trestných činů a jejich pachatelů, jde i o nástroje k zabezpečení přítomnosti pachatelů (např. předvolání, předvedení, zákaz vycestování do zahraničí, zadržení, vazba)<sup>252</sup> nebo opatření věcí potřebných pro trestní řízení (např. předložení nebo vydání věci, odnětí věci, zajištění nástrojů trestné činnosti a výnosů z trestné činnosti a náhradní hodnoty, domovní a osobní prohlídka a prohlídka jiných prostor, odposlech a záznam telekomunikačního provozu).<sup>253</sup>

Vzhledem k zaměření této práce na finanční právo jsou zde nástroje trestního práva jen zmíněny. Tyto nástroje, ať již procesní, nebo hmotně právní, však plní zásadní funkci s ohledem na limitovanou působnost správců daně. V procesní rovině pak dochází k provázanosti skrze spolupráci orgánů činných v trestním řízení a správců daně.<sup>254</sup>

## **3.10 Systemizace nástrojů boje s podvody v oblasti DPH**

### **3.10.1 Třídění podle primární funkce**

Třídění nástrojů boje s podvody v oblasti DPH lze provést podle různých kritérií. Kritériem stanoveným v úvodu této práce je primární funkce nástrojů. Primární funkcí přitom rozumím účel,<sup>255</sup> kterého má být skrze nástroj dosaženo. Pro přehlednost pak tyto účely rozdělují následovně:

- předcházení podvodům (preventivní funkce),
- odhalování podvodů (zjišťovací funkce),
- obnovení stavu, který byl podvodem narušen (restorativní funkce),
- potrestání škůdců (retributivní funkce).

Podstatou předcházení podvodům je zajištění, aby k podvodu vůbec nedošlo – tj. plnit preventivní

---

<sup>252</sup> JELÍNEK, Jiří, et al. *Trestní právo procesní*. 7. vyd. Praha: Leges, 2023. S. 350-389.

<sup>253</sup> JELÍNEK, et al., 2023, op. cit., s. 391-407.

<sup>254</sup> LICHNOVSKÝ, VUČKA, KRÍSTEK, op. cit., s. 246-249.

<sup>255</sup> Slovo funkce lze totiž vymezit jako „obor působnosti, zaměřenost k nějakému účelu“ (srov. KRAUS, Jiří, et al. *Nový akademický slovník cizích slov*. Praha: Academia, 2007. S. 264.)

funkci. Tak se může dít skrze nástroje vylučující rizikový způsob chování nebo nástroje, které mají konkrétní osobu odstrašit od rizikového chování.

V případě odhalování podvodů jde o odhalení rizikového chování a jeho účastníků. Toho je dosahováno zejména skrze vyrovnaní informační asymetrie, kdy příslušná autorita získává relevantní informace, ty vyhodnocuje a následně učiní úsudek o (ne)existenci podvodné činnosti. V rámci tohoto účelu je dosahováno zjišťovací funkce.

Obnovením stavu, který byl narušen, je dosahováno restorativní funkce. Jde o zaměření na nápravu následků škodlivého jednání v ideálním případě rekonstrukcí následku do stavu, v jakém by se nacházel bez existence podvodného jednání. S touto obnovou úzce souvisí požadavek kompenzace vzniklé újmy, která je v případě daňového podvodu představována nahrazením ušlé daně ve prospěch fisku, nebo zajištění peněžních prostředků nebo jiných hodnot zasažených daňovým podvodem.

Potrestáním škůdců rozumím ochranu veřejných zájmů skrze trestání v režimu trestního, popřípadě správního, trestání. Tím je dosahováno obecných funkcí trestní represe v podobě funkce ochranné, represivní, preventivní a regulativní.<sup>256</sup>

Jak jsem uvedl, jde o třídění podle primární funkce. Tedy každému nástroji přisuzuji právě jednu primární funkci. To však neznamená, že jeho jiné funkce nehrají žádnou roli.

Přenesení daňové povinnosti spočívá v přenosu dílčí povinnosti daňového subjektu (tedy nikoliv změně subjektu daně) ve vztahu k přiznání a uhrazení daně správci daně.<sup>257</sup> Tím je účinným nástrojem boje proti B2B podvodům na DPH, když jím „dochází k eliminaci podvodu chybějícího obchodníka, neboť tento režim neumožňuje poskytovatelům zdanitelného plnění nárokovat odpočet daně, aniž by sami daň na vstupu přiznali a odvedli.“<sup>258</sup> Tím je tento nástroj možné označit za nástroj předcházení podvodům, neboť neumožňuje vznik chybějící daně na daném stupni obchodního řetězce.

Ačkoliv je zrušení registrace plátce následkem protiprávního jednání plátce daně, nelze jej vnímat primárně jako sankci. Nezasahuje totiž do jeho sféry formou omezení práva (např. uložením peněžité sankce). Zrušení registrace plátce z moci úřední pro závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě DPH tak tvoří nástroj, který směřuje k eliminaci nežádoucího plátce ze systému DPH. To mě vede k závěru, že zrušení registrace z moci úřední je nástrojem nikoliv retributivní, ale preventivní funkce.

---

<sup>256</sup> JELÍNEK, et al., 2019, op. cit., s. 28-30.

<sup>257</sup> TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. Amsterdam: IBFD, 2011. S. 1163.

<sup>258</sup> SEJKORA, op. cit., s. 156.

Obdobná situace je pak v případě nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby. Přiznání tohoto statusu vede v důsledku k neochotě jeho obchodních partnerů realizovat s ním jednotlivé transakce, neboť to pro ně může znamenat riziko v oblasti ručení za neodvedenou daň nebo (nevědomého) zatažení do podvodné transakce (což může vyústit v ohrožení reputace nebo nástup retributivních nástrojů). Oproti zrušení registrace však je nepochybně patrnější sankční povaha, neboť označením za nespolehlivého plátce nebo osoby dochází k zásahu do reputace konkrétní osoby skrze zveřejnění informace o nespolehlivém plátcí ve veřejně dostupném registru plátců. Tento zásah však v konečném důsledku vede buď k neochotě třetích osob ke spolupráci s tímto plátcem v té míře, že taková osoba ze systému DPH zcela vypadne (její obrat poklesne pod zákonný obrat, což může vést ke zrušení registrace z moci úřední, nebo se činnost dané osoby stane nadále neudržitelná a osoba svoji činnost zcela ukončí), nebo začnou třetí osoby využívat pro eliminaci rizika zvláštní způsob zajištění daně podle § 109a zákona o DPH. Tím opět dojde k eliminaci samotného rizika vzniku podvodu.

Nejcennějším nástrojem odhalování podvodů je jednoznačně jakákoliv vykazovací povinnost vůči správcům daně. Zejména v případě informací získaných z kontrolních hlášení a souhrnných hlášení má správce daně možnost provádět v rámci vyhledávací činnosti analytickou činnost spočívající v rozkrývání vztahů mezi jednotlivými osobami a celých dodavatelsko-odběratelských řetězců. Tento nástroj však sám o sobě nebrání vzniku daňovému podvodu, neboť poskytuje obraz již proběhlých transakcí. Umožňuje však správci daně identifikovat rizikové osoby a transakce, na které může zaměřit další procesní kroky k odhalení daňového podvodu a znemožnění v něm pokračovat. Nepovažuji tento nástroj pak za preventivní ani v tom ohledu, že by odrazil účastníky podvodu z důvodu vyššího rizika odhalení. Účastníky podvodu pouze povede k vytvoření komplikovanějšího (hůře odhalitelného) schématu.

Využití vykazovací povinnosti ze strany správce daně se velmi úzce spojí s vyhledávací činností a kontrolními postupy při správě DPH. Podstatou vyhledávací činnosti je využití technických, právních a organizačních prostředků ke zjištění skutečností rozhodných pro správu daně i bez vědomosti daňového subjektu a bez závislosti na existenci konkrétního řízení. Tyto poznatky následně mohou směřovat k cílenému zaměření kontrolních postupů – ať již postupu k odstranění pochybností, nebo daňové kontroly – na rizikové osoby. Jde tak o skupinu nástrojů se zjišťovací funkcí při odhalování daňových podvodů. Jde již o konkrétní kroky směřující k rozkrytí podvodného jednání a případně uplatnění nástroje s restorativní funkcí.

Dalším nástrojem odhalování podvodů v oblasti DPH, byť nikoliv zaměřeným výhradně na páchání daňových podvodů,<sup>259</sup> je oznamování podezřelých obchodů. Tento nástroj zaujímá v rámci systému práva proti praní špinavých peněz velmi významné postavení, neboť právě skrze něj se realizuje

---

<sup>259</sup> Směřuje totiž obecně k odhalování činnosti, která může mít souvislost s trestnou činností.

notifikační povinnost povinných osob vůči státu. Ten by bez nich nebyl sám schopen dohledovou činnost vykonávat. Jde tak o nástroj velmi podobný vykazovací povinnosti, a tedy nástroj odhalování daňových podvodů.

Významným nástrojem pro obnovení závadového stavu (tj. stavu zasaženého daňovým podvodem) je odepření nároku na odpočet daně nebo na osvobození od daně. Jde o situaci, kdy je subjektivní právo na odpočet daně nebo osvobození od daně vzniklo a je prokázáno, avšak v zájmu zachování systému DPH není žádoucí takové právo procesně přiznat, neboť bylo vykonáno v rozporu s hodnotami a účely právní normy. Jde tak o nástroj s restorativní funkcí, tj. vedoucím k návratu do spravedlivého uspořádání právních poměrů.

Zajištění daně má v rámci daňového práva několik podob, které však vždy spojuje zvýšení šance, že dojde ke skutečnému splnění daňové povinnosti v platební rovině. Pro rozhodnutí zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, zástavní právo, ručení i zvláštní způsob zajištění daně je charakteristické, že k realizaci transakce již došlo nebo dochází. Těmito nástroji pak dojde k zabezpečení úhrady daně z těchto transakcí, popřípadě daně, kterou se tyto transakce snaží vylákat v neprospěch fisku. Jde tak o nástroje restorativní, neboť zajišťují škodu vzniklou v daňovém podvodu.

Předchozí odstavce pak platí i pro odložení příkazu klienta nebo zajištění jiného majetku podle zákona o AML. Smyslem těchto nástrojů je snížení rizika zmaření nebo zajištění výnosu z trestné činnosti, čímž opět dochází k zabezpečení peněžních prostředků získaných v rámci daňového podvodu. Opět jde tak o nástroj obnovy stavu.

Účinnost odložení příkazu klienta a zajištění jiného majetku podle zákona o AML je dána i omezením plateb v hotovosti, neboť to skrze vynucení nakládání s peněžními prostředky v bezhotovostní podobě povinným osobám umožňuje odložit příkaz klienta, a tím zajistit peněžní prostředky zasažené podvodnou činností. Bylo by však možné ho považovat i za nástroj se zjišťovací funkcí, neboť s povinností provést převod peněžních prostředků bezhotovostně se pojí zanechání elektronické stopy po jednotlivých transakcích. Tím je zajištěna možnost sledování toku peněžních prostředků a rozkrytí podvodných řetězců. Pro posouzení primární funkce však za klíčové považují spojení s institutem odložení příkazu klienta, neboť bez omezení plateb v hotovosti by nebylo odložení příkazu klienta vůbec možné.

Konečně kategorie trestně právních nástrojů má zejména retributivní funkci, neboť směřuje k označení pachatelů protiprávního jednání a jejich potrestání v rámci systému trestního práva. Ačkoliv v rámci tohoto systému existují i nástroje, které směřují k odhalení podvodu nebo obnovení nezávadového stavu, v konečném důsledku je klíčovou funkcí potrestání škůdce.

Pro přehlednost a shrnutí tedy nástroje boje s podvody v oblasti DPH třídím dle jejich primární



funkce takto:

- Nástroje předcházení podvodům (preventivní funkce)
  - Přenesení daňové povinnosti
  - Zrušení registrace z moci úřední
  - Přiznání statusu nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby
- Nástroje odhalování podvodů (zjišťovací funkce)
  - Vykazovací povinnost
  - Vyhledávací činnost a kontrolní postupy
  - Oznamování podezřelých obchodů podle zákona o AML
- Nástroje obnovení stavu, který byl podvodem narušen (restorativní funkce)
  - Odepření nároku na odpočet daně
  - Odepření nároku na osvobození od daně
  - Zajištění daně
  - Odložení příkazu a zajištění jiného majetku podle zákona o AML a omezení plateb v hotovosti
- Nástroje potrestání škůdců (retributivní funkce)
  - Trestně právní odpovědnost

### **3.10.2 Další možná třídění**

Nad rámec cílů této práce doplním ještě dvě podoby rozdělení nástrojů boje s podvody v oblasti DPH. Nástroje by bylo možné dále rozdělit na nástroje předcházení podvodům a na nástroje uplatnitelné v případě selhání preventivních nástrojů. V takovém případě je možné je rozčlenit takto:

- Preventivní nástroje
  - Přenesení daňové povinnosti
- Nástroje uplatnitelné v případě selhání preventivních nástrojů
  - Vykazovací povinnost
  - Vyhledávací činnost a kontrolní postupy
  - Přiznání statusu nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby
  - Odepření nároku na odpočet daně
  - Odepření nároku na osvobození od daně
  - Zrušení registrace z moci úřední
  - Zajištění daně
  - Oznamování podezřelých obchodů podle zákona o AML
  - Odložení příkazu a zajištění jiného majetku podle zákona o AML a omezení plateb v hotovosti

- Trestně právní odpovědnost

Druhou podobu představuje rozdělení podle odvětví práva:<sup>260</sup>

- Nástroje finančního práva<sup>261</sup>
  - Nástroje daňového práva<sup>262</sup>
    - Vykazovací povinnost
    - Vyhledávací činnost a kontrolní postupy
    - Přenesení daňové povinnosti
    - Institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby
    - Odepření nároku
    - Zrušení registrace z moci úřední
    - Zajištění daně
  - Nástroje práva proti praní špinavých peněz<sup>263</sup>
    - Oznámení o podezřelém obchodu
    - Odložení příkazu a zajištění jiného majetku
    - Omezení plateb v hotovosti
- Nástroje trestního práva<sup>264</sup>
  - Předstižné procesní nástroje
    - Zajištění věci
    - Odnětí věci
  - Trestní řízení

### 3.11 Shrnutí kapitoly

Ačkoliv jsou nástroje boje s podvody v oblasti DPH instituty mnohdy izolované v rámci systému DPH, v konečném důsledku tvoří komplex prvků s různými funkcemi. V těchto funkcích se pak vzájemně doplňují. Kromě nástrojů v rámci daňového práva jsou využitelné i nástroje práva proti praní špinavých peněz a práva trestního. Pro ty je však typické, že nejsou speciálně zaměřené na podvody v oblasti DPH, ale na různé formy trestné činnosti.

---

<sup>260</sup> K vymezení pojmu právního odvětví srov. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. S. 118-119. HARVÁNEK, Jaromír, et al. *Teorie práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. S. 388-390. KNAPP, Viktor, op. cit., s. 68-69.

<sup>261</sup> K vymezení finančního práva srov. KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 31 a násl.

<sup>262</sup> K vymezení daňového práva jako podoboru finančního práva srov. KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 142-144. K vymezení daňového práva jako více méně samostatného odvětví práva srov. BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2010. RADVAN, op. cit. KARFÍKOVÁ, Marie. *Daňové právo a jeho postavení v České republice, Daně a finance*, 2015, Supplementum. S. 2–5.

<sup>263</sup> K vymezení práva proti praní špinavých peněz jako specifické oblasti se vztahem k finančnímu právu srov. KARFÍKOVÁ, et al., 2018, op. cit., s. 78, 291-298.

<sup>264</sup> K vymezení trestního práva srov. JELÍNEK, et al., 2019, op. cit., s. 21.

Nástroje boje s podvody v oblasti DPH podle jejich primární funkce člením následovně:

- Nástroje s preventivní funkcí:
  - Přenesení daňové povinnosti
  - Zrušení registrace z moci úřední
  - Přiznání statusu nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby
- Nástroje se zjišťovací funkcí:
  - Vykazovací povinnost
    - Kontrolní hlášení
    - Souhrnné hlášení
    - Evidence o přeshraničních platbách
    - Vykazovací povinnost podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní
  - Vyhledávací činnost a kontrolní postupy
  - Oznámení o podezřelém obchodu
- Nástroje s restorativní funkcí:
  - Odepření nároku na odpočet daně
  - Odepření nároku na osvobození od daně
  - Zajištění daně
    - Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň
    - Zástavní právo
    - Ručení
    - Zvláštní způsob zajištění daně
  - Odložení příkazu a zajištění jiného majetku v rámci práva proti praní špinavých peněz
- Nástroje s retributivní funkcí:
  - Trestně právní nástroje

Tento výčet není taxativní, ale představuje systemizaci nástrojů rozebranych v této práci. Považuji jej za úplný co do nástrojů obsažených v daňovém právu. Do výčtu jsem také nezařadil nástroje, které jsem v rámci této části sice identifikoval, avšak označil buď za nepoužitelné (zálohování daně) či již nefungující (evidence tržeb).

## Závěr

V úvodu práce jsem si položil tři dílčí otázky, které vedou k cíli práce, tj. k systemizaci jednotlivých nástrojů boje s podvody v oblasti DPH:

1. Jaké jsou charakteristiky DPH s ohledem na rizika daňových podvodů?
2. Jaká je obsah termínu podvod na DPH?
3. Jaká je primární funkce jednotlivých nástrojů boje s podvody v oblasti DPH?

DPH je charakteristická zdaněním přidané hodnoty, tj. části hodnoty zboží nebo služeb, kterou prodávající přidal k hodnotě jím nakoupeného zboží či služeb. Tato podstata DPH je vyjádřena v principu neutrality, dle kterého se v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce daň nekumuluje a „není skutečným nákladem jednotlivých plátců, kteří mají mít při použití nakoupeného zboží nebo služeb pro svoji zdanitelnou ekonomickou činnost vždy plný nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.“<sup>265</sup> Tento systém odpočtů je však náchylný na podvody.<sup>266</sup> Náchylnost na podvody je podpořena různými jevy – ať délkou jednotlivých řetězců, časovými posuny mezi odpočtem daně na vstupu a zdaněním plnění na výstupu, tak uplatněním principu zdanění v místě spotřeby. Samotný základní princip této daně – princip neutrality – tak v sobě nese rizikovost vůči daňovým podvodům. Tato rizikovost je pak obsažena jak ve fiskální podobě neutrality, tak v její teritoriální podobě.

Daňový podvod je pojem bez zákonného vymezení. Lze se s ním tak setkat v různých kontextech. Pro potřeby této práce jsem jej vymezil jako protiprávní jednání při správě DPH, které uvádí jiného v omyl, využívá jeho omylu nebo zamlčuje podstatné skutečnosti při správě daní, následkem čehož nedojde ke správném zjištění a stanovení DPH a zabezpečení její úhrady, což vede ke vzniku škody spočívající ve snížení příjmů veřejných rozpočtů a obohacení osoby páchající daňový podvod nebo osoby jiné. Typově se lze setkat u DPH s podvody v podobě zatajování plnění (ať už vyhnutím se samotnému vzniku plátcovství, nebo následným zatajováním zdanitelných plnění), záměrným nesprávným zařazením plnění do nižší sazby nebo jejich osvobozením, uplatňováním odpočtu daně na vstupu, ačkoliv právo na tento odpočet nevzniklo (např. u plnění, která jsou sice přijatá, avšak nejsou u nich naplněny podmínky § 72 zákona o DPH), a konečně v podobě karuselových podvodů, které představují nejnebezpečnější formy daňových podvodů na DPH. Karuselové podvody zneužívají osvobození dodání zboží do jiného členského státu nebo nezdanění služeb poskytnutých osobě povinné k dani mimo tuzemsko z důvodu určení místa plnění takové služby. Utvořením řetězce transakcí dojde k uplatňování DPH na vstupu u tuzemských plnění a nezdaní plnění na výstupu skrze zmíněné dodání do jiného členského státu nebo poskytnutí služby mimo tuzemsko.

---

<sup>265</sup> ZÍDKOVÁ, 2019, op. cit., s. 26.

<sup>266</sup> SEMERÁD, BARTUŇKOVÁ, op. cit., s. 418.

V rámci tuzemské části řetězce však u některého článku (typicky u *missing trader*) dojde ke ztrátě daně, ať už jejím nepřiznáním a nezaplacením, nebo priznáním, ale nezaplacením.

Při boji s podvody na DPH lze identifikovat nástroje v rámci samotného systému DPH, resp. daňového práva jako celku, a nástroje stojící mimo daňové právo (typicky nástroje trestního práva nebo práva proti praní špinavých peněz). Nástroje rozebrané v této práci lze podle primární funkce členit takto:

- Nástroje s preventivní funkcí:
  - Přenesení daňové povinnosti
  - Zrušení registrace z moci úřední
  - Přiznání statusu nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby
- Nástroje se zjišťovací funkcí:
  - Vykazovací povinnost
    - Kontrolní hlášení
    - Souhrnné hlášení
    - Evidence o přeshraničních platbách
    - Vykazovací povinnost podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní
  - Vyhledávací činnost a kontrolní postupy
  - Oznamování podezřelých obchodů podle zákona o AML
- Nástroje s restorativní funkcí:
  - Odepření nároku na odpočet daně
  - Odepření nároku na osvobození od daně
  - Zajištění daně
    - Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň
    - Zástavní právo
    - Ručení
    - Zvláštní způsob zajištění daně
  - Odložení příkazu a zajištění jiného majetku a omezení plateb v hotovosti v rámci práva proti praní špinavých peněz
- Nástroje s retributivní funkcí:
  - Trestně právní odpovědnost

Nástroje preventivní působí již před vznikem samotného daňového podvodu a mají za hlavní cíl znemožnit jeho vznik. Nástroje zjišťovací umožňují identifikovat rizikové chování a daňový podvod přikazít nebo odhalit. Skupina restorativních nástrojů usiluje o rekonstrukci stavu do podoby, v jaké by se nacházel bez zasažení podvodným jednáním. Děje se tak zejména skrze různé

formy nahrazení újmy vzniklé fisku nebo zajištění peněžních prostředků či jiné hodnoty zasažené daňovým podvodem. Konečně skupina nástrojů s retributivní funkcí leží již mimo daňové právo, neboť jejich cílem je potrestat pachatele, případně na něj působit v rámci dalších funkcí trestního práva.

V předložené systematice nejsou podrobně rozebrány trestně právní nástroje, neboť stojí mimo zaměření práce na finanční právo. Bylo by však možné je dále klasifikovat například v závislosti na předstížném charakteru jednotlivých nástrojů trestního práva. Stejně tak nejsou do uvedeného schématu již zahrnuty nástroje zrušení (evidence tržeb), nebo v systému DPH nevyužitelné (zálohování daně)

Cíl práce, tj. systemizace nástrojů boje s podvody v oblasti DPH tak byl naplněn a práce identifikovala jednotlivé nástroje boje s podvody na DPH a ty kategorizovala dle jejich primární funkce.

Jednotlivé nástroje boje s podvody v oblasti DPH řeší pouze důsledek samotné esence této daně. Existence systému odpočtů s sebou vždy ponese rizika podvodů. Jedním z možných řešení tohoto problému je všeobecný reverse charge aplikovaný na všechny kategorie dodání zboží a poskytnutí služby mezi plátcí.<sup>267</sup> Došlo by tím ke sjednocení režimu zdanění v tuzemsku a mezi členskými státy. V konečném důsledku by došlo k zatížení daní až na úrovni dodání konečnému zákazníkovi (typicky spotřebiteli, resp. neplátcí).

---

<sup>267</sup> ZÍDKOVÁ, 2023, op. cit., s. 33.

# Seznam použitých zkratek

**Celní správa** – Celní správa České republiky dle Zákona o Celní správě

**daňový řád** – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

**DPH** – daň z přidané hodnoty podle zákona o DPH

**Finanční správa** – Finanční správa České republiky dle Zákona o Finanční správě

**směrnice o DPH** – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty v konsolidovaném znění účinném od 1. 7. 2021

**zákon o AML** – zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů

**zákon o Celní správě** – zákon č. 17/2021 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

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

**zákon o Finanční správě** – zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

**zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní** – zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

# Seznam použitých zdrojů

## Monografie

BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2010. ISBN: 978-80-8057-851-0.

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

BAXA, Josef, et al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN: 978-80-7357-564-9.

BAXA, Josef, et al. *Daňový řád. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN: 978-80-7357-564-9.

BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Přeložila Kristýna ŠIMÁČKOVÁ. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN: 978-80-86324-83-8.

BLUM, Daniel, SEILER, Markus. *Preventing Treaty Abuse*. Vídeň: Linde, 2016. ISBN: 978-3-709-40838-4.

BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN: 978-80-7478-045-5.

BORIA, Pietro. *Taxation in European Union*. 2. vyd. Cham: Springer, 2017. ISBN: 978-3-319-53918-8.

BRANDEJS, Tomáš; DRÁBOVÁ, Milena; DUŠEK, Michal; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN: 978-80-7598-436-4.

DRAŠTÍK, Antonín; FREMR, Robert; DURDÍK, Tomáš; RŮŽIČKA, Miroslav; SOTOLÁŘ, Alexander. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl (§ 233 až 421)*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN: 978-80-7478-791-4.

GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. ISBN: 978-80-7380-454-1.

HAJDUŠEK, Tomáš; VODIČKA, Milan. *První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN: 978-80-7552-589-5.

HARVÁNEK, Jaromír, et al. *Teorie práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. ISBN: ISBN: 978-80-7380-458-9.



- HRABĚTOVÁ, Daniela; KOUBA, Stanislav; PATZENHAUER, Markéta. *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN: 978-80-7552-461-4.
- JELÍNEK, Jiří, et al. *Trestní právo hmotné*. 7. vyd. Praha: Leges, 2019. ISBN: 978-80-7502-576-0.
- JELÍNEK, Jiří, et al. *Trestní právo procesní*. 7. vyd. Praha: Leges, 2023. ISBN: 978-80-7502-687-3.
- KAPPEL, Jiří. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. Praha: C. H. Beck, 2023. ISBN: 978-80-7400-912-9.
- KARFÍKOVÁ, Marie, et al. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN: 978-80-7552-935-0.
- KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995. ISBN: 80-7179-028-1.
- KRAUS, Jiří, et al. *Nový akademický slovník cizích slov*. Praha: Academia, 2007. ISBN: 978-80-200-1351-4.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN: 78-80-7598-166-0.
- LAVICKÝ, Petr, et al. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1-654)*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2020. ISBN: 978-80-7400-852-8.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej; ONDRÝSEK, Roman; et al. *Daňový řád. Komentář*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2024. ISBN: 978-80-7400-959-4.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej; VUČKA, Jan; KŘÍSTEK, Lukáš. *Trestní právo daňové*. Praha: C. H. Beck, 2020. ISBN: 978-80-7400-800-9.
- MARTINÍK, Pavel. *Teoretické aspekty daně z přidané hodnoty*. Disertační práce. 2022. Dostupné z: <http://hdl.handle.net/20.500.11956/179965>
- NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN: 978-80-7552-682-3.
- RADVAN, Michal, et al. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN: 978-807239-230-8.
- ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Aphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015. ISBN: 978-9041158390.
- SCHENK, Alan; OLDMAN, Oliver. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. New York:

Cambridge University Press, 2008. ISBN: 0-521-61656-5.

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

SMITS, Jan. *The Mind and Method of the Legal Academic*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012. ISBN: 978-0-85793-654-7.

STELMACH, Jerzy; BROŽEK Bartozs. *Methods of Legal Reasoning*. Dordrecht: Springer Netherlands, 2006. ISBN: 978-1-4020-4936-1.

STRĚMÝ, Tomáš; HANGÁČOVÁ, Natálie. *VAT Frauds (Carousel Frauds)*. Praha: Leges, 2017. ISBN: 978-80-8502-201-1.

ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník. Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN: 978-80-7400-428-5.

ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. 98 s. ISBN: 978-80-7502-252-3.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN: 978-80-7552-315-0.

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

TERRA, Ben; KAJUS, Julie. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. Amsterdam: IBFD, 2011. ISBN: 978-80-8722-091-4.

TULÁČEK, Michal. *Elektronizace správy daní*. Praha: Leges, 2020. ISBN: 978-80-7502-434-3.

TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. vyd. Praha: Leges, 2017. ISBN: 978-80-7502-243-1.

VOLKOVÁ, Jana; TOMANOVÁ, Veronika. *Kontrolní hlášení 2016. Výklad s příklady*. Praha: Vox, 2016. ISBN: 978-80-87480-42-7.

VONDRAŠ, Petr; PANTŮČEK, Igor. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2024. ISBN: 978-80-7676-920-5.

WATKIN, Thomas Glyn. *An Historical Introduction to Modern Civil Law*. London: Routledge, 2017. ISBN: 978-0754621003.

## Články

AMAND, Christian. VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System? *World Journal of VAT/GST Law*, 2015, č. 3, s. 163-181. ISSN 2048-8432. Dostupné z: <https://doi.org/10.5235/20488432.2.3.163>

BOHÁČ, Radim. Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. In: BABČÁK, Vladimír; ROMÁNKOVÁ, Anna; VOJNÍKOVÁ, Ivana (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky: nekonferenční zborník vedeckých prác. I. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2015. S. 37-46. ISBN: 978-80-8152-303-8.

BRYCHTA, Karel, KUPČÍK, Petr, PROCHÁZKA, Vojtěch. Pojmové znaky podvodu na DPH v judikatuře Soudního dvora Evropské unie. *Časopis pro právní vědu a praxi.* Brno: Masarykova univerzita, 2021, č. 3, s. 633-647. ISSN: 1210-9126.

CACHIA, Franklin. Aggressive Tax Planning: An Analysis from an EU Perspective. *EC Tax Review*, 2017, č. 5, s. 257-273. ISSN: 0928-2750.

DĚRGEL, Martin. Způsob krácení odpočtu DPH. *Daně a právo v praxi*, 2010, č. 10. ISSN: 1211-7293.

DUGOVÁ, Alena. Neutralita v oblasti DPH. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2018, č. 4, s. 34-38. ISSN: 1211-9946.

ELIÁŠ, Karel. Porušení zákona oklikou: fraus legis facta v civilním právu. *Právník*, 2018, č. 11, s. 897-921. ISSN: 0231-6625.

GREGGI, Marco. Neutrality and Proportionality in VAT: Making Sense of an (Apparent) Conflict. *Intertax*, 2020, č. 1, s. 122-131. ISSN: 0165-2826.

HYLMAR, Jiří; HLADKÁ, Michaela. Instituty omezení vlastnického práva na základě zákona o AML. *Bankovnictví*, 2018, č. 3, s. 18-20. ISSN: 1212-42.

KARFÍKOVÁ, Marie. Daňové právo a jeho postavení v České republice. *Daně a finance*, 2015, Supplementum, s. 2-5. ISSN: 1801-6006.

KNOBLOCHOVÁ, Věra. Plná harmonizace a z ní vyplývající povinnosti pro členský stát. *Jurisprudence*, 2013, č. 1, s. 28-33. ISSN: 1802-3843.

KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*. 2014, roč. 12, č. 5, s. 11-14. ISSN 1214-3758.

KŘIVÁNEK, Vít; VONDRAŠ, Petr. Zneužití práva v DPH. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2024, č. 2, s. 40-44. ISSN: 1211-9946.

KÜHN, Zdeněk. K zákazu zneužití práva. *Bulletin komory daňových poradců České republiky*, 2024, č. 2, s. 7-11. ISSN: 1211-9946.

MARTINÍK, Pavel. Místo plnění při režimu One Stop Shop. *e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, 2021, č. 12, s. 46-47. ISSN: 1211-9946.

MERKS, Paulus. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. *Intertax*, 2006, č. 5, s. 272-281. ISSN: 0165-2826.

NOVÁKOVÁ, Petra; FUKSOVÁ, Jana. Jak (ne)aplikovat zneužití práva v daních. *Bulletin komory daňových poradců České republiky*, 2024, č. 2, s. 21-29. ISSN: 1211-9946.

SEMERÁD, Pavel a BARTUŇKOVÁ, Lucie. VAT Control Statement as a Solution to Tax Evasion in the Czech Republic. *Social and Behavioral Sciences*, 2016, č. 220, s. 417-423. ISSN: 1877-0428.

ZÍDKOVÁ, Hana. Principy daně z přidané hodnoty. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2019, č. 1, s. 24-30. ISSN: 1211-9946.

ZÍDKOVÁ, Hana. Efektivita systému DPH. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2020, č. 4, s. 35-38. ISSN: 1211-9946.

### **Internetové zdroje**

Evropský účetní dvůr. *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření. Zvláštní zpráva*. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie, 2016. ISBN: 978-92-872-3796-5.

Dostupné z: [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)

Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce), a souvisejících ustanovení, v aktuálním znění. *financnisprava.gov.cz* [online]. Dostupné z: [https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017\\_Info\\_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf)

Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. *financnisprava.gov.cz* [online]. Dostupné z: [https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace\\_GFR\\_k\\_nespolehlive\\_osobe\\_DPH\\_pro\\_verejnost\\_ve\\_znen-1.pdf](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_nespolehlive_osobe_DPH_pro_verejnost_ve_znen-1.pdf)

Informace Generálního finančního ředitelství k rozsudku Nejvyššího soudu č. j. 27 Cdo 59/2022-313 ze dne 30. 6. 2022 v otázce splatnosti pohledávky na náhradu škody jakožto podmínce vzniku ručení člena voleného orgánu právnické osoby. *financnisprava.gov.cz* [online]. Dostupné zde: [https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/71844\\_22\\_Info\\_ruceni-clena-voleneho-organu-PO.pdf](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/71844_22_Info_ruceni-clena-voleneho-organu-PO.pdf)

Metodický pokyn – Zajištění daně zástavním právem. *financnisprava.gov.cz* [online]. Dostupné z: [https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266\\_20\\_MP\\_Zajisteni\\_dane\\_ZP\\_Uplne\\_zneni\\_3\\_novela.pdf](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/67266_20_MP_Zajisteni_dane_ZP_Uplne_zneni_3_novela.pdf)

Metodická informace k vyplnění kontrolního hlášení DPH ke dni 1. 1. 2024. *financnisprava.gov.cz*

[online]. Dostupné z: [https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Metodicka\\_informace\\_k\\_vyplneni\\_KH\\_20240101.pdf](https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Metodicka_informace_k_vyplneni_KH_20240101.pdf)

TULÁČEK, Michal. Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní. Komentář. *ASPI* [online]. Wolters Kluwer. Dostupné v systému ASPI.

Výroční zpráva o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2023. *financnisprava.gov.cz* [online]. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/vyrocnizprava-o-cinnosti-financni-spravy-2023.pdf>

VAT Gap in the EU. *Evropská komise* [online]. ISBN: 978-92-68-08450-2. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/84ba1bdf-7230-11ee-9220-01aa75ed71a1/language-en>

Organizační řád Finanční správy České republiky. Dostupné z: <https://financnisprava.gov.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organizacni-rad-fs-cr>

Zrušení EET ztratil stát významný nástroj, míní NKÚ. Bylo to drahé, tvrdí ministerstvo. In: ČT24 [online], 15. 7. 2024. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/domaci/zrusenim-eet-ztratil-stat-vyznamny-nastroj-mini-nku-bylo-to-drahe-tvrdi-ministerstvo-351117>

KEEN, Michael; SMITH, Stephen. VAT fraud and evasion: What do we know, and what can be done? *IMF Working Paper*, 2007, WP/07/31. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>

KUPČÍK, Petr. Specifika daňové kontroly daně z přidané hodnoty - 4. část. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 2020, č. 4. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/40/specifika-danove-kontroly-dane-z-pridane-hodnoty-4-cast>

## **Právní předpisy**

Smlouva o fungování Evropské unie.

Směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. 4. 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

Směrnice Rady 83/648/EHS ze dne 19. 12. 1983 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - prodloužení lhůty pro zavedení společného systému daně z přidané hodnoty v Řecké republice.

Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. 12. 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic.

Směrnice Rady (EU) č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Rozhodnutí Rady (EU, Euratom) 2020/2053 ze dne 14. 12. 2020 o systému vlastních zdrojů Evropské unie a o zrušení rozhodnutí 2014/335/EU, Euratom.

Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS.

Nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. 3. 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

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

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

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

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

Narizení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 355/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 458/2022 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy.

Zákon č. 417/2023 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

## **Judikatura**

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 5. 2. 1963, 26/62, *Van Gend en Loos*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 5. 4. 1979, sp. zn. C-148/78, *Ratti*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 18. 3. 1980, sp. zn. 91/79, *Komise v. Itálie*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 14. 2. 1985, sp. zn. C-268/83, *Rompleman*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 1. 4. 1982, sp. zn. C-89/81, *Hong Kong Trade*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne z 3. 6. 1992, sp. zn. C-287/91, *Komise v. Itálie*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 15. 1. 1998, sp. zn. C-37/95, *Ghent Coal Terminal*

Usnesení Evropského soudního dvora ze dne 12. 7. 2001, C-102/00, *Welthgrove*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 27. 11. 2003, sp. zn. C-497/01, *Zita Modes*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. C-32/03, *I/S Fini H*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. C-354/03, C-255/03 a C-484/03, *Optigen*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 21. 10. 2006, sp. zn. C-255/02, *Halifax*.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, sp. zn. C-409/04, *Teleos*.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 9. 2012, sp. zn. C-273/11, *Mecsek-Gabona*.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 12. 2014, sp. zn. C-131/13, C-163/13, C-164/13, *Italmoda*.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 9. 2016, sp. zn. C-518/14, *Senatex*.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 9. 2016, sp. zn. C-516/14, *Barlis 06*.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 2. 2017, sp. zn. C-21/16, *Euro Tyre BV*.

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 12. 2020, sp. zn. C-110/99, *Emsland-Stärke*.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 115/2004-47.

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2023, č. j. 6 Afs 30/2022-35.



# Abstrakt a klíčová slova

## Název

Nástroje boje s podvody v oblasti daně z přidané hodnoty

## Abstrakt

Rigorózní práce se zabývá nástroji v boji s podvody na dani z přidané hodnoty a za cíl si klade tyto nástroje systemizovat dle jejich primární funkce na nástroje preventivní, zjišťovací, restorativní a retributivní. Pro provedení tohoto rozdělení jsou jako nástroje boje s podvody na dani z přidané hodnoty identifikovány přenesení daňové povinnosti, vykazovací povinnost, vyhledávací činnost a kontrolní postupy, institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby, odepření nároku na odpočet daně a na osvobození od daně, zrušení registrace z moci úřední, zajištění daně, oznamování podezřelých obchodů, odložení příkazu klienta a zajištění jiného majetku podle práva proti praní špinavých peněz, omezení plateb v hotovosti a trestně právní nástroje.

Cíle práce je dosaženo s využitím zejména deskriptivní metody, metody analýzy a metody syntézy.

Práce je rozdělena do úvodu, tří číslovaných částí a závěru. Úvod vymezuje cíl práce, tj. provést systemizaci nástrojů boje s podvody v oblasti DPH, a klade dílčí otázky, které vedou k dosažení cíle práce. Jednotlivé části práce pak podávají odpovědi na tyto otázky. První část práce se proto zabývá charakterem DPH zejména ve vztahu k podvodům na této dani. Druhá část práce vymezuje pojem daňového podvodu a představuje jejich základní typologii. Třetí, stěžejní, část rozebírá jednotlivé nástroje boje s podvody na DPH a provádí kategorizaci dle jejich primární funkce. Závěr shrnuje celou práci.

V rámci provedené systemizace je mezi preventivní nástroje zařazeno přenesení daňové povinnosti, zrušení registrace z moci úřední a přiznání statusu nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby. Mezi nástroje odhalování podvodů je zařazena vykazovací povinnost, vyhledávací činnost, kontrolní postupy a oznámení o podezřelém obchodu podle zákona o AML. Nástroje obnovení stavu, který byl podvodem narušen (restorativní funkce), jsou představovány odepřením nároku na odpočet daně nebo na osvobození od daně, zajištěním daně a odložením příkazu a zajištění jiného majetku v rámci práva proti praní špinavých peněz společně s omezením hotovostních plateb. Poslední kategorii pak představují nástroje v rámci trestního práva.

## Klíčová slova

DPH; daňový podvod; přenesení daňové povinnosti; odpočet daně

# Abstrakt a klíčová slova v anglickém jazyce

## Title

Instruments for Combating Fraud in the Field of Value Added Tax

## Abstract

The thesis deals with instruments for combating value added tax fraud and aims to systematize these instruments according to their primary function into preventive, detection, restorative and retributive tools. In order to make this division, the instruments used to combat VAT fraud are the reporting obligation, retrieval procedure, supervisory procedures, the reverse charge, the institute of the unreliable taxpayer and the unreliable person, the denial of the right to deduct tax and the right to exemption from tax, the ex officio cancellation of registration, the seizure of tax, notification of suspicious transactions, suspension of client orders and seizure of other assets under anti-money laundering law, restrictions on cash payments and instruments under criminal law.

The aim of the thesis is achieved using mainly the descriptive method, the method of analysis and the method of synthesis.

The thesis is divided into an introduction, three numbered parts and a conclusion. The introduction defines the aim of the thesis, i.e. to make a systematization of the instruments of combating VAT fraud, and asks sub-questions that lead to the achievement of the aim of the thesis. The individual parts of the thesis then provide answers to these questions. The first part of the thesis therefore deals with the nature of VAT, particularly in relation to VAT fraud. The second part of the thesis defines the concept of tax fraud and presents their basic typology. The third, crucial, part discusses the various instruments for combating VAT fraud and categorises them according to their primary function. The conclusion summarizes the whole thesis.

Within the framework of the systemization, the fraud prevention instruments include the reverse charge, the cancellation of registration ex officio and the granting of the status of unreliable taxpayer or unreliable person. Fraud detection tools include the reporting obligation, retrieval and supervisory procedures and the notification of suspicious transactions under the AML Law. The tools for restoring the status disturbed by the fraud are represented by the denial of the right to deduction or exemption, the seizure of tax and the suspension of the order and the seizure of other assets under the AML Law together with restrictions on cash payments. The last category is represented by a set of instruments under criminal law.

## Keywords

VAT; tax fraud; reverse charge; input tax deduction