



Univerzita Karlova
Právnická fakulta

JUDr. Tomáš Sejkora

**Finančněprávní nástroje boje proti únikům na
dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie**

Disertační práce

Školitel autora disertační práce: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 28. března 2017

„Prohlašuji, že předloženou disertační práci jsem vypracoval samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

JUDr. Tomáš Sejkora

*Tímto bych rád poděkoval všem členům katedry finančního práva a finanční vědy
Právnické fakulty Univerzity Karlovy, svému školiteli a rodině.*

Obsah

Seznam zkratk.....	- 7 -
1 Úvod	- 8 -
1.1 Cíle práce a výzkumné otázky	- 11 -
1.2 Vědecké metody.....	- 13 -
1.3 Shrnutí jednotlivých kapitol	- 15 -
1.4 Současný stav poznání.....	- 18 -
2 Daňový únik jako právní pojem.....	- 21 -
2.1 <i>Tax evasion</i> jako pojem související s daňovými úniky	- 22 -
2.1.1 Slovníkové definice <i>Tax evasion</i>	- 23 -
2.1.2 Obsah pojmu <i>tax evasion</i>	- 25 -
2.2 Vyhýbání se daňové povinnosti jako pojem související s daňovými úniky	- 31 -
2.2.1 <i>Tax avoidance</i> jako ekvivalent vyhýbání se daňové povinnosti	- 33 -
2.2.1.1 Slovníková definice <i>Tax avoidance</i>	- 33 -
2.2.1.2 <i>Tax avoidance</i> a její vymezení.....	- 36 -
2.2.2 Obsah pojmu vyhýbání se dani	- 47 -
2.3 Zkrácení daně jako východisko pro vymezení pojmu daňový únik.....	- 52 -
2.4 Daňový podvod jako východisko pro vymezení pojmu daňový únik.....	- 57 -
2.5 Agresivní daňové plánování jako východisko pro vymezení pojmu daňový únik	- 62 -
2.5.1 Daňová optimalizace = daňové plánování?	- 67 -
2.6 Vymezení pojmu daňový únik	- 70 -
2.7 Shrnutí	- 74 -
3 Klasifikace daňových úniků.....	- 78 -
3.1 Daňový únik v úzkém a širokém slova smyslu.....	- 78 -
3.2 Legální a nelegální daňový únik	- 79 -
3.3 Daňové úniky řemeslné a průmyslové.....	- 79 -
3.4 <i>B2C</i> a <i>B2B</i> daňové úniky	- 80 -
3.4.1 Podvod chybějícího obchodníka	- 86 -
3.4.1.1 <i>Missing trader intra-community/extra-community fraud</i>	- 86 -
3.4.2 Kolotočový/karuselový podvod	- 89 -
3.5 Další členění a typy daňových úniků na dani z přidané hodnoty.....	- 97 -
3.6 Shrnutí.....	- 99 -
4 Nástroje potírání daňových úniků práva Evropské unie.....	- 102 -
4.1 Odmítnutí přiznání odpočtu daně na vstupu	- 102 -
4.1.1 Odmítnutí přiznání osvobození plnění s nárokem na odpočet.....	- 110 -

4.2 Zneužití práva.....	- 113 -
4.2.1 Zákaz zneužití práva jako princip soukromého práva	- 114 -
4.2.2 Zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty.....	- 119 -
4.2.2.1 Zneužití práva jako obecná zásada práva	- 121 -
4.2.2.2 Aplikace zákazu zneužití práva dle judikatury Soudního dvora Evropské unie.....	- 124 -
4.2.2.3 Aplikace zásady zákazu zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty v ČR	- 127 -
4.3 „Ručení“ v oblasti daně z přidané hodnoty.....	- 131 -
4.3.1 Otázka jazykového výkladu	- 132 -
4.3.2 Unijní rovina „ručení“ v oblasti daně z přidané hodnoty	- 134 -
4.3.3 Ručení oprávněného příjemce.....	- 140 -
4.3.4 Ručení příjemce zdanitelného plnění.....	- 144 -
4.3.5 Ručení jako zvláštní druh společné a nerozdílné odpovědnosti?	- 153 -
4.4 Režim přenesené daňové povinnosti	- 157 -
4.4.1 Krátký úvod do právní úpravy Evropské unie	- 157 -
4.4.2 Režim přenesené daňové povinnosti obecně.....	- 160 -
4.4.3 Tzv. trvalý režim přenesení daňové povinnosti	- 168 -
4.4.4 Tzv. dočasný režim přenesení daňové povinnosti.....	- 172 -
4.4.4.1 Otázka eurokonformity.....	- 173 -
4.4.4.2 Ústavní konformita.....	- 175 -
4.4.5 Tzv. mechanismus rychlé reakce.....	- 179 -
4.4.6 Nový návrh obecného přenesení daňové povinnosti	- 182 -
4.5 Shrnutí.....	- 189 -
5 Závěr	- 196 -
Přehled použité literatury a pramenů	- 211 -
Shrnutí	- 239 -
Summary	- 241 -
Název práce v anglickém jazyce a klíčová slova v českém a anglickém jazyce.....	- 243 -
Anotace	- 244 -
Abstract	- 245 -

Seznam zkratek

ČR	Česká republika
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
GFŘ	Generální finanční ředitelství
Občanský zákoník	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
Starý občanský zákoník	Zákon č.40/1964 Sb., občanský zákoník
Šestá směrnice	Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně
Trestní zákoník	Zákon č. 40/2006 Sb., trestní zákoník
Ústava	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
Zákon o dani z přidané hodnoty	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

1 Úvod

Daňové úniky, daňové podvody, zkrácení daně a další termíny, jimiž je označováno nesplnění daňové povinnosti daňovými subjekty, jsou čím dál častěji žhavým tématem politických rozprav, předmětem legislativních změn, ale i objektem zkoumání teoretiků z vědecké sféry¹, neboť se jedná o problém týkající se každého z nás, ať už přímo nebo zprostředkovaně prostřednictvím faktického snížení příjmové stránky veřejných rozpočtů. Jelikož ne každá daňová povinnost bývá dobrovolně splněna, existuje legitimní zájem státu na zajištění jejího výběru, a to prostřednictvím právních instrumentů zajišťujících zaplacení daně z předmětné daňové povinnosti a zabraňujícím vzniku daňového úniku. Daňové úniky jsou přitom univerzálním jevem doprovázejícím existence daní, jelikož daň a daňový únik jsou spolu spjaty asi jako je člověk spjat se svým stínem.²

O důležitosti využití těchto instrumentů v systému daně z přidané hodnoty svědčí objem finančních prostředků získaných právě výběrem této daně do veřejných rozpočtů, který za rok 2013 dosáhl částky 220 miliard Kč. Klíčovost otázky potírání daňových úniků vyplývá také ze závěrů studií zpracovaných Evropskou komisí obsahující vyčíslení a analýzy institutu „VAT Gap“, jež slouží jakožto ukazatel vyjadřující poměr mezi teoretickou daňovou povinností, vybranou za předpokladu řádného splnění veškerých daňových povinností ve státě, a skutečných příjmů získaných z výběru daně z přidané hodnoty, obojí za dané rozpočtové období. Tento ukazatel činící pro Českou republiku 22,4 % pro rok 2013³ jasně symbolizuje prostor pro teoreticky možné zlepšení výběru daně z přidané hodnoty, jež právě v roce 2013 dosahoval přibližně částky 50 miliard Kč. O nezbytnosti vypořádání se s tímto nepříznivým společenským jevem pak vypovídá skutečnost, že k daňovým únikům nedochází pouze v rámci

¹ V poslední době jsou tomuto tématu věnovány rozličné publikace, kdy příkladem může být například dvoudílná monografie BABČÁK, Vladimír, Anna ROMÁNOVÁ a Ivana VOJNÍKOVÁ (eds.), *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenční zborník vedeckých prác I. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 380 s. ISBN 978-80-8152-303-8. BABČÁK, Vladimír, Anna ROMÁNOVÁ a Ivana VOJNÍKOVÁ (eds.), *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenční zborník vedeckých prác II. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 429 s. ISBN 978-80-8152-304-5.

² TIXIER, Gilbert. Definition, Scope and Importance of International Tax Evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg.* Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, s. 26. ISBN 90-70125-19-6.

³ CENTRE FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report, TAXUD/2013/DE/321, FWC No. TAXUD/2010/CC/104. In: *Ec.europa.eu* [online]. Varšava, 2015, str. 17 [cit. 16. 8. 2016]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf.

jednotlivých států, ale čím dál častěji jsou páchany velice sofistikovanými způsoby napříč Evropskou unií a jejími členskými státy a globálně vůbec.⁴

Je to právě čím dál častější přeshraniční aspekt daňových úniků⁵ komplikující jejich účinné potírání, který neustále podněcuje k posílení mezinárodní spolupráce na poli boje proti daňovým únikům. Překážkou, kterou musejí jednotlivé jurisdikce překonat, stále zůstává roztržštěná právní úprava obecných daní ze spotřeby podnikatelského sektoru i jednotlivců, kterou bezesporu daň z přidané hodnoty je⁶, v Evropské unii posílena rámcovou harmonizační právní úpravou, jež není zcela odpovídající moderním přístupům uplatňovaným v jiných koutech světa.⁷ Jelikož je daň z přidané hodnoty jako jediná daň příjmem rozpočtu Evropské unie, je značná pozornost problematice daňových úniků věnována vedle národní úrovně i na úrovni unijní. V případě legislativní činnosti Evropské unie na poli této daně, již lze poněkud strnule reagovat na povětšinou akutní problém daňových úniku⁸, výslovné zmocnění k přijímání ustanovení k harmonizaci právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty představuje čl. 113 Smlouvy o fungování Evropské unie, které k tomuto opravňuje Radu, avšak pouze v rozsahu pro vytvoření a fungování vnitřního trhu či zabránění narušení hospodářské soutěže. Další obecné zmocnění představuje Smlouva o fungování Evropské unie v předpokladu posílené spolupráce a ochrany finančních zájmů Evropské unie, ovšem stále v rámci řádného legislativního procesu.⁹

Z tohoto důvodu se do legislativy České republiky promítají právní předpisy Evropské unie, stejně tak jako judikatura Soudního dvora Evropské unie, jež poskytuje cenné poznatky a imperativní požadavky zohledňované především nejvyšší českou instancí správního soudnictví, Nejvyšším správním soudem ČR. Unijní úprava spočívající ve směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty konkrétně počítá s využitím institutů přenesené daňové povinnosti neboli „*reverse charge*“ a ručení osoby odlišné od plátce daně z přidané

⁴ Rámcově např. The fight against tax fraud and tax evasion. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2013 [cit. 15. 8. 2016]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm.

⁵ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 69. ISBN 80-901918-3-5.

⁶ CNOSEN, Sjibre. Is the VAT's Sixth Directive becoming an anachronism?. *European Taxation*. 2003, roč. 43, č. 12, str. 435. ISSN 0014-3138.

⁷ Např. v Kanadě nebo Austrálii. CNOSEN, Sijbren. A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union. *FISCAL STUDIES*. 2011, roč. 32, č. 4, s. 472. ISSN 0143-5671.

⁸ Legislativní proces týkající se směrnice o DPH trval celá dva roky, přičemž se však jednalo pouze o tzv. *recast* šesté směrnice kodifikující veškeré novelizace šesté směrnice a relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie do jediného dokumentu.

⁹ Srovnej čl. 325 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie.

hodnoty, jež by bylo vhodnější označit jako solidární odpovědnost osoby odlišné od plátce daně z přidané hodnoty k této dani. Nutnost transpozice unijní legislativy však v oblasti daně z přidané hodnoty neznamena, že členské státy Evropské unie nemají žádnou autonomii přijmout legislativní opatření v oblasti potírání daňových úniků, ba naopak, v případě zavádění administrativních opatření majících cíl snížit výskyt daňových úniků na území příslušného členského státu Evropské unie ponechává směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty takovému státu značné pole působnosti.¹⁰ Efektivita výběru daně z přidané hodnoty totiž spočívá v ucelené právní úpravě správy této daně, proto vliv na eliminaci daňových úniků budou mít i ustanovení upravující zdaňovací období, institut nespolehlivého plátce, kontrolní hlášení, odmítnutí přiznat odpočet této daně zaplacené na vstupu atp.

Proto lze v rámci Evropské unie hovořit o nástrojích boje proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty, jež jsou harmonizovány a jež mají z velké míry spíše hmotněprávní povahu, a o takových nástrojích zaváděných vnitrostátními právními řády s povahou výhradně procesní, resp. administrativní. To ovšem neznamena, že nutně panuje přílišná rozdílnost rozličných administrativních povinností napříč členskými státy Evropské unie. S ohledem na globální charakter daňových úniků se jednotlivé členské státy Evropské unie inspirují zkušenostmi jiných, o čemž svědčí např. nový institut kontrolního hlášení dle ustanovení § 101c a násl. zákona o dani z přidané hodnoty¹¹, o harmonizaci se ale hovořit nedá.

Sjednocení bohužel nenalezneme ani v použité terminologii, když se v českém prostředí lze setkat s pojmy jako je daňový únik, zkrácení daně, daňový podvod, vyhýbání se daňové povinnosti, agresivní daňové plánování a zneužití práva pro pojmenování totožného protiprávního jednání, daňověprávního deliktu.

Další možností k potlačení daňových úniků je využití identifikace plateb a výpočetních technologií při správě DPH. V současnosti se v České republice jedná zejména o snahu k párování jednotlivých daňových dokladů a na jejich základě posouzení odvedené daně

¹⁰ PEDONE, Antonio. Tax Harmonization Policy in a Changing European Union. In: *Senato.it* [online]. 2004, str. 12 [cit. 15. 8. 2016]. Dostupné z: <http://www.senato.it/documenti/repository/commissioni/comm06/Indagini%20conoscitive/Pedone%20Allegato%202.pdf>.

¹¹ V případě tohoto institutu ČR posloužila jako inspirace zkušenost Chorvatska. Srovnej Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2014, str. 42 [cit. 15. 8. 2016]. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=110801>.

z přidané hodnoty a uplatněných odpočtů této daně právě prostřednictvím institutu kontrolního hlášení nebo využití elektronické evidence tržeb poplatníků daní z příjmů.

Aspektem ztěžujícím identifikaci daňových úniků je rovněž obtížné stanovení obecné příčiny jejich existence, neboť téměř vždy závisí na osobě daňového subjektu. S velkou mírou jistoty lze uvést, že tyto důvody spočívají především v ekonomickém prostředí daňových subjektů.¹² Další skutečností, která je jedním z příčin jejich existence, je také náročnost úkolů daňové správy vyžadovaných složitou a hlavně nestabilní právní regulací v daňové oblasti, stále se navyšujícím objemem podání daňových subjektů k vyřízení správci daně¹³ a k finančním a personálním prostředkům, které správce daně má k plnění svých úkolů k dispozici.¹⁴ V případě daně z přidané hodnoty se na rozdíl od jednorázového zdanění spotřeby nebo výroby nebo od kumulovaných daní tato daň ukládá v každém stádiu obchodního řetězce a je snižována o daň již zaplacenou v předchozím článku tohoto řetězce, k čemuž slouží mechanismus odpočtu této daně na vstupu. Z tohoto důvodu dochází k mnohdy i nevědomému zapojení širšího okruhu osob do možné protiprávní činnosti daňového subjektu.¹⁵

1.1 Cíle práce a výzkumné otázky

Tato práce se má ve snaze o komplexní analýzu zaměřit na problematiku daňového úniku a příbuzných právních termínů a právní úpravu správy daně z přidané hodnoty, a především instrumentů sloužících v potírání daňových úniků, jež jsou příznačné právě pro oblast této daně, a komparaci těchto závěrů s právní úpravou Evropské unie a vybraných členských států. Za tímto účelem v práci dojde k vymezení jednotlivých termínů užívaných pro označení daňověprávního deliktu se zaměřením na nalezení vhodné definice pro pojem daňový únik

¹² MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, s. 29 - 31. ISBN 80-901918-3-5.

¹³ O této skutečnosti svědčí například statistické informace poskytované finanční správou z oblasti DPH. Srovnej Vybrané údaje z daňových přiznání daně z přidané hodnoty. In: *Financnisprava.cz* [online]. [cit. 20. 4. 2016]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-danovych-priznani/DAP_DPH_20160322.xlsx.

¹⁴ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, s. 40. ISBN 80-901918-3-5.

¹⁵ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, s. 39. ISBN 80-901918-3-5.

a jejich teoretické rozdělení, v němž se ve dle rozličných přístupů teoretiků odráží např. i judikatura Soudního dvora Evropské unie.¹⁶

Předestřeny budou jednotlivé nástroje pozitivního práva stanovené sjednocenou harmonizovanou právní úpravou Evropské unie a instrumenty českého práva, jež jsou důsledkem transpozice práva Evropské unie, ale i judikaturou Soudního dvora Evropské unie dovozeného práva uplatňované k regulaci a minimalizaci daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Cílem je pak využít poznatků analýzy právních institutů a jejich případné komparace s unijní právní úpravou nebo zahraničními právními úpravami v nalezení tzv. *best-practice treatment* při uplatňování právních nástrojů potírání daňových úniků dle směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, poukázání na nedostatky, ale i silné stránky stávající právní úpravy takových instrumentů dle zákona o dani z přidané hodnoty, případně navrhnout vhodná legislativní řešení *de lege ferenda*. Za těmito účely se ve své práci pokusím zodpovědět následující otázky:

- 1 Jaký je obsah termínu daňový únik?
- 2 Jaké jsou obsahy dalších termínů používaných pro označení protiprávního jednání daňového subjektu v oblasti daňového práva s dopadem na výši daňové povinnosti daňového subjektu?
- 3 Jakými specifiky se vyznačují daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty?
- 4 Jaký je význam teoretické klasifikace daňových úniků?
- 5 Jaké právní nástroje poskytuje směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty k potírání daňových úniků v oblasti této daně a jak by měly být správně aplikovány na národní úrovni jednotlivých členských států Evropské unie?
- 6 Odpovídá legislativní transpozice těchto nástrojů v České republice unijní právní úpravě?
- 7 Jsou tyto nástroje dostatečnými opatřeními k potírání daňových úniků na dani z přidané hodnoty?

¹⁶ Srovnej např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. ledna 2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise*, spojené věci, sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-00483.

1.2 Vědecké metody

Tato práce je výsledkem teoretického výzkumu, při jehož uskutečnění bylo využito z vědeckých metod komparace daňového práva¹⁷, deskriptivní metody¹⁸ a zejména metody analýzy¹⁹ a syntézy²⁰, držíme-li se rozdělení a vymezení vědeckých metod především zahraničními teoretiky právní vědy.

Metoda komparace daňového práva bude v této práci využita za účelem studia teoretického vymezení jednotlivých pojmů používaných pro označení protiprávního jednání spočívajícího v neodvedení daně, a to z pohledu české terminologie, ale i ve vztahu k pojmosloví zahraniční jurisprudence. Aplikací této metody došlo rovněž k porovnání výsledků analýzy unijní regulace nástrojů potírání daňových úniků s jejich protějšky v českém právu, jež jsou výsledkem transpozice směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, a v omezeném rozsahu na úrovni jednotlivých právních úprav členských států Evropské unie a jejich vzájemného ovlivňování při zavádění nových administrativních opatření boje proti daňovým únikům.²¹ Za účelem získání dílčích informací, které by bylo možné využít v rámci této komparace, a především s cílem nalezení fundovaných odpovědí na výše vymezené vědecké otázky bude přistoupeno metodou analýzy k rozboru zejména příslušných ustanovení právních předpisů, soudních rozhodnutí, nýbrž i sekundárních zdrojů postrádajících byť i pouze individuální závaznost jakož jsou např. informace či pokyny Generálního finančního ředitelství, důvodové zprávy nebo tzv. *explanatory* memoranda k právním předpisům Evropské unie.²² Metoda deskriptivní nalezne využití v práci při seznámení jejího čtenáře s dotčenými ustanoveními právních předpisů a soudních rozhodnutí²³, jež jsou následně předmětem navazující analýzy a v dalším kroku i metody komparace daňového práva. Závěrečného zevšeobecnění jednotlivých dílčích závěrů, k nimž došla jurisprudence, judikatura Soudního

¹⁷ Blíže ke komparativní metodě daňového práva např. THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, str. 1-14. ISBN 90-411-9923-3.

¹⁸ SMITS, Jan M. *The mind and method of the legal academic*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012, str. 11-25. ISBN 978-0-85793-654-7.

¹⁹ STELMACH, Jerzy a Bartożs BROŻEK. *Methods of legal reasoning*. Dordrecht: Springer Netherlands, 2006, str. 69-109. ISBN 978-1-4020-4936-1.

²⁰ Tamtéž, str. 70.

²¹ THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, str. 3. ISBN 90-411-9923-3.

²² STELMACH, Jerzy a Bartożs BROŻEK. *Methods of legal reasoning*. Dordrecht: Springer Netherlands, 2006, str. 69-70. ISBN 978-1-4020-4936-1.

²³ SMITS, Jan M. *The mind and method of the legal academic*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012, str. 11-15. ISBN 978-0-85793-654-7.

dvora Evropské unie nebo Nejvyššího správního soudu ČR, které budou dosaženy na základě analýzy konkrétních pramenů práva *lato sensu*, dokumentů bez právní závaznosti zaměřených na vybranou problematiku a názorů zástupců právní vědy, bude dosaženo metodou syntézy.²⁴

Z důvodu rozdílného přístupu v třídění jednotlivých vědeckých metod v české právní teorii je v následujícím odstavci rovněž nastíněno použití vědeckých metod způsobem, jak je rozeznává např. Knapp.²⁵ Aplikace analytické a syntetické metody i dle českého vymezení odpovídá zahraničním standardům, proto pro užití těchto metod platí výše uvedené.²⁶ Knapp dále rozeznává metodu abstrakce, kterou bude přistoupeno k utváření a nalézání vhodné koncepce právní úpravy *de lege ferenda*.²⁷ Metodou indukce dojde např. k vymezení vhodné definice termínu daňový únik, kdy dojde k zevšeobecnění jednotlivých závěrů dosažených analýzou a syntézou nebo při vyvozování jednotlivých úsudků z konkrétních pravdivých premis metody dedukce.²⁸ V poslední řadě bude užitá metoda srovnávací. *Comparatum* pro aplikaci této metody představuje zejména právo Evropské unie, případně právo jednotlivých členských států Evropské unie, a *comparandum* legislativa České republiky, přičemž *tertium comparationis* představuje především povinnost náležitě transpozice unijního práva členskými státy Evropské unie a z toho plynoucí požadavek na eurokonformní výklad transpozičních právních předpisů členských států Evropské unie.²⁹

Samotný výzkum představený touto prací je téměř výhradně založen na kvalitativním přístupu³⁰, přesto lze v práci nalézt i prvky kvantitativního výzkumu, a to zejména v případě deskripce transpozice instrumentů jako je *reverse charge* a institut ručení plátce daně z přidané hodnoty (resp. společné a nerozdílné povinnosti odvést daň správci daně) napříč jednotlivými členskými státy Evropské unie za účelem jejich následné analýzy, komparace a syntézy.³¹

²⁴ STELMACH, Jerzy a Bartożs BROŹEK. *Methods of legal reasoning*. Dordrecht: Springer Netherlands, 2006, str. 70. ISBN 978-1-4020-4936-1.

²⁵ KNAPP, Viktor. *Vědecká propedeutika pro právníky*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2003, 233 s. ISBN 80-864-3254-8.

²⁶ Tamtéž, str. 75-76.

²⁷ Tamtéž, str. 67-75.

²⁸ Tamtéž, str. 72-75.

²⁹ Tamtéž, str. 87-89.

³⁰ DOBINSON, Ian, Francis JOHNS, Mike MCCONVILLE (ed.) a Wing Hong CHUI (ed.). *Research methods for law. Research methods for the arts and humanities*. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2007, str. 16-45. ISBN 978-0748633586.

³¹ Srovnej např. EPSTEIN, Lee, Andrew D. MARTIN, Peter CANE (ed.) a Herbert M. KRITZER (ed.). *The Oxford handbook of empirical legal research*. Oxford: Oxford University Press, 2010, str. 902-925. Oxford handbooks in law. ISBN 978-0-19-965994-4.

Přestože v práci budou užity materiály, jež obsahují výsledky metody empirického právního výzkumu³², lze výzkum představený touto prací typologicky zařadit jako výzkum doktrinní, neboť k vlastnímu ověřování vyslovených závěrů v praxi s ohledem na jejich teoretický charakter nebude přistoupeno.³³

1.3 Shrnutí jednotlivých kapitol

Tato práce bude rozdělena do čtyř hlavních kapitol, které jsou následně dále tříděny až do čtvrtého řádu. Z důvodu lepší přehlednosti především členěného úvodu do této práce je rovněž číslován právě i úvod této práce a závěr.

Kapitola 1 tedy představuje uvození problematiky, jež je následně doplněno o uvození cílů práce a vymezení vědeckých otázek, na něž v této práci budou hledány odpovědi. Další podkapitola se zabývá popisem vědeckých metod, jež budou v práci užity, a poté následuje krátké shrnutí jednotlivých kapitol. Poslední podkapitola je věnována shrnutí současného stavu poznání včetně uvedení nejvýznamnějších publikací z problematiky dotčené touto prací.

Kapitola 2 je věnována v nejobecnější rovině vymezení pojmu daňový únik. Vzhledem k chybějící legální definici lze obecně spatřovat pod pojmem daňový únik jednání, jímž je usilováno o zmenšení či úplné potlačení vlastní daňové povinnosti daňového subjektu. V rámci analytického přístupu proto čtenář bude nejprve seznámen s jednotlivými termíny používanými k označení daňověprávního deliktu spočívajícího v neodvedení daně, a to zejména způsobem, jak jsou tyto pojmy rozeznávány v praxi jednotlivých správních orgánů nebo právními teoretiky specializujícími se na daňovou oblast. V rámci této analýzy proto proběhne terminologický rozbor pojmů jako je daňový únik, zkrácení daně, daňový podvod, vyhýbání se daňové povinnosti, agresivní daňové plánování, zneužití práva nebo obcházení zákona, jež bude především doplněn o rozbor příslušných ekvivalentů používaných v zahraniční právní teorii a praxi zahraničních správních úřadů. Význam této kapitoly pak spočívá nejen v pouhém vymezení jednotlivých právních termínů používaných v souvislosti s daňovými úniky, nýbrž

³² BALDWIN, John, Gwynn DAVIS, Peter CANE (ed.) a Mark TUSHNET (ed.). *The Oxford handbook of legal studies*. Oxford: Oxford University Press, 2003, str. 880-900. ISBN 0-19-924816-8.

³³ DOBINSON, Ian, Francis JOHNS, Mike MCCONVILLE (ed.) a Wing Hong CHUI (ed.). *Research methods for law. Research methods for the arts and humanities*. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2007, str. 3-4. ISBN 978-0748633586.

i s ohledem na nezbytnost zajištění ekvivalentů těchto právních pojmů pro jednotlivé jazykové verze dokumentů, a to jedno zdali pro účely Evropské unie, OECD apod. Je proto nezbytné důsledně rozeznávat, jak především zahraniční termíny vnímá příslušná jurisdikce.

Kapitola 3 navazuje na kapitolu 2, když touto kapitolou již definovaný pojem daňový únik klasifikuje dle jednotlivých druhů. Základní kategorizace je odvozena právě od definice daňového úniku, neboť označení termínem daňový únik může evokovat myšlenku, že se jedná o protiprávní jednání, avšak takovéto jednání nemusí nutně být nezákonné, proto prvním teoreticky možným členěním je dělení daňových úniků na legální a nelegální, když existence pojmu legální daňový únik najde své opodstatnění zejména s ohledem na lingvistickou analýzu použitých slov.³⁴ Už z jazykového výkladu slova únik vyplývá, že se únikem rozumí jednání v rozporu s jednáním či stavem chtěným či zamýšleným, proto je v práci položena otázka, zdali legální daňový únik může být označen jednáním, jímž daňový subjekt dosahuje minimalizaci své daňové povinnosti prostřednictvím nedostatků či mezer v zákoně nebo jiném pramenu práva, třebaže takové jednání by bylo v souladu s dotčeným právním předpisem a správce daně by jej nemohl nikterak postihnout. Pakliže však daňový subjekt při minimalizaci daňové povinnosti porušuje právní předpisy, jedná se o daňový únik nelegální. U takových lze uvažovat o následném rozdělení na úmyslné a neúmyslné nelegální daňové úniky. Úmyslné nelegální daňové úniky přitom budou v rozsahu závažnější a jako jednání často kriminalizovány trestním zákoníkem, proto jim v disertační práci bude věnována zvláštní pozornost. Tyto úniky bude možné dále dělit na tzv. daňové úniky „*business to business*“ (*B2B*) a „*business to customer*“ (*B2C*). Jak ze samotného názvu vyplývá, *B2B* vznikají při poskytování zdanitelného plnění mezi osobami povinnými k dani v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti, zatímco *B2C* se vyskytují při poskytování zdanitelného plnění mezi osobou povinnou k dani a koncovým spotřebitelem.³⁵ Z úmyslných nezákonných daňových úniků budou podrobněji analyzovány a vysvětleny dle techniky jejich páchaní ty nejvýznamnější, a to tzv. daňové podvody chybějícího obchodníka, daňové podvody chybějícího obchodníka při intraunijních dodávkách (*MTIC*) a karuselové podvody, neboli též podvody kolotočové.

³⁴ K této zvláštní metodě analýzy blíže např. STELMACH, Jerzy a Bartoż BROŻEK. *Methods of legal reasoning*. Dordrecht: Springer Netherlands, 2006, str. 75-91. ISBN 978-1-4020-4936-1.

³⁵ Pojem spotřebitel není užit ve smyslu ustanovení § 419 občanského zákoníku, nýbrž jako vyjádření pro osobu, resp. jiný subjekt práva, který použije zdanitelné plnění pro svou vlastní spotřebu, tedy nikoliv v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti.

Zbývající kapitoly jsou již zaměřeny na otázky spojené s problematikou nástrojů potírání daňových úniků, a to především těch nelegálních, bude-li v práci dosaženo závěru o dělení daňových úniků na legální a nelegální.

Hlavní kapitola 4 se zaměřuje na ty nástroje boje proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty, jejichž využití předpokládá směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Tyto nástroje však z velké míry spadají *ex rerum natura* do hmotněprávní úpravy, neboť stanovují zejména výjimky ze standardního určení osoby povinné k dani. Prvním institutem hojně užívaným je režim přenesené daňové povinnosti, jenž spočívá v přenesení daňové povinnosti při poskytování určitých zdanitelných plnění z poskytovatele tohoto plnění na jeho příjemce. Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty přitom rámcově stanovuje okruh zdanitelných plnění, u kterých jsou členské státy Evropské unie povinny tento režim zavést, následně rozšířený i taxativní výčet zdanitelných plnění, u nichž lze režim zdanitelného plnění členskými státy zavést. Druhým právním institutem sloužícím k zabezpečení uhrazení daně z přidané hodnoty je ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty, nebo také společné a nerozdílné povinnosti k úhradě této daně. Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty tento nástroj upravuje ve stručnosti pouze v článku 205, který stanovuje pouze všeobecné zmocnění členských států stanovit, že za zaplacení daně z přidané hodnoty, dle českého jazykového znění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, ručí jiná osoba než osoba povinná k dani. Možná i s ohledem na přílišnou vágnost tohoto zmocnění byly již v minulosti pokládány otázky týkající se souladu tohoto typu ručení, nebo lépe spíše odpovědnosti, v právních úpravách správy daně z přidané hodnoty členských států právě s ustanovením čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Třetím zásadním institutem je možnost správce daně odmítnout přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uhrazené na vstupu, v důsledku nesplnění povinnosti nezbytně prokázat přijetí zdanitelného plnění daňovým dokladem. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie nicméně dále vyplývá, že nárok na odpočet lze správcem daně odejmout i v případě, kdy správce daně relevantně zpochybní přijetí zdanitelného plnění plátcem daně a prokáže, že plátcem daně věděl nebo musel vědět, že se přijetím zdanitelného plnění účastní na podvodném jednání ve vztahu k této dani. Vymezení těchto hranic je pro praxi daňové správy při odebrání nároku na odpočet stěžejní. Poslední z významnějších institutů je ve spojení s výše zmiňovaným právem nepřiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uhrazené na vstupu aplikace zásady zákazu zneužití práva, jež je založena především na zkoumání teleologického výkladu právních norem a konkrétního jednání osoby povinné k dani.

1.4 Současný stav poznání

S ohledem na rychle se měnící českou právní úpravu daně z přidané hodnoty a na potřebu flexibilní reakce na rychle a neustále se vyvíjející praktiky páchání nelegálních daňových úniků je těžko možné dostatečně široce tuto problematiku odbornou literaturou postihnout, neboť i právě trendy potírání daňových úniků se v čase mění. Přesto zahraniční literatura k institutům boje proti daňovým únikům upraveným směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty nabízí teoretická východiska, čímž je přínosným zdrojem informací pro důkladný rozbor zvolené problematiky.

K vlastnímu jádru práce je z českých monografických zdrojů k dispozici několik komentářů k zákonu o dani z přidané hodnoty, z nichž lze zejména co do odbornosti vyzdvihnout komentář autorského kolektivu Drábová, Holubová a Tomíček³⁶, avšak v českém prostředí již nalezneme specializované drobnější monografie na úzkou problematiku daňových úniků nebo na rozbor nástrojů jejich potírání zcela výjimečně, kdy příkladem může být monografie věnovaná zvláštním režimům uplatňování daně z přidané hodnoty.³⁷ Situace je přijatelnější v oblasti časopiseckých článků v odborných periodících, často však neposkytuje dostatečný rozbor zvolené problematiky a tudíž se z velké míry zabývá pouze deskriptivním nekritickým popisem příslušných právních ustanovení, judikatury nebo obecně nezávazných dokumentů orgánů veřejné moci. Jako příklad lze uvést, a to ze skupiny českých článků zaměřených na oblast daňových úniků, článek s názvem *Karuselové podvody*³⁸, ze skupiny článků zabírajících se otázkami nástrojů boje proti daňovým únikům může být zmíněn článek s názvem *Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění v roce 2016*.³⁹

Rovněž v zahraniční literatuře se obtížně setkáme s monografií věnovanou zevrubné analýze terminologie ve věci daňových úniků, resp. *tax evasion*, *tax avoidance* a podobných institutů, jako výjimku však můžeme uvést publikaci *Tax avoidance, tax evasion*.⁴⁰ Naopak

³⁶ DRÁBOVÁ, Milena, OLGA HOLUBOVÁ a MILAN TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 864 s. ISBN 978-80-7478-038-7.

³⁷ BENDA, Václav. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Praha: Polygon, 2016, 145 s. ISBN 978-80-7273-176-3.

³⁸ DREXLEROVÁ, Jana. *Karuselové podvody*. *Poradce veřejné správy*. 2016, roč. 9, č. 6, s. 54-58. ISSN: 1802-839X.

³⁹ BENDA, Václav. *Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění v roce 2016*. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2016, roč. 24, č. 2, s. 2-5. ISSN: 1210-5570.

⁴⁰ INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.

harmonizovanou právní úpravou daně z přidané hodnoty a tedy i nástrojů potírání daňových úniků regulovaných směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty se poměrně podrobně zabývá dílo *A Guide to the European VAT Directives*⁴¹ a rovněž rozličné množství časopiseckých článků.⁴² S ohledem na rozsáhlý unijní aspekt zpracovávané problematiky je k dispozici také odpovídající množství unijních dokumentů⁴³, které sice postrádají obecnou závaznost, ale mohou sloužit jako významné vodítko pro teleologický výklad příslušných ustanovení směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty transponovaných do tuzemské legislativy.

Pro čerpání poznatků zaznamenaných touto prací jsem vycházel především z pozitivní právní úpravy směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty a zákona o dani z přidané hodnoty, kdy nebylo možné se obejít bez patřičné analýzy rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu ČR a Soudního dvora Evropské unie, rozboru dostupných monografií a časopiseckých článků, případně sborníků, a veřejných informací orgánů veřejné moci, ať už na úrovni Evropské unie nebo na úrovni vnitrostátní. Rovněž je třeba zmínit, že tato práce navazuje na můj dosavadní výzkum v rámci magisterského i doktorského studia týkající se nástrojů potírání daňových úniků, jehož výsledkem je několik článků, kapitol v monografiích a konferenčních příspěvků.⁴⁴ Je potřeba rovněž uvést, že tématem práce navazuji na svoji diplomovou práci věnovanou ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty.

⁴¹ TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A guide to the European VAT directives*. Volume 1. Amsterdam: IBFD, 2012, 1354 s. ISBN 978-908-7221-256.

⁴² Viz. přehled použité časopisecké literatury.

⁴³ Viz. přehled použitých elektronických zdrojů.

⁴⁴ 1) SEJKORA, Tomáš. Skutkové podstaty ručení dle zákona o DPH po 1.1.2013. In KOHAJDA, Michael, Zdeňka PAPOUŠKOVÁ a kol. *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2013, s. 95–105. ISBN: 978-80-87382-43-1.

2) SEJKORA, Tomáš. Karuselové podvody na DPH. *Acta iuridica Olomucensia*, 2014, roč. 9, supplementum 1, s. 157-166. ISSN: 1801-0288.

3) KOHAJDA, Michael a Tomáš SEJKORA. Institut ručení v daňové legislativě. *Daně a finance*. 2014, roč. 22, číslo 1, s. 8-13. ISSN 1801- 6006.

4) SEJKORA, Tomáš. Uplatňování odpočtu daně z přidané hodnoty. In: PIECHOWICZOVÁ, Lucie a Lucia MADLEŇÁKOVÁ (eds.). *Autonomie jednotlivce. Sborník odborných příspěvků z mezinárodní konference Olomoucké debaty mladých právníků 2014*. Praha: Leges, 2014, s. 210–218. ISBN 978-80-7502-059-8.

5) SEJKORA, Tomáš. Institut zneužití práva v právní úpravě daně z přidané hodnoty. In: MRKÝVKA, Petr (ed.), Ivana PAŘÍZKOVÁ (ed.) a Jiří VALDHANS (ed.). *Sborník z konference Dny práva 2014: Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 326-339. ISBN 978-80-210-7914-4. Dostupné z: http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2014/financni_pravo.pdf.

6) SEJKORA, Tomáš. Subrogační regres u institutu ručení za nezaplacenou DPH. In: VIČAROVÁ HEFNEROVÁ, Hana (ed.) a Lucia MADLEŇÁKOVÁ. *Kontroverzní názory v právu. Sborník z konference Olomoucké debaty mladých právníků 2015*. Praha: Leges, 2016, s. 107-115. ISBN 978-80-7502-111-3.

V této práci jsem vyšel ze stavu práva a právního poznání k 31. 12. 2016.

7) SEJKORA, Tomáš a Ivo SMRŽ. Abuse of Rights in Relation to VAT. *Daně a finance*. 2016, roč. 24, číslo 2, s. 25–32. ISSN 1801- 6006.

8) SEJKORA, Tomáš. Ústavní aspekty kontrolního hlášení. *Právní rozhledy*. 2016, č. 16-17, s. 540-547. ISSN 1210-6410.

2 Daňový únik jako právní pojem

Jak již bylo naznačeno, daňové úniky jsou negativním fenoménem, jenž doprovází moderní fungování správy daní. Dokonce jsou daňové úniky označovány jako kapitola, jež je daňovým právem nejčastěji zkoumána⁴⁵, což lze přičítat především rozsahu dotčených subjektů touto problematikou, neboť se dostává do předmětu zájmu jednak orgánů veřejné moci a veškerých tří složek uspořádání dělby státní moci, ale i subjektů⁴⁶ soukromého práva, jež z velké míry vystupují jako povinné subjekty v rámci finančněprávních vztahů. Činnost finančních orgánů, z nich zejména orgánů finanční správy⁴⁷ a Ministerstva financí ČR, se tak v této oblasti již tradičně dostává do sporu s odbornou veřejností hájící zájmy daňových subjektů mnohdy představenou zástupci Komory daňových poradců ČR, čímž rovněž dochází k definování pojmu daňový únik a především k vymezení hranice pro posouzení konkrétního skutkového stavu jako legálního nebo protiprávního jednání daňového subjektu, kdy se tak v některých případech děje i autoritativně za pomoci moci soudní. Přestože však existuje mnoho pojednání o jeho příčinách, postupech, rozsahu, sankcionování, z terminologického hlediska je vymezení tohoto pojmu mnohdy nepřesné a nejisté.⁴⁸ Reálný rozsah daňových úniků je přitom těžce zjištělný, protože i nástroje k jeho měření jsou nedokonalé, a z velké míry se jedná toliko o odhady.⁴⁹

Jedním z důvodů nejasného užívání pojmu daňový únik může být skutečnost, že se nejedná o právní pojem legálně vymezený obecně závaznými právními předpisy. Situaci stěžuje dokonce skutečnost, že ani v harmonizované oblasti daně z přidané hodnoty mlčí i Soudní dvůr Evropské unie, přestože lze nalézt předběžné otázky soudů členských států Evropské unie o vymezení tohoto termínu, která však zůstaly rozhodnuty bez příslušné definice.⁵⁰ Proto

⁴⁵ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, s. 7. ISBN 80-901918-3-5.

⁴⁶ V této práci je používáno právního termínu subjekt, přestože změnou Občanského zákoníku dochází k terminologickým změnám soukromého práva jako práva obecného používajícího termínu osoba, neboť se kloním k názoru Berana, jenž ve své publikaci rozlišuje subjekt a osobu jako dva samostatné pojmy teorie práva, jež se liší v podstatě své právní konstrukce. Z tohoto důvodu je pak pojem subjekt v této práci používán právě ve smyslu určitého objektu práva dle teoretického právního přístupu, jemuž jsou právním předpisem přiznána určitá práva nebo stanoveny určité povinnosti. K této problematice blíže BERAN, Karel. *Pojem osoby v právu. Osoba, morální osoba, právnická osoba*. Praha: Leges, 2012, 224 s. ISBN 978-80-87576-06-9.

⁴⁷ K této klasifikaci blíže BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 33. ISBN: 978-80-7179-254-3.

⁴⁸ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 7. ISBN 80-901918-3-5.

⁴⁹ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 17. ISBN 80-901918-3-5.

⁵⁰ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Administrativen sad Varna (Bulharsko) dne 8. Června 2011 – Bonik EOOD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“, grad varna, při Tsentralno

i v současné době je obvyklé, že termín daňový únik je odbornou veřejností i orgány veřejné moci používán pro označení rozmanitých deliktů, ale i jednání, jež nejsou protiprávní. Z takové aplikace tohoto pojmu lze vyjmenovat např. jeho použití na jednání spočívající v nezákonném stejně jako zákonném vyhýbání se daňové povinnosti, zneužití daňového práva k získání majetkového prospěchu, volbu mezi jurisdikcemi z pohledu daňových dopadů na předmět daně ale také i podvodná protiprávní jednání.⁵¹ Je ovšem faktem, že v poslední době se rozdílily mezi jednotlivými termíny jako je *tax evasion*, vyhýbání se daňové povinnosti nebo agresivní daňové plánování stírají a důvody jejich rozlišování jsou upozaděny, neboť k jejich potírání často dochází společnými nástroji a opatřeními.⁵² Přesto se domnívám, že skutkové okolnosti označované těmito specifickými právními pojmy se v jednotlivých případech liší. Pro zjednodušení se proto u každého zmíněného specifického právního termínu pokusím znázornit množinu skutků, jež mohou být příslušným právním termínem označeny, za pomoci grafu o dvou osách, kdy osy znázorňují zákonnost a druh odpovědnosti, přičemž pro rozlišení zavinění bude užita různá forma výplně odpovídajícího pole v grafu.

2.1 *Tax evasion* jako pojem související s daňovými úniky

Nelze popírat, že mezinárodní rozměr daňových úniků může mít podstatný vliv na definici daňového úniku jako právního pojmu. Přínejmenším v prostoru Evropské unie vyznačujícím se mnohojazyčností způsobenou stanovením každého úředního jazyka členského státu jako úředního jazyka Evropské unie⁵³ lze z jednotlivých jazykových znění úředních dokumentů orgánů Evropské unie nalézt příslušné ekvivalenty právních pojmů. V případě daňového úniku se tak jedná zejména o pojem „*tax evasion*“⁵⁴, hovoříme-li o anglicky psané literatuře, jež s ohledem na její univerzálnost může skýtat cenný zdroj obecně uznávaných

upravlenie na Natsinalnata agentsia za prihodite a Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. prosince 2012, Bonik EOOD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“, grad varna, při Tsentralno upravlenie na Natsinalnata agentsia za prihodite, sp. zn. C-285/11, zveřejněný v elektronické sbírce rozhodnutí.

⁵¹ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 7. ISBN 80-901918-3-5.

⁵² VOGEL, Klaus, Moris LEHNER a kol. *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA*. 5. vydání. Mnichov: C. H. Beck, 2008, str. 89. ISBN 978 3 406 57253 1.

⁵³ Jazyková rozmanitost. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2016, [cit. 26. 8. 2016]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/languages/policy/linguistic-diversity/official-languages-eu_cs.htm.

⁵⁴ Srovnej např. jednotlivá jazyková znění rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. prosince 2012, Bonik EOOD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“, grad varna, při Tsentralno upravlenie na Natsinalnata agentsia za prihodite, sp. zn. C-285/11, zveřejněného v elektronické sbírce rozhodnutí.

informací i pro definici českou. Ovšem i v případě anglicky psaných úředních dokumentů orgánů Evropské unie nepanuje jednoznačná shoda, neboť pro označení daňového úniku je rovněž užíván termín „*tax offence*“⁵⁵, avšak systematicky pouze v případech, kdy se hovoří o protiprávním jednání kriminalizovaném trestním právem, tudíž spíše ve smyslu českého pojmu zkrácení daně.⁵⁶

2.1.1 Slovníkové definice *Tax evasion*

V první řadě je třeba upozornit, že i jurisprudence anglicky mluvících zemí pracuje s různými termíny pro označení odchylek od daňové povinnosti, která měla být dle zákonodárce splněna, kdy je pojem *tax evasion* často spojován s termínem *tax avoidance*, jež se do českého jazyka překládá jako vyhýbání se daňové povinnosti. Jedním z možných přístupů k vymezení *tax evasion* a odlišení tohoto pojmu od *tax avoidance* je definice prostřednictvím pochybností o existenci dobré víry jako referenčního hlediska pro posouzení jednání daňového subjektu. V takovém případě lze pak *tax evasion* vymezit jako jednání natolik bezdůvodné, značící zlý úmysl daňového subjektu nebo zřejmě trestné, neponechávající žádné místo pro pochybnosti daňového subjektu v oprávněnost svého jednání.⁵⁷

Ve zcela základním a nejjednodušším pojetí je pak termín *tax evasion* jako ekvivalent pojmu daňový únik definován jako protiprávní pokus neuhradit daň⁵⁸ nebo neplnění zákonné povinnosti platit daně⁵⁹, a to v menší části než povoluje zákon, přičemž jedním z druhů *tax evasion* je daňový podvod týkající se nalézacího daňového řízení, ale i placení daní.⁶⁰ O několik let později se však tato definice dočkala revize, když pro příště tato zní jako záměrný pokus porušit nebo obejít daňové právo za účelem protiprávního snížení daňové povinnosti daňového

⁵⁵ Srovnej např. jednotlivá jazyková znění rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. února 2013, Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson, sp. zn. C-617/10, zveřejněného v elektronické sbírce rozhodnutí.

⁵⁶ K pojmu zkrácení daně v samostatné podkapitole této práce.

⁵⁷ MELLINKOFF, David. *Mellinkoff's Dictionary of American Legal Usage*. St. Paul: West Publishing CO, 1992, str. 41. ISBN 6-314-01060-2.

⁵⁸ COLLIN, Peter H. *Dictionary of Law*. Čtvrté vydání. Londýn: Bloomsbury Publishing plc, 2004, str. 293. ISBN 0-7475-6636-4.

⁵⁹ BLACK, Henry Campbell. *Black's Law Dictionari. Definitions of the Terms and Phrases of American and English Jurisprudence, Ancient and Modern*. Šesté vydání. St. Paul: West Publishing CO, 1992, str. 523. ISBN 9780314771650.

⁶⁰ Tamtéž, str. 1334.

subjektu.⁶¹ Rovněž Gifis uvádí, že se musí jednat o podvodné a záměrné neuhrazení daně nebo její uhrazení v nižší než stanovené výši a podle jeho názoru se tímto pojmem označují především aktivity postihnutelné v rámci deliktního daňového práva, které se v obecné rovině aplikuje bez rozdílu na povahu takového protiprávního jednání, jímž je dosahováno uhrazení nižší daně, než kolik je jeho zákonná povinnost.⁶²

Faktem ovšem zůstává, že mezi odborníky působícími v rámci zemí Evropské unie, a především v praxi nepanuje shoda na tom, že by měl být úmysl elementárním atributem skutku, který by mohl být podřazen pod *tax evasion*. K tomuto Curzon jako zástupce odborné veřejnosti potýkající se s touto otázkou v praxi uvádí, že daňový únik je neuhrazení daně v rozsahu požadovaném daňovou povinností daňového subjektu, u níž se nevyžaduje existence trvalého úmysl nesplnit povinnost přiznat daň, avšak pokud se jedná o podvodné jednání, pak takové nesplnění daňové povinnosti bude vždy protiprávní.⁶³ Z hlediska povahy posuzovaného jednání tak *tax evasion* spočívá v jakémkoliv jednání činěném vyhnout se zákonnému posouzení činnosti normami daňového práva.⁶⁴ Definici vycházející z kontinentální právní kultury je možné nalézt v daňovém slovníku vydaném významnou institucí působící na poli daňového práva, a to The International Bureau of Fiscal Documentation.⁶⁵ Podle ní se pojem *tax evasion* používá k popisu protiprávních opatření, při nichž dochází ke skrytí nebo ignorování splnění daňové povinnosti, v důsledku čehož daňový subjekt uhradí nižší daň než ve výši, k níž je zákonem zavázán. Tato instituce také uvádí příkladný výčet jednotlivých jednání, která je nutno považovat za *tax evasion*, kterými jsou: opomenutí zahrnout předmět daně do daňového přiznání, nadhodnocení odpočtů nebo výdajů, ale i ve striktně administrativní povinnosti učinit daňové tvrzení, zfalšování transakce nebo redukcí daně podvodným daňovým tvrzením.

Komparací jednotlivých slovníkových definic se tak zdá zřejmé, že v definování pojmu *tax evasion* napříč anglofonními státy nepanuje shoda, jaká protiprávní jednání tento termín

⁶¹ GARNER, Bryan A. *Black's Law Dictionary. English edition*. Osmé vydání, druhý reprint. St. Paul: West and Thomson, 2007, str. 1501. ISBN 0-314-15199-0.

⁶² GIFIS, Steven H. *Law Dictionary*. Čtvrté vydání. New York: Borron's Educational Series, Inc., 1996, str. 506. ISBN 0-8120-3096-6.

⁶³ CURZON, Lesley B. *Dictionary of Law*. Šesté vydání. Dorchester: Person Education Limited, 2002, str. 413. ISBN 0-582-43809-8.

⁶⁴ MARTIN, Elizabeth A. *A Dictionary of Law*. Sedmé vydání. Oxford: Oxford University Press, 2013, 717 s. ISBN 978-0-19-966986-8.

⁶⁵ LYONS, Susan M. *International Tax Glossary*. Třetí revidované vydání. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1996, str. 115. ISBN 90-70125-85-4.

zahrnuje, jelikož ve Spojených státech amerických se vyžaduje záměr, tedy úmysl neodvést daň ve výši stanovené obecně závaznými právními předpisy. Naopak dle slovníkových definic v rámci států Evropské unie *tax evasion* zahrnuje veškerá jednání, byť učiněná opomenutím, v jejichž důsledku je odvedena daň v nižší než v zákonem stanovené výši. Přestože však není ani v tomto případě terminologie jednotná, panuje shoda, že *tax evasion* postihuje jednání vždy protiprávní.

2.1.2 Obsah pojmu *tax evasion*

Rovněž OECD přitakala, že porušení zákona je v obecné rovině chápáno za esenciální definiční znak pojmu *tax evasion*, když se s nutnou definicí tohoto termínu potýkala Fiskální komise OECD při počátcích pracovních programů věnovaných potírání *tax evasion* a *tax avoidance*.⁶⁶ Pakliže má být nelegálnost jednání daňového subjektu s cílem snížit svou daňovou povinnost rozhodující pro vymezení *tax evasion*, dostáváme se z optiky mezinárodního zdanění do definice kruhem, protože samotná nelegálnost závisí, pomineme-li nadnárodní organizace typu Evropská unie apod., čistě na právu toho kterého státu.⁶⁷ Tudíž jednání, jež může být v jednom státě považováno za zcela legální, ve druhém státu může být v rozporu s národním právem. Existují sice abstraktní koncepty, jak bývá nelegálnost jako definiční znak *tax evasion* vymezena, přesto je v mnoha případech *tax evasion* popisována bez jasné definice.⁶⁸

Jak uvádí Water, *tax evasion* znamená odsouzeníhodné sdělení informací správě daní nebo nesdělení takových informací vůbec, které bude mít za následek stanovení daně v příliš malé výši.⁶⁹ V té zcela nejobecnější rovině ale označením *tax evasion* implikujeme existenci daňového subjektu, jenž nesplnil nějakou povinnost nebo ji uskutečnil vadným způsobem, než

⁶⁶ THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 11. ISBN 90-70125-19-6.

⁶⁷ HUISKAMP, J. C. L. Definition, scope and importance of International tax avoidance. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 19. ISBN 90-70125-19-6.

⁶⁸ Tamtéž.

⁶⁹ WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 51. ISBN 0-9505876-7-2.

jak je vyžadováno daňovým právem.⁷⁰ Tudíž se nejedná pouze o nesplnění informační povinnosti daňového subjektu vůči správci daně na základě právní povinnosti jasně formulované daňovým předpisem, jak se domnívá Helmers⁷¹, ale *tax evasion* zahrnuje i jednání natolik zřejmě protiprávní, kdy daňový subjekt např. sice přiznává svou daňovou povinnost, ale zcela rezignuje na svou povinnost tuto daň odvést. Přesto sdělení nepravdivých informací správci daně nebo jejich nesdělení vůbec bude představovat podstatnou část případů označovaných za *tax evasion*.⁷² Je to však element protiprávnosti *tax evasion*, který subsumování konkrétní činnosti nebo nečinnosti daňového subjektu pod tento pojem znesnadňuje. Bohužel i na národní úrovni se totiž denně setkáváme s neschopností vymezit jasné hranice zákonnosti a nezákonnosti určitého jednání daňového subjektu zapříčiněnou především neurčitými konstrukcemi daňového práva vyžadujícími dodatečný výklad, v konkrétním případě učiněný soudem.⁷³ Potřeba unifikované definice *tax evasion* v mezinárodním měřítku je ovšem zcela evidentní, neboť existence různých jurisdikcí je jedním z důvodů, proč k *tax evasion* dochází.⁷⁴

Dokonce se můžeme setkat s přístupy, kdy je *tax evasion* zaměňována *promiscue* s termínem daňový podvod⁷⁵, nicméně v takovém případě se dostáváme do situace, kdy je definice *tax evasion* ovlivňována trestním právem v širším slova smyslu.⁷⁶ Vzorovým případem může být francouzský přístup, kdy podle Code général des impôts je pro spáchání *tax evasion* vyžadován podvodný úmysl, kdy o trestněprávním přístupu svědčí také potírání

⁷⁰ HUISKAMP, J. C. L. Definition, scope and importance of International tax avoidance. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 20. ISBN 90-70125-19-6.

⁷¹ HELMERS, Dag. Taxation Levels and Disparities in Relation to the Problem of Tax Avoidance and Evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 40. ISBN 90-70125-19-6.

⁷² SMITH, Stephen. *Britain's Shadow Economy*. Oxford: Clarendon Press. 1986, str. 23. ISBN 0-19-828569-8.

⁷³ Blíže rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes plc a Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, sp. zn. C-196/04, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-07995.

⁷⁴ CANELLOPOULOS, Athanassios. Measures to combat international tax evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 113. ISBN 90-70125-19-6.

⁷⁵ INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, s. VII. ISBN 0-9505876-7-2.

⁷⁶ HUISKAMP, J. C. L. Definition, scope and importance of International tax avoidance. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 20. ISBN 90-70125-19-6.

spoluúčastenství tímto právním předpisem.⁷⁷ Na obdobných východiscích je založena i terminologie švýcarské právní vědy rozlišující na federativní úrovni mezi jednoduchou *tax evasion* a kvalifikovanou *tax evasion* neboli daňovým podvodem. Jednoduchá *tax evasion* pak znamená pouhé nesdělení informací nebo chybné sdělení faktů správci daně, kdy je aplikována objektivní odpovědnost a zavinění daňového subjektu se ze zákona presumuje, kdežto *tax evasion* ve své kvalifikované podobě vyvstane, když daňový subjekt podvodným úmyslem oklame správce daně, což může vést k uložení širšího spektra sankčních prostředků než v případě *tax evasion* jednoduché.⁷⁸

Rovněž v některých anglosaských zemích je obecně akceptováno, že *tax evasion* zakládá odpovědnost za spáchání trestného činu⁷⁹ protiprávním úmyslným jednáním daňového subjektu.⁸⁰ Pro jeho spáchání dle jurisprudence Spojených států amerických se vyžaduje naplnění tří elementů, jimiž je konkrétní vědomé a úmyslné porušení práva daňovým subjektem znalého, pokus vyhnout se dani, přičemž se vyžaduje za tímto účelem uskutečnit záměrné jednání daňovým subjektem, a odpovědnost daňového subjektu za daň ve vyšší částce, než jaká byla daňovým subjektem oznámena správci daně.⁸¹ Ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska se naopak pouze připouští, že pachatel *tax evasion* může být trestněprávně odpovědný, ale k zahájení trestního stíhání pachatele dojde pouze v případě podstatných ztrát veřejných rozpočtů v důsledku příslušného protiprávního jednání daňového subjektu, pročež méně významné případy *tax evasion* jsou vyřízeny přímo správcem daně, anebo případně soudem.⁸² Oproti tomu ve Spolkové republice Německo se tato právní kvalifikace neuplatní, neboť ne každé jednání posouzené jako *tax evasion* naplní veškeré atributy trestněprávní odpovědnosti včetně i skutkové podstaty příslušného trestného činu.⁸³ Dále také ve Španělsku

⁷⁷ TIXIER, Gilbert. Definition, Scope and Importance of International Tax Evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 28. ISBN 90-70125-19-6.

⁷⁸ LENZ, Raoul. Switzerland. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 77. ISBN 0-9505876-7-2.

⁷⁹ ZEITLIN, George E. United States of America. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 91. ISBN 0-9505876-7-2.

⁸⁰ ALM, James. Tax Compliance and Administration. In: HILDRETH, W. Bartley a James A. RICHARDSON. *Handbook on Taxation*. New York: Marcel Dekker AC, 1999, str. 741. ISBN 0-8247-1097-6.

⁸¹ ZEITLIN, George E. United States of America. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 94. ISBN 0-9505876-7-2.

⁸² NIGHTINGALE, Kath. *Taxation. Theory and Praxis*. Londýn: Pitman Publishing, 1997, str. 448. ISBN 0-273-61426-6.

⁸³ INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 4. ISBN 0-9505876-7-2.

je rozlišováno mezi administrativněprávními následky spáchání *tax evasion* a trestněprávními následky této činnosti v případech naplnění skutkové podstaty trestného činu.⁸⁴ Dalším případem, kdy koresponduje termín *tax evasion* s daňovým trestním činem, je Švédsko, avšak s tím rozdílem, že k jeho spáchání dokonce není nezbytný úmysl, ale postačí hrubá nedbalost.⁸⁵

Velice obsáhlou definici *tax evasion* včetně demonstrativního výčtu případů nabízí kanadská judikatura, podle níž se za *tax evasion* považuje vědomé jednání nebo opomenutí jednat s cílem oklamat, a to tak, že tvrzená daň správci daně je nižší než daň odpovídající dani podrobené právní skutečnosti podle práva, nebo jakékoli podílení se na takové činnosti, čehož může být dosaženo zatajením právní skutečnosti podrobené dani, podvodným vykázaním výdajů, daňových slev či jiných daňových zvýhodnění, nebo úmyslně chybný výklad, zatajení a odepření sdělení relevantních skutečností.⁸⁶ Z této definice je tak rovněž zřejmé, že by za *tax evasion* mělo být vždy považováno podvodné jednání nebo nezákonné jednání daňového subjektu, doprovázené vědomým, záměrným a skutečným úmyslem oklamat správu daně.

Také nizozemští teoretici uvádějí, že je pro *tax evasion* příznačná přítomnost odsouzeníhodného úmyslu snížit svou daňovou povinnost v rozporu s daňovým právem. Rozdílným faktorem nizozemského přístupu je ale zohlednění, zdali se jedná o poctivý, nebo nepoctivý úmysl.⁸⁷ Přijmutím tohoto závěru bychom však museli připustit, že v anglické terminologii existuje v daňové oblasti prostor protiprávních jednání anebo opomenutí spáchaných z nedbalosti, pro které neexistuje právní termín. V případě Spojených států amerických tomu nicméně skutečně je, neboť *tax evasion* označuje pouze protiprávní jednání, jehož výsledkem je odvedení daně v nižší částce, než je stanoveno obecně závaznými právními předpisy, a vedle trestného činu *tax evasion* existují další daňové trestné činy, jimiž je např. příprava falešného daňového tvrzení, neuhrazení splatné daně apod.⁸⁸ Jako příklad by pak bylo možno uvést nesplnění registrační povinnosti daňového subjektu z důvodu nedostatečné znalosti právní úpravy, kdy taková nedbalost může vést k nezahrnutí určité činnosti do daňového tvrzení vedoucího ke stanovení nižší daně, než by měla být v souladu s právními

⁸⁴ GUIJARRO, Francisco. Spain. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 70. ISBN 0-9505876-7-2.

⁸⁵ GÄRDE, H. S.. Sweden. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 67. ISBN 0-9505876-7-2.

⁸⁶ Rozhodnutí Tax Court of Canada z roku 1975, sp. zn. 75 D.T.C. 5095.

⁸⁷ WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 52. ISBN 0-9505876-7-2.

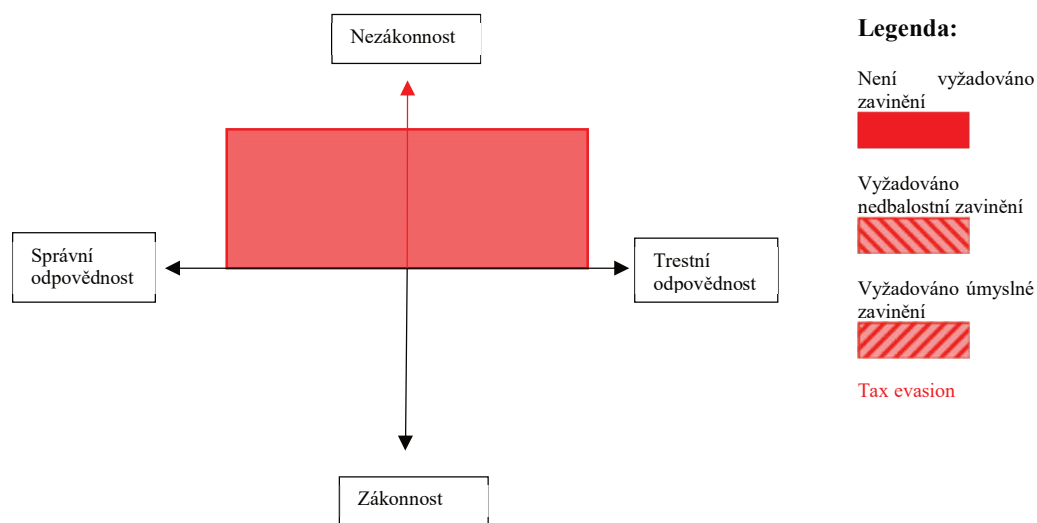
⁸⁸ ZEITLIN, George E. United States of America. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 95. ISBN 0-9505876-7-2.

předpisy stanovena. Také nevidím jediný důvod, a to i s ohledem na níže uvedené k vymezení termínu daňový podvod, proč by pak mělo být rozlišováno mezi pojmy daňový podvod a *tax evasion*. Z tohoto důvodu proto zastávám názor, že úmysl daňového subjektu není referenčním kritériem pro posouzení protiprávního jednání daňového subjektu v daňové oblasti jako *tax evasion*. Úmysl však bude jedním z kritérií, zdali se uplatní daňověprávní odpovědnost podle předpisů finančního práva, nebo zdali dojde k aplikaci pramenů práva trestního.

Je tak zřejmé, že *tax evasion* vyvstane v případě, kdy se daňový subjekt dopustí zaviněného protiprávního jednání, s nímž právní předpisy spojují vznik povinnosti k dani, a z tohoto důvodu se uplatní sankční opatření.⁸⁹ Nehraje přitom roli, jestli se jedná o odpovědnost správní, daňověprávní, trestní nebo třeba i civilní, jak je tomu v případě Velké Británie.⁹⁰ Z výše uvedených důvodů se proto domnívám, že poskytnout definici *tax evasion* v mezinárodním kontextu abstrahovanou od národního práva jednotlivých států, je nemožné. Proto definice *tax evasion* bude odpovídat národním pravidlům, jaká jednání a opomenutí daňového subjektu jsou považována za nelegální, tudíž obecně nelze tento pojem vymežit. Ze zjištěných poznatků se domnívám, že grafické znázornění množiny skutků podřaditelných pod pojem *tax evasion* odpovídá níže uvedenému grafu založeném na znázornění tří atributů skutkového jednání daňového subjektu, a to zákonnosti a druhu odpovědnosti, kdy zavinění je rozlišováno výplní znázorněné množiny jednání daňového subjektu.

⁸⁹ JONES, L. E. T. United Kingdom. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 87. ISBN 0-9505876-7-2.

⁹⁰ Tamtéž.



graf č. 1 – vlastní zpracování autora

Z uvedeného grafu je tedy zřejmé, že *tax evasion* vždy bude protiprávním jednáním, a to způsobilým založit správní odpovědnost⁹¹, ale i odpovědnost trestní. Na tomto grafu je rovněž znázorněno, že pro posouzení protiprávního jednání daňového subjektu jako *tax evasion* není rozhodné zavinění daňového subjektu, tzn. *tax evasion* je objektivním jevem, který nevyžaduje existenci konkrétního zavinění daňového subjektu k neodvedení daňové povinnosti. Rovněž je možné, aby se posuzované protiprávní jednání nacházelo na hranici existence správní a trestní odpovědnosti daňového subjektu. V těchto souvislostech lze proto uvažovat o českém ekvivalentu k *tax evasion*, kterým by mohlo být protiprávní jednání daňového subjektu s dopadem na výši jeho daňové povinnosti.

⁹¹ Správní odpovědnost chápěj nejen jako správní odpovědnost *stricto sensu*, nýbrž i jako odpovědnost daňověprávní, tzn. odpovědnost za sankční následky dle daňového práva.

2.2 Vyhýbání se daňové povinnosti jako pojem související s daňovými úniky

Rozlišování mezi pojmy daňový únik na straně jedné a vyhýbání se daňové povinnosti neboli také vyhýbání se dani na straně druhé je s daňovým právem spjato již od počátku 20. století a dle mého názoru vyplývá především z angloamerické terminologie důsledně rozlišující oba právní termíny.⁹² Jak přitom prohlásil Healey: „Rozdíl mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a nelegálními daňovými úniky je tloušťka vězeňské cely“⁹³, jelikož obě jednání sledují totožný cíl.⁹⁴ V roce 1977 pak OECD zdůraznila nezbytnost rozlišovat oba termíny, když Rada OECD ustavila pracovní komisi pro Tax Avoidance a Evasion, jakožto negativních jevů daňového práva, proti nimž je nutné bojovat, avšak bez nadbytečných zásahů do svobody a soukromí daňových subjektů.⁹⁵ Přitom *tax avoidance* je v porovnání s *tax evasion* stejně tak rozsáhlým negativním jevem mezinárodních rozměrů, jenž byl a nadále bude konfrontován soudy, správci daní a zákonodárci, a to zejména v zemích spoléhající na daňové příjmy jako hlavní zdroj opatření prostředků do veřejných rozpočtů⁹⁶, poněvadž se doposud nepodařilo v žádné jurisdikci vymyslet kompletní a především trvalé řešení této otázky.⁹⁷ V porovnání s *tax evasion* by tudíž *tax avoidance* měla být legálním právním jednáním daňového subjektu, neboť v opačném případě by rozlišování mezi oběma termíny postrádalo hlubšího smyslu.⁹⁸ Přesto někteří autoři oba termíny zaměňují a považují *tax avoidance* za specifický termín vedle *tax evasion* označující nedodržení daňověprávních norem, tento přístup však předpokládá, že *tax evasion* je protiprávní jednání zakládající trestní odpovědnost pachatele a že také nezahrnují

⁹² Blíže např. článek COGGER, William. Tax Avoidance v. Tax Evasion. *The Tax Magazine*. 1937, roč. 15, č. 9, s. 518-520.

⁹³ Autorův překlad originálního znění prohlášení „The difference between tax avoidance and tax evasion is the thickness of a prison wall“. Blíže GORDON, Keith M. a Ximena Montes MANZANO. *Tiley and Collison's UK Tax Guide 2014-15*. 32. vydání. Croydon: LexisNexis, 2014, str. 112. ISBN 978-1405788342.

⁹⁴ ELFFERS, Hank. *Income Tax Evasion. Theory and Measurement*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 1991, str. 13. ISBN 9789020014310.

⁹⁵ THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. OECD work on tax avoidance and evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 11. ISBN 90-70125-19-6.

⁹⁶ OROW, Nabil. *General Anti-avoidance Rules. A Comparative International Analysis*. Bristol: Jordan Publishing Limited, 2000, str. 19. ISBN 0-85308-620-6.

⁹⁷ ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer International, 2015, str. 1. ISBN 978-90-411-5839-0.

⁹⁸ HUISKAMP, J. C. L. Definition, scope and importance of International tax avoidance. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 19. ISBN 90-70125-19-6.

pouhé neodvedení řádně přiznané daně.⁹⁹ Tento závěr nám také neposkytuje odpověď, jestli totéž platí pro vztah mezi termíny daňový únik a tax evasion. Význam rozlišení jednotlivých pojmů této terminologie se však netýká pouze států z angloamerického právního systému, nýbrž rozlišování mezi *tax evasion* a *tax avoidance* je evidentní i z právní doktríny různých členských států Evropské unie, přestože s termínem *tax avoidance* je zacházeno unikátně s ohledem na zkušenosti konkrétního státu.¹⁰⁰ Namátkově lze uvést např. Francouzskou republiku¹⁰¹, Spolkovou republiku Německo¹⁰², nebo Nizozemské království¹⁰³, jež právě v daňové oblasti patří mezi nejpokročilejší jurisprudence.¹⁰⁴ Přesto v právním prostředí pozitivního práva Evropské unie nedefinujícího *tax evasion* ani *tax avoidance* dochází k situaci, že pozitivní právo zachází s oběma termíny jako s rovnocennými, přestože i přední odborníci považují *tax avoidance* za zákonné jednání, ale z povahy věci nesprávné.¹⁰⁵

Z tohoto důvodu proto v následující pasáži této práce bude nejprve přistoupeno v rozboru pojmosloví příznačného pro angloamerický právní systém, neboť i v případě *tax avoidance* existuje rozličné množství různých definicí, z praktického pohledu založených mnohdy na popisu jednání subsumovatelného pod tento termín, jež následně bude doplněn o aplikaci závěrů dosažených v kapitole 2.1 této práce. Závěrem této kapitoly proto bude možné posoudit, zdali vyhýbání se daňové povinnosti jakožto český právní pojem lze ztotožňovat s termínem *tax avoidance*, a pokud dochází k určitému překrývání těchto termínů, pak jaký je vztah jednání označeného jako *tax avoidance* nebo vyhýbání se daňové povinnosti k termínu daňový únik. Nelze však opomenout ani skutečnost, že rozlišování mezi těmito termíny, ať už s ohledem na legislativu, správu daní nebo judikaturu, není vždy automatické, kdy například v Itálii ještě ke

⁹⁹ ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Aalphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015, str. 21. ISBN 978-90-411-5839-0.

¹⁰⁰ EDGAR, Tim. BUILDING A BETTER GAAR. *Virginia Tax Review*. 2008, roč. 28, jarní číslo, str. 835. ISSN 0735-9004.

¹⁰¹ Francouzská jurisprudence rozlišuje zejména termíny *la fraude fiscale* pro označení daňových podvodů a *l'évasion fiscale* pro označení *tax avoidance*.

¹⁰² Německá jurisprudence rozlišuje mezi termíny *Steuerhinterziehung* pro protiprávní jednání ve smyslu *tax evasion* a *Steuerumgehung* jako ekvivalent *tax avoidance*.

¹⁰³ Nizozemská jurisprudence rozlišuje mezi termíny *Belastingontduiking* ve smyslu *tax evasion* a *Belastingontwijking* jako ekvivalentem *tax avoidance*.

¹⁰⁴ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, s. 8. ISBN 80-901918-3-5.

¹⁰⁵ TERRA, Ben J. M. a Peter J. WATTEL. *European Tax Law*. Šesté vydání. Aalphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012, str. 686. ISBN 978-90-411-3878-1.

konci minulého století nebylo mezi *tax evasion* a *tax avoidance* rozlišováno pomocí nějakého jasného kritéria.¹⁰⁶

2.2.1 *Tax avoidance* jako ekvivalent vyhýbání se daňové povinnosti

Stejně jako v případě překladatelských ekvivalentů *tax evasion* pro český právní termín daňový únik se lze především prostoru Evropské unie setkat se stejným jevem v případě vyhýbání se daňové povinnosti (nebo v krátkosti vyhýbání se dani), termínu překládaného jako *tax avoidance*¹⁰⁷, kdy tento český překladatelský ekvivalent vychází pravděpodobně z obecného jazykového významu slova *to avoid*.¹⁰⁸ Z jazykového výkladu je tedy zřejmé, že co do obecného chápání použitých jazykových ekvivalentů by se mělo jednat o pojmy zaměnitelné, je ovšem jednání posouzené jako vyhýbání se daňové povinnosti dle právní vědy zabývající se českým právem rovněž možné podřadit pod termín *tax avoidance*? Převzetí tohoto přístupu je přitom v České republice natolik vžitě, že jej užívají např. i veřejné instituce typu ústředních správních úřadů jako jsou ministerstva.¹⁰⁹

2.2.1.1 *Slovníková definice Tax avoidance*

Jak již bylo uvedeno výše, jedním z přístupů, jak vymezit termín *tax avoidance* a rozlišit jej od pojmu *tax evasion* je dle jurisprudence zastávané ve Spojených státech amerických prostřednictvím existence dobré víry daňového subjektu v konformitu svého jednání s obecně závaznými právními předpisy. Na základě této hypotézy pak autoři přisuzují označení *tax*

¹⁰⁶ GANGEMI, Bruno. Italy. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, str. 29. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁰⁷ Srovnej RADA EVROPSKÉ UNIE. Vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků: Rada se dohodla na postoji k pravidlům proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Tisková zpráva 370/16. In: *Consilium.europa.eu* [online]. 2016 [cit. 28. 8. 2016]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/press/press-releases/2016/06/21-corporate-tax-avoidance/>.

¹⁰⁸ MELLINKOFF, David. *Mellinkoff's Dictionary of American Legal Usage*. St. Paul: West Publishing CO, 1992, str. 41. ISBN 6-314-01060-2.

¹⁰⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Dokumentační Bulletin MF. In: *Mfcr.cz* [online]. 2016, č. 2 [cit. 28. 8. 2016]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Bulletin-knihovny-MF_2016-c-02_2016-02_Financi-a-ekonomicke-informace-022016.pdf.

avoidance jednání činěnému rozumnými prostředky v dobré víře, že nepodléhá zdanění.¹¹⁰ Přesto ovšem demarkace rozlišení mezi *tax avoidance* a *tax evasion* prostřednictvím dobré víry není v současné době zcela optimální, neboť z důvodu frekvence argumentace daňových subjektů v legálnost jimi činěných opatření v důsledku splnění definičních znaků *tax avoidance* a také množství odmítnutí takových tvrzení příslušnými orgány veřejné moci, ztrácí *tax avoidance* na svém významu a často splývá, resp. se srovnává, s nelegálními daňovými úniky.¹¹¹ Někteří autoři naopak volají po co nejobecnější definici a při definici hesla *tax avoidance* např. uvádí, že se jedná o zákonný pokus snížit výši daně, jež má být uhrazena.¹¹² Později však i tito autoři vymezují *tax avoidance* mnohem podrobněji, a to jako zákonné jednání nebo plánování záležitostí daňového subjektu, jakým způsobem snížit jeho daňovou povinnost.¹¹³

Britští autoři tuto definici pak rozvíjejí o znak legitimacy a termínem *tax avoidance* označují jednání spočívající ve snížení daňové povinnosti, které pokud probíhá v rámci limitů stanovených právem, je činností zcela legitimní.¹¹⁴ Toto vágní vymezení je přitom natolik obecné a nepřesné, že v sobě bude zahrnovat i taková jednání, jejichž učinění není v diskreční pravomoci daňového subjektu. Hraniční povahu *tax avoidance* zdůrazňuje i Curzon, když zdůrazňuje, že *tax avoidance* je uspořádání záležitostí daňového subjektu týkajících se jeho daňové povinnosti způsobem umožňujícím její snížení nebo dokonce zcela jejího vymizení, které samo o sobě není nelegální.¹¹⁵ Z uvedeného tudíž vyplývá, že se zřetelem k dalším okolnostem může v určitých případech *tax avoidance* být jednáním protiprávním. Praktický soudní výkladový slovník pak doplňuje, že protiprávnost může být dovozována především z jasného rozporu takového jednání posouzeného jako *tax avoidance* s úmyslem zákonodárce,

¹¹⁰ MELLINKOFF, David. *Mellinkoff's Dictionary of American Legal Usage*. St. Paul: West Publishing CO, 1992, str. 41. ISBN 6-314-01060-2.

¹¹¹ Tamtéž.

¹¹² COLLIN, Peter H. *Dictionary of Law*. Čtvrté vydání. Londýn: Bloomsbury Publishing plc, 2004, str. 293. ISBN 0-7475-6636-4.

¹¹³ MARTIN, ELIZABETH A. *A Dictionary of Law*. Sedmé vydání. Oxford: Oxford University Press, 2013, str. 541. ISBN 978-0-19-966986-8.

¹¹⁴ STEWART, William J. a Robert BURGESS. *Collins Dictionary of Law*. Glasgow: HarperCollins Publishers, 1996, str. 379. ISBN 0-00-470009-0.

¹¹⁵ CURZON, Lesley B. *Dictionary of Law*. Šesté vydání. Dorchester: Person Education Limited, 2002, str. 411. ISBN 0-582-43809-8.

protože takovéto právní opatření bylo navrženo s cílem dostat se s tímto úmyslem do konfliktu nebo jej dokonce překonat.¹¹⁶

Pro dosažení relativní komplexity považují za nezbytné alespoň nastínit postoje autorů ze států kontinentálního právního systému v otázce vymezení *tax avoidance*. Tu po vzoru svých britských kolegů považují za *terminus technicus* používaný pro označení zákonných opatření učiněných daňovým subjektem v záležitostech dotčených daňovými předpisy, a to za účelem snížení své daňové povinnosti.¹¹⁷ Tento pojem je pak často chápán pejorativně, neboť existují případy, kdy je jím označováno uspořádání osobních nebo podnikatelských záležitostí prostřednictvím uměle vytvořených dohod se záměrem využít mezery, dvojznačnosti, anomálie a další defekty daňového práva, přičemž v dnešní době právní opatření k zamezení *tax avoidance* se více dotýkají všedního života a často jsou přitom regulovány značně rozsáhlými a komplexními ustanoveními právních předpisů.¹¹⁸

Je tak evidentní, že v anglické slovníkové terminologii je *tax avoidance* legálním postupem k dosažení snížení nebo úplného potlačení daňové povinnosti daňového subjektu. Přesto z poskytnutých a analyzovaných definic není jisté, zda v sobě *tax avoidance* zahrnuje i postupu regulované prostým právem, s jejichž využitím pro snížení daňové povinnosti toho kterého daňového subjektu zákonodárce předpokládá. Běžným příkladem by mohlo být využití různých slev na dani, odpočitatelných položek od základu daně nebo možnost volby uplatnit daňové výdaje v paušální částce namísto jejich skutečné výše. Rovněž je zřejmé, že problematika *tax avoidance* spočívá ve skutečnosti, že se předmětné opatření daňového subjektu mnohdy dostává do rozporu s intencí zákonodárce, co pak zejména v moderní době, v níž se klade větší důraz na materiální přístup k právu, než na přístup ryze formalistický, může sehrát důležitou roli pro posouzení legálnosti takového opatření daňového subjektu.

¹¹⁶ GREENBERK, Daniel a Alexandra MILLBROOK. *Stroud's judicial dictionary. Třetí svazek: Q-Z*. Šesté vydání. Londýn: Sweet & Maxwell, 2000, str. 2616-2617. ISBN 0-421-70740-2.

¹¹⁷ LYONS, Susan M. *International Tax Glossary*. Třetí revidované vydání. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1996, str. 24. ISBN 90-70125-85-4.

¹¹⁸ Tamtéž.

2.2.1.2 Tax avoidance a její vymezení

Východisko pro koncepci *tax avoidance* lze nalézt již v první polovině minulého století. Již v roce 1935 podle Lorda Tomlina, k jehož názoru se připojila zbývající většina Sněmovny lordů Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, je každý oprávněn si uspořádat vlastní záležitosti tak, aby daňová povinnost vyplývající z konkrétního zákona byla nižší, než by jinak byla. Pokud je v tomto smyslu daňový subjekt úspěšný a takové uspořádání svých záležitostí zajistí, nemůže být přinucen uhradit zvýšenou daň příslušným správcem daně.¹¹⁹ Rovněž Dalahaye zdůrazňuje, že volba nejméně zdaněného postupu je výrazem svobody daňového subjektu, tudíž se jedná o právo daňového subjektu organizovat svou činnost způsobem, aby jeho daňové zatížení bylo co nejnižší.¹²⁰ Ve světle tohoto názoru je potom existence pojmů jako je nezákonné vyhýbání se daňové povinnosti ve smyslu *tax avoidance* zarážející, neboť jedním z aspektů samotné podstaty organizace ekonomické činnosti nebo jiné činnosti podléhající zdanění je snížení daňového zatížení na co nejnižší úroveň za účelem získání odpovídajícího příjmu.¹²¹ Přesto se s nelegálním postupem označeným jako *tax avoidance* v daňovém právu setkáváme.

Ovšem, co tou tajemnou *tax avoidance* skutečně je a existuje nějaké obecné pravidlo, jakým posoudit jednotlivá jednání daňového subjektu, aby tento nabyl jistoty, že již nepáchá daňový nebo dokonce trestněprávní delikt? Jediné, na čem panuje napříč správci daní jednotlivých členských států OECD shoda, je, že přesné a jasné vytyčení hranic mezi legitimním snížením daňové povinnosti a jednáními směřujícími ke zmaření účelu práva, a to zejména s cílem tvorby neutrální definice *tax avoidance*, by mělo vycházet z judikatury.¹²²

O složitosti vymezení *tax avoidance* a jejího konceptu rovněž svědčí nekončící rozprava vrcholných politiků, když Lord Nolan uvádí, že charakteristickým znakem *tax avoidance* je, že daňový subjekt snižuje svou daňovou povinnost, aniž by jím byly zohledněny ekonomické souvislosti, jejichž zdanění či nezdanění měl v úmyslu zákonodárce u jakéhokoliv daňového

¹¹⁹ Srovnej narativní část rozhodnutí IRC v. Duke of Westminster [1935] All ER 259 (H.L.).

¹²⁰ DELAHAYE, Thomas. *Le choix de la voie la moins imposée: Étude de droit fiscal Compaq*. Brusel: Bruylant, 1977, str. 33.

¹²¹ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, s. 11. ISBN 80-901918-3-5.

¹²² THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. OECD work on tax avoidance and evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 13. ISBN 90-70125-19-6.

subjektu.¹²³ Naopak Lord Hoffmann se domnívá, že při bližším pohledu koncept *tax avoidance* vůbec žádným konceptem není, neboť buďto takový koncept funguje a dojde k legálnímu snížení daňové povinnosti, nebo nefunguje a dojde ke spáchání daňověprávního deliktu. Pozvolna se tak stává standardem, aby legislativní opatření¹²⁴ proti vyhýbání se aplikaci ustanovení obecně závazných právních předpisů nebo využívání mezer v zákoně bylo součástí právního předpisu.¹²⁵ Stejně tak samotné OCED považuje obecné vymezení *tax avoidance* za choulostivý problém.¹²⁶

Dalším problematickým aspektem vymezení pojmu *tax avoidance* je skutečnost, že se aplikační praxe ve vztahu k tomuto termínu v průběhu především 20. století značně vyvíjela, proto bylo možné *tax avoidance* chápat ve třech rozdílných rovinách.¹²⁷ První velmi specifickou rovinou bylo užívání tohoto označení pro činnosti daňového subjektu, které naplní znaky *tax evasion*, tedy především znak protiprávnosti takové činnosti, s tím, že dosahují mezinárodního rozměru, s kterým se bylo možno setkat v období mezi světovými válkami.¹²⁸ Nejčastěji je však termín *tax avoidance* použit v rovině, kdy je jím označováno umění daňového subjektu vyhnout se aplikaci daňových právních předpisů, aniž by porušil příslušný obecně závazný právní předpis. V této rovině lze proto *tax avoidance* přirovnat k jakési pomyslné hranici mezi protiprávním jednáním a tím, co by napříště mohlo být zákonodárcem upraveno s cílem zamezit využívání takových postupů ke snížení daňové povinnosti jednotlivých daňových subjektů.¹²⁹ Jedná se totiž o důsledek neurčitých konstrukcí daňového práva, když mezi zákonným jednáním a protiprávním jednáním daňového subjektu neexistuje jasná a určitá hranice, ale jistý přechod, kdy se určitá praktika může pohybovat právě v tomto přechodu na pomezí zákonnosti.¹³⁰

¹²³ MARTIN, ELIZABETH A. *A Dictionary of Law*. Sedmé vydání. Oxford: Oxford University Press, 2013, str. 541. ISBN 978-0-19-966986-8.

¹²⁴ Je však třeba poznamenat, že opatření k zamezení vyhýbání se daňové povinnosti jsou například ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irsku již součástí The Finance Act 2004, nebo je lze nalézt např. v ustanovení § 38 odst. 2 portugalského zákona ze dne 17. prosince 1998, č. 398/98 Sb., Lei Geral Tributária.

¹²⁵ MARTIN, ELIZABETH A. *A Dictionary of Law*. Sedmé vydání. Oxford: Oxford University Press, 2013, str. 541. ISBN 978-0-19-966986-8.

¹²⁶ THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. OECD work on tax avoidance and evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 12. ISBN 90-70125-19-6.

¹²⁷ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 9. ISBN 80-901918-3-5.

¹²⁸ LEROUGE, Gaston. *Théorie de la fraude en droit fiscal*. Paříž: Impr. des Éditions de Montsouris, 1944, str. 156.

¹²⁹ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 10. ISBN 80-901918-3-5.

¹³⁰ Tamtéž, str. 13.

V poslední, v praxi ve zcela výjimečně se vyskytující se rovině, může být pojem *tax avoidance* použit jakožto obecný termín zastřešující veškeré činnosti, jimiž je manifestován cíl vyhnout se úhradě daňové povinnosti v jakékoliv její části, tedy i *tax evasion*¹³¹, kdy konkrétním případem může být Švédsko.¹³² V souvislosti s těmito rovinami je pak otázkou, zdali opravdu nemusí být esenciálním znakem *tax avoidance* právě její zákonnost, když by v opačném případě nebylo důvodu k rozlišování *tax avoidance* a *tax evasion*. Tomuto závěru totiž odpovídá tehdejší norská terminologie, která je v současnosti však již překonaná potřebou řešit *tax evasion* a vyhýbání se daňové povinnosti v mezinárodním měřítku, podle níž není rozlišováno mezi *tax evasion* a *tax avoidance*, nýbrž jsou používány termíny nezákonné a zákonné vyhýbání se dani.¹³³

Významnou sjednocující úlohu mohla sehrát instituce OECD, jež za účelem rozlišení mezi pojmy *tax evasion* a *tax avoidance* a jejich následného vymezení vycházela z nezbytnosti podrobit konkrétní analýze jednotlivá právní prostředí členských států OECD, jelikož právní prostředí a právní věda podložena především judikaturou národních soudů se v jednotlivých státech liší.¹³⁴ Z provedeného rozboru nejprve OECD zjistila, že hlavním rozdílem bývá obecně označována zákonnost posuzovaného jednání, kdy pojem *tax evasion* v sobě vždy zahrnuje porušení práva, avšak tento aspekt nelze stanovit jako konzistentní referenční kritérium pro rozlišování obou pojmů, neboť se neliší jen právo jednotlivých států. Některé státy totiž považují zmaření účelu příslušného ustanovení zákona jeho jiným výkonem jako porušení práva.¹³⁵

Ačkoliv je odbornou veřejností uváděna jako hlavní odlišnost právě zákonnost jednání daňového subjektu, Fiskální komise OECD připouští, že je bez jakýchkoliv obtíží možné identifikovat druhy schémat vyhýbání se daňové povinnosti, která by měla být potírána.¹³⁶

¹³¹ DUVERGER, Maurice. *Finances publiques*. Paříž: Press Universitaires de France, 1965, 419 str. ISBN 978-2841432240.

¹³² GÄRDE, H. S. Sweden. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 70. ISBN 0-9505876-7-2.

¹³³ LØCHEN, Hakon. Norway. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 60. ISBN 0-9505876-7-2.

¹³⁴ THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. OECD work on tax avoidance and evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 12. ISBN 90-70125-19-6.

¹³⁵ Tamtéž.

¹³⁶ Tamtéž, str. 13.

Dostáváme se pak ale do situace, kdy jediný možný definiční znak *tax avoidance*, na kterém panuje napříč odbornou veřejností poměrně nezvykle rozsáhlá shoda, a to zákonnost jednání daňového subjektu, je relativizován.¹³⁷ Přes neuniformovanost konceptu *tax avoidance* panuje jakási generální shoda na tom, že je možné *tax avoidance* rozlišit na přípustnou a nepřípustnou.¹³⁸ Fiskální komise OECD proto vzápětí dodává, že hlavním znakem nepřípustného druhu *tax avoidance* je pokus daňového subjektu snížit svoji daňovou povinnost pod úroveň, kterou zákonodárce zamýšlel stanovit pro příslušný předmět daně za nastalých skutečností, přičemž charakteristika takového druhu *tax avoidance* je, že:¹³⁹

- je téměř vždy přítomen prvek umělého uspořádání záležitostí daňového subjektu, když jsou činěna taková opatření, která by při absenci daňových dopadů byla činěna v odlišné formě;
- taková schémata často využívají mezer v zákoně nebo úmyslně aplikují právní ustanovení v rozporu s jejich účelem;
- taková schémata mohou být dotčena smluvní povinností o nich zachovávat mlčenlivost, praxe pak nabízí případy, kdy daňový poradci prodávali vzorová a připravená právní opatření a součástí příslušné smlouvy bylo ujednání o povinnosti mlčenlivosti a uchování tajemství po maximálně povolenou dobu obecně závaznými právními předpisy.

Důvod, proč rozlišovat mezi přípustnou a nepřípustnou *tax avoidance*, dle některých autorů spočívá v chybějící legitimitě její nepřípustné formy, za předpokladu jejího vymezení jako sníženého nebo úplného potlačení daňové povinnosti usazováním osob¹⁴⁰, přemístováním jejich orgánů, entit bez právní osobnosti, nebo různých peněžních fondů, ať již pouze peněžních¹⁴¹ nebo majetkových, napříč územími s různými daňověprávními jurisdikcemi, a to

¹³⁷ HUISKAMP, J. C. L. Definition, scope and importance of International tax avoidance. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 20. ISBN 90-70125-19-6.

¹³⁸ Tamtéž.

¹³⁹ THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. OECD work on tax avoidance and evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 13. ISBN 90-70125-19-6.

¹⁴⁰ Chápáno ve smyslu svobody usazování jakožto mobility podniků a pracovníků a jedné ze základních svobod Evropské unie.

¹⁴¹ Termín peněžní fond je zde užit ve svém nejobecnějším smyslu, jak jej vymezuje Němeček v díle NĚMEČEK, Eduard. *Úvod do studia finanční politiky*. Praha: Věhřd, 2001. 61 s. ISBN 80-85305-45-3.

za využití nelegitimních metod.¹⁴² Poslední zmiňovaný postup *tax avoidance* přitom často bývá označován samostatným pojmem *international tax avoidance*, neboť pro něj platí jistá specifika.¹⁴³ Dalším důvodem je rovněž skutečnost, že v případě ztrát na daňových příjmech v důsledku proliferace *tax avoidance* schémat je to vždy daňový poplatník, kdo neaplikuje prostředky *tax avoidance* nebo si tyto prostředky nemůže dovolit, kdo musí nést dopady vyššího zdanění¹⁴⁴, činěného např. v důsledku změny legislativy z důvodu dosažení potřebných příjmů veřejných rozpočtů. Tudíž může docházet ke zkreslení hospodářské soutěže mezi jejími jednotlivými účastníky. Odbornou literaturou jmenovanými legitimními metodami vyhýbání se daňové povinnosti ve smyslu *tax avoidance*, a tudíž i metodami zákonnými, je využití samotným zákonem zavedeného pro daňový subjekt výhodnějšího daňového režimu, který ponechává na daňovém subjektu volbu, zda takového postupu využije či nikoliv. Dalším metodou spočívající v pasivním přístupu daňového subjektu je samotné neuskutečnění činnosti podrobené dani, jež by v důsledku nadměrného daňového břemene nepřinesla daňovému subjektu racionální prospěch. V takovém případě daňový subjekt volí nezdánitelný „volný“ čas. Posledním, dle mého názoru však přinejmenším hraničním, způsobem je využití mezer v daňovém právu.¹⁴⁵

Jako protiklad této opětovně příliš obecné a abstraktní definice lze pak považovat test pěti kritérií podle Huiskampa, jímž je podrobena jakákoliv třída transakcí nebo právě pohyb výše uvedených entit nebo fondů, posouzením¹⁴⁶:

- Motivu daňového subjektu. Tímto kritériem je posouzení uskutečněného právního jednání, zdali jeho výlučným, hlavním, nebo pouze částečným účelem je snížení daňové povinnosti daňového subjektu. Jedná se však o těžko aplikovatelné kritérium, neboť bez pravdivé součinnosti jej lze prokázat pouze nepřímo na základě objektivních faktů skutkového stavu. Z tohoto důvodu se záměrem nalézt určitou

¹⁴² HUISKAMP, J. C. L. Definition, scope and importance of International tax avoidance. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 21-22. ISBN 90-70125-19-6.

¹⁴³ ROTTERDAM INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES. *International Tax Avoidance. Volume A*. Deventer: Kluwer, 1979, str. 29. ISBN 90-200-0510-3.

¹⁴⁴ THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. OECD work on tax avoidance and evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 13. ISBN 90-70125-19-6.

¹⁴⁵ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 10. ISBN 80-901918-3-5.

¹⁴⁶ HUISKAMP, J. C. L. Definition, scope and importance of International tax avoidance. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 22. ISBN 90-70125-19-6.

objektivitu v tomto kroku je vytvoření průměrného, normálního a rozumného daňového subjektu.

- Umělého uspořádání záležitostí daňového subjektu. Toto kritérium je naopak v aplikační praxi velice rozšířené, přičemž se jedná o porovnání účelu zákona a uskutečněné operace daňového subjektu, která sice může odpovídat gramatickému výkladu právní normy, avšak ve světle interpretace teologickou nebo systematickou metodou již nikoliv. Taková uměle uskutečněná operace je tudíž odchylkou od sociální a ekonomické reality, za které měla dle zákonodárcova názoru být uložena daň. Takováto jednání pak při jejich izolaci od daňověprávních dopadů postrádají rozumný důvod k jejich uskutečnění.
- Prospěchu. Je imanentním znakem nepřijatelné *tax avoidance*, že je činěna za účelem získání určitého majetkového prospěchu. Je však třeba brát zřetel, že tento majetkový prospěch nemusí v každém případě vzniknout přímo daňovému subjektu, nýbrž i právnímu subjektu jinému.¹⁴⁷
- Ovlivnění transakce právem (zejména z pohledu diskrece správce daně).
- Rozšířením praxe. Je obvyklé, že v případě existence určitého *tax avoidance* schématu, jež je považováno za nelegitimní, dojde v krátké době k jejímu rozšíření mezi značnou část daňových subjektů.

Nepřijatelná *tax avoidance* je tedy přítomna především v případech, kdy je jednání nebo zdržení se jednáním daňového subjektu legální z pohledu formy a jazykového vyjádření normy, nicméně z perspektivy účelu zákona je takto dosažený výsledek nevhodný a v rozporu s cílem příslušné normy.¹⁴⁸ V případě Švédska se proto pro shledání schématu *tax avoidance* vyžaduje kumulativní splnění následujících okolností¹⁴⁹:

- výsledek činnosti uskutečněné daňovým subjektem neodpovídá z finančního pohledu (s odhlédnutím od získaného daňového zvýhodnění) činnosti, která by byla k takovému výsledku standardně užita;

¹⁴⁷ SWINKELS, Joep J. P. Abuse of EU VAT Law. *International VAT monitor*. 2011, roč. 22, č. 4, str. 225. ISSN 0925-0832.

¹⁴⁸ RICHARDSON, Elinore J. Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 10. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁴⁹ GÄRDE, H. S. Sweden. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 67. ISBN 0-9505876-7-2.

- činnost daňového subjektu vyústí k získání daňového zvýhodnění, které z perspektivy okolností konkrétního případu musí být považováno jako hlavní důvod uskutečnění této činnosti; a
- daňovým subjektem aplikovaná daňová právní úprava je zřejmě v konfliktu s účelem a základy pro její aplikaci.

Přestože byla švédská zkušenost použita toliko jako příklad, je z výše uvedených důvodů zřejmé, že je nezbytné správci daně potírat rovněž určité druhy *tax avoidance*, a to prostřednictvím účelového výkladu *tax avoidance* dotčených obecně závazných právních předpisů.¹⁵⁰ Pokud opatření daňového subjektu bylo uskutečněno hlavně, nebo dokonce výhradně s cílem snížení jeho daňové povinnosti v rozporu s účelem aplikovaného práva, pak jej s největší pravděpodobností bude správa daní klasifikovat jako *tax avoidance*.¹⁵¹ Je však nutné učinit drobnou poznámku, kdo bude oprávněný k závaznému výkladu účelu národní legislativy? Takový autentický *ex post* výklad zákonodárcem nicméně ve světle demokratického postulátu dělby moci není vhodný.¹⁵² Rovněž stejný problém vyvstane, zaujmeme-li názor, že k takovému výkladu je oprávněn správce daně, ovšem ani daňovému subjektu, jenž je hnán ve svých jednání vlastním cílem ve zmenšení své daňové povinnosti, jej nelze přiřknout.¹⁵³ Jistě se lze proto shodnout na skutečnosti, že primární roli v účelovém výkladu sehrávají soudy, a to i přes chybějící obecnou závaznost rozhodovací praxe, jejichž samostatnost však znamená, že jimi podaný účelový výklad se nemusí shodovat s úmyslem zákonodárce, ale i s výkladem orgánů správy daní.¹⁵⁴ V obecné rovině proto vymezit nelegitimní *tax avoidance* nebude možné, neboť se vždy bude jednat o posouzení konkrétního

¹⁵⁰ THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. OECD work on tax avoidance and evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 13. ISBN 90-70125-19-6.

¹⁵¹ RICHARDSON, Elinore J. Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 10. ISBN 0-9505876-7-2

¹⁵² GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, str. 132. ISBN 978-80-7380-454-1.

¹⁵³ Srovnej HUISKAMP, J. C. L. Definition, scope and importance of International tax avoidance. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 21. ISBN 90-70125-19-6.

¹⁵⁴ THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. OECD work on tax avoidance and evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 13. ISBN 90-70125-19-6.

případu za využití přinejmenším prvních dvou výše uvedených kritérií dle Huiskampa.¹⁵⁵ V případě, že však jednání označené jako *tax avoidance* jdoucí proti účelu zákona bude deklaratorně shledáno jako protiprávní, dostaneme se do situace, že bude přiznáno rovněž existenci nezákonné *tax avoidance*, čímž se dostáváme do situace, kdy *promiscue* používáme pro označení takového jednání i pojem *tax evasion*.

Požadavek na potírání určitých nelegitimních schémat *tax avoidance* se pak začal promítat do legislativy jednotlivých států vytvářením tzv. obecných proti-zneužívajících opatření, které mnohdy *tax avoidance* definují. Příkladem může být např. kanadský zákon o dani z příjmu, podle něhož je praktika *tax avoidance* taková, která přímo nebo nepřímo vyústí v daňovou výhodu¹⁵⁶, ovšem pouze pokud nemůže být rozumně považována za uskutečněnou v dobré víře a nikoliv za účelem získání daňové výhody, anebo která je součástí komplexu opatření daňového subjektu, kdy tento komplex opatření vede k získání daňového zvýhodnění, jež nemůže být rozumně považován za uskutečněný v dobré víře.¹⁵⁷ Alternativní řešení ke speciální právní úpravě potírání schémat vyhýbání se daňové povinnosti normami daňového práva lze spatřovat v uplatnění obecných zásad a právních ustanovení soukromého práva jako je tomu v případě Itálie, kdy se podle ustanovení § 1414 a násl. italského občanského zákoníku¹⁵⁸ uplatní právní úprava simulace právního jednání.¹⁵⁹ Tato alternace by mohla být aktuální i v České republice, poněvadž Nejvyšší správní soud ČR vyvozuje vztah veřejného a soukromého práva jako práva zvláštního a obecného.¹⁶⁰

Na rozdíl od *tax evasion* ovšem uskutečnění takového opatření podřaditelného pod pojem *tax avoidance* přímo nezakládá deliktní odpovědnost daňového subjektu¹⁶¹, neboť toto opatření

¹⁵⁵ HUISKAMP, J. C. L. Definition, scope and importance of International tax avoidance. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 24. ISBN 90-70125-19-6.

¹⁵⁶ Daňové zvýhodnění je pro účely části zákona regulující obecné antiavoidance pravidlo rovněž vymezeno, a to ustanovením § 245 odst. 1 kanadského Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)) jako snížení, vyhnutí se nebo odložení daně nebo jiné částky splatné na základě tohoto zákona či mezinárodní smlouvy, nebo zvýšení vrácení daně nebo jakékoliv jiné částky splatné na základě tohoto zákona č mezinárodní smlouvy.

¹⁵⁷ Srovnej ustanovení § 245 odst. 3 kanadského Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)).

¹⁵⁸ Il Codice Civile Italiano, R.D. 16 marzo 1942, n. 262 Approvazione del testo del Codice Civile (č. sbírky 74/1942).

¹⁵⁹ GANGEMI, Bruno. Italy. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, str. 29. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁶⁰ Blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. září 2006, č. j. 2 As 50/2005–53.

¹⁶¹ RICHARDSON, Elinore J. Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 11. ISBN 0-9505876-7-2.

bude posouzeno z materiálního hlediska, jako by nebylo uskutečněno s cílem dosažení daňového zvýhodnění.¹⁶² Zprostředkovaně takové jednání deliktní odpovědnost způsobit může, kdy v důsledku materiálního posouzení analyzovaného opatření může způsobit, že fakticky nedojde ke splnění související povinnosti regulované daňovým právem k povinnosti odvést daň¹⁶³, v žádném případě by však nové materiální posouzení nemělo vést k trestněprávní odpovědnosti daňového subjektu.¹⁶⁴ Příkladem může být tzv. schwarz systém, kdy přestože fakticky je právní vztah mezi dvěma osobami soukromého práva upraven obchodněprávní smlouvou (např. smlouvou příkazní), fakticky dochází k naplnění znaků závislé činnosti, což v důsledku jiného materiálního posouzení bude mít vliv na jednotlivé atributy daňověprávního vztahu a tedy i na výslednou daň. Daňový subjekt tak může být sankcionován např. za opožděnou úhradu daně, ale již není možné ho trestně stíhat. Pouze až následně v případě, kdy je shledána neplatnost takového ujednání nebo dojde k jeho překlasifikování z materiálního pohledu a tímto ujednáním dotčené subjekty nadále takové ujednání uplatňují, může daňovému subjektu vzniknout odpovědnost za spáchání daňového podvodu a naplnit tak znaky *tax evasion*. Úmyslem daňového subjektu je totiž získání daňové výhody formálně v souladu s právními předpisy, nikoli porušení práva, když je toliko pouze uměle vytvořené, avšak jako takové existuje a pouze vyvolává jiné daňověprávní účinky.¹⁶⁵ Je tedy zřejmé, že na rozdíl od *tax evasion* při *tax avoidance* schématu dochází k dobrovolnému poskytnutí a sdělení veškerých faktů a opatření správě daní.¹⁶⁶

Tax avoidance je tedy konceptem založeným na interpretaci práva, proto bývá zákonná *tax avoidance* charakterizována jako minimalizace nebo vyhýbání se daňové povinnosti metodami pohybujícími se ve sféře interpretovaného práva a jak již bylo uvedeno výše, jsou to právě soudy, jež rozhodováním o jednotlivých případech vymezují hranici mezi zákonnou

¹⁶² Srovnej ustanovení § 245 odst. 2 kanadského Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)).

¹⁶³ Příkladem může být třeba sankce za nesplnění registrační povinnosti, neboť v důsledku umělého uspořádání právních vztahů mohlo dojít ke skutečnosti, že dle původního výkladu uměle vykonstruovaného opatření např. nebyl dosažen minimální rozsah obratu pro povinnost registrace daňového subjektu.

¹⁶⁴ STENBERRE, Henrik. Denmark. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, str. 31. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁶⁵ GANGEMI, Bruno. Italy. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, str. 29. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁶⁶ JONES, L. E. T. Switzerland. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 83. ISBN 0-9505876-7-2.

a nezákonnou *tax avoidance*¹⁶⁷, čímž proto dle některých autorů do jisté míry retroaktivně vymezují daňové právo.¹⁶⁸ Dle mého názoru však tomuto názoru nelze přisvědčit, neboť soudy dané případy mají rozřešit na základě metod interpretce. Tyto metody mají jakousi hierarchii¹⁶⁹ a s ohledem na možnost zastoupení odborníkem specializovaným na právní oblast, pomocí něhož za podmínky poskytnutých řádných služeb tohoto zástupce závěry aplikace těchto metod by měly být známy i daňovému subjektu, tudíž je možné do jisté míry s větší nebo menší pravděpodobností předvídat výsledek soudního procesu. Nadto v případě existence dvojatosti výkladu určitého ustanovení daňového práva, a to konkrétně dvojatosti rovnocenných výkladů, anebo v případě existence dvou ustanovení regulujících dotčené právní vztahy přichází v úvahu korektivní zásadou *in dubio mitius*, podle níž by v případě pochybností mělo být rozhodnuto ve prospěch daňového subjektu.¹⁷⁰

Je tedy zřejmé, že nalézt uniformní definici *tax avoidance*, na které by panovala napříč odbornou veřejností shoda, není zcela možné. Poměrně rozpracovanou definici *tax avoidance* lze však nalézt v nizozemské jurisprudenci, podle níž *tax avoidance* je každou činností umělé povahy, jejímž účelem je získání daňového zvýhodnění, které aplikovaná daňověprávní ustanovení nepředpokládají nebo která z perspektivy textace příslušných ustanovení daňového práva na danou činnost nedopadají, ačkoliv by tato ustanovení měla být aplikována dle jejich účelu nebo v případě, že výkladem pouze dle textace normy nebylo takové ustanovení aplikováno, by tato ustanovení měla být aplikována.¹⁷¹ Tehdejší nizozemský ministr financí v případě vymezení mezinárodního vyhýbání se daňové povinnosti dodává, že to je přítomno v případě vytvoření mezinárodní struktury, jež by měla být podrobena nizozemskému režimu daňového systému, přesto však z důvodu jazykového vyjádření ustanovení národního práva nebo mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění se režim nizozemského daňového systému nepoužije.¹⁷² Naopak španělská definice *tax avoidance* se při komparaci s výše

¹⁶⁷ HELMERS, Dag. Taxation Levels and Disparities in Relation to the Problem of Tax Avoidance and Evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 40. ISBN 90-70125-19-6.

¹⁶⁸ TIXIER, Gilbert. Definition, Scope and Importance of International Tax Evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, str. 37. ISBN 90-70125-19-6.

¹⁶⁹ K rozčlenění metod interpretace (výkladu) práva blíže GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2013, str. 182–188. ISBN: 978-80-7380-454-1.

¹⁷⁰ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 4. června 2010, č. j. 5 Afs 23/2010-180.

¹⁷¹ WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 51. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁷² Tamtéž.

uvedenou nizozemskou definicí *tax avoidance* jeví poněkud nepřesnou, když se jí označuje jednání daňového subjektu uskutečněné v rozporu s tím, co bylo právem zamýšleno a stanoveno, s cílem vyhnout se dani, které je posouzeno ekvivalentně zdanitelné skutečnosti, která materiálně nastala.¹⁷³ Je tomu tak z důvodu, že právě preskriptivní obsah právní normy je při její interpretaci pouze jazykovým výkladem sporný. Existují případy, kdy dokonce musí být vedle nezvyklé, neadekvátní nebo abnormální činnosti daňového subjektu neodpovídající ekonomické realitě, jež by nebyla uskutečněna při absenci daňové výhody, pro shledání nelegitimního vyhýbání se daňové povinnosti přítomna reálná, aktuální a podstatná úspora.¹⁷⁴

Z komparace názorů obsažených v kapitole 2.1 a 2.2 vyplývá, že existuje právní rozlišení mezi *tax evasion* a *tax avoidance*, přesto z důvodu potírání i tzv. nelegitimního vyhýbání se daňové povinnosti dochází k jejich překrývání a samotná hranice pro jejich rozlišování je tenká, a mnohdy závislá na subjektivním posouzení, co z pohledu daňového práva ještě považovat za morální.¹⁷⁵ Přesto lze setrvat na tezi, že každý by měl mít právo vyhnout se dani nebo se o to pokusit, kdy s takovou činností může, anebo i nemusí být úspěšný, avšak nabere-li taková činnost protiprávního rozměru, bude posouzena jako *tax evasion*, a tudíž může znamenat vyměření dodatečné daně nebo trestu.¹⁷⁶ Dále *tax avoidance* oproti *tax evasion* z důvodu její zákonnosti, resp. zákonnosti vyvozené daňovým subjektem z jazykového vyjádření aplikované normy, je zosobněním právní nejistoty daňových subjektů a jejich zástupců, proto je nezbytné jim poskytnout zákonodárcem nebo soudy směrnice, na které by se mohly veškeré subjekty daňověprávního vztahu spolehnout.¹⁷⁷ Ovšem v případě legislativních směrnic je hrozbou přílišná kazuistika, jež by znemožnila správě daní pružně reagovat na nové trendy *tax avoidance* schémat, zatímco směrnice vytvářené soudní soustavou a Ústavním soudem provázejí několikaleté procesy utváření, tudíž jsou rigidními a v okamžiku jejich vytvoření již nemusí odpovídat požadavkům nových trendů v daňovém právu. Zkušenosti navíc prokazují, že k legislativnímu zakotvení generálních opatření proti vyhýbání se daňové povinnosti přistupují

¹⁷³ GUIJARRO, Francisco. Spain. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 66. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁷⁴ LENZ, Raoul. Switzerland. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 76. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁷⁵ RICHARDSON, Elinore J. Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 11. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁷⁶ WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 51. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁷⁷ RICHARDSON, Elinore J. Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 11. ISBN 0-9505876-7-2.

státy až tehdy, kdy judikatura selže při vytváření opatření obecného pravidla umožňujícího postihnout nelegitimní vyhýbání se daňové povinnosti anebo judikaturou vytvořené takové obecné pravidlo vytvoří podmínky další podmínky pro vyhýbání se daňové povinnosti.¹⁷⁸

Domnívám se, že efektivní legislativní opatření spočívající ve stanovení obecného pravidla pro potírání vyhýbání se daňové povinnosti by mělo být obecné a aby plnilo svou funkci, mělo by zakládat určitou nejistotu daňových subjektů. V takovém případě se však dostáváme do rozporu se zásadou právní jistoty a s právem daňového subjektu předvídat daňové konsekvence své činnosti.¹⁷⁹

Proto z pohledu používané terminologie nelze setrvat na postoji zejména výše v samostatné podkapitole uvedených autorů výkladových slovníků, kteří se bez výjimky shodují na tom, že *tax avoidance* je vždy legálním opatřením daňového subjektu, jak snížit svou daňovou povinnost. Přesto lze přisvědčit názorům, že je vhodné rozlišovat mezi legitimní a nelegitimní *tax avoidance*, kdy s tímto druhým typem *tax avoidance* je nezbytné pracovat a vytvářet takovou legislativu, která by nelegitimní *tax avoidance* vymýtila.

2.2.2 Obsah pojmu vyhýbání se dani

Jak již bylo uvedeno výše, v právní praxi je používání pojmů *tax avoidance* a vyhýbání se daňové povinnosti jako ekvivalentů zcela obvyklé, a to i na oficiální úrovni. Příkladem může být užívání těchto dvou termínů v jednotlivých znění předpisů Evropské unie, a to především s cílem zamezit používání zahraničních právních termínů v českých zněních předpisů Evropské unie, když je zcela běžně termín *tax avoidance* překládán jako vyhýbání se daňové povinnosti.¹⁸⁰

Problém ale nastává s rozhodovací praxí soudů České republiky. Nejprve je nutno uvést, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu ČR ani Ústavního soudu se často s použitím tohoto pojmu nesetkáme, a pakliže ano, jedná se především o citace judikátů Soudního dvora Evropské

¹⁷⁸ OROW, Nabil. *General Anti-avoidance rules. A comparative international analysis*. Bristol: Jordan Publishing Limited, 2000, str. 31. ISBN 0-85308-620-6.

¹⁷⁹ GÄRDE, H. S. Sweden. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 72. ISBN 0-9505876-7-2.

¹⁸⁰ Srovnej překlad hesla „Tax avoidance“ nebo „Anti-avoidance“ ve webovém překladači [linguee.com](http://www.linguee.com), založeném na porovnání jednotlivých jazykových verzí oficiálních dokumentů. Heslo Tax avoidance In KEY-SYSTEMS GMBH. *Linguee.com* [online]. [cit. 11. 12. 2016] Dostupné z: <http://www.linguee.com/english-czech/translation/tax+avoidance.html>.

unie nebo deklaraci, že boj proti daňovým podvodům, vyhýbání se daňové povinnosti nebo případnému zneužití práva je aprobovaným cílem podle legislativy Evropské unie.¹⁸¹ Je však pravdou, že v dosavadní rozhodovací praxi nejvyšších soudů v České republice lze spatřit argumentační linky spojené s termínem vyhýbání se daňové povinnosti, kdy historicky nejstarší linka se vztahuje k zastírání skutečného stavu, následně lze v judikatuře spatřit termíny jako obcházení zákona a v recentní době aplikaci zásady zákazu zneužit práva.¹⁸²

Obcházení zákona je přitom termín vyvozený z ustanovení § 39 starého občanského zákoníku, podle něhož je neplatný právní úkon, *kteřý svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přičí dobrým mravům*. Podle Ústavního soudu potom obcházení zákona „*spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný, v důsledku čehož se uvedený stav stane z hlediska pozitivního práva nenapadnutelným. Jednání in fraudem legis představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího*“.¹⁸³ Záhy však bylo obcházení zákona shledáno i ve vztahu k právu daňovému. Nejvyšší soud ČR, tentokrát v trestní věci, dovedl trestní odpovědnost pachatele trestného činu posouzením skutkového stavu s odkazem na obcházení zákona, kdy „*ZDPH je nutno aplikovat v jeho celku, smyslu a účelu. Uskutečněním zdanitelného plnění tento zákon rozumí stav faktický, nikoli formálně vykázaný. Bylo-li proto uzavřením kupních smluv obviněnými fakticky sledováno dosažení odpočtu DPH na které město podle zákona jako konečný spotřebitel nemělo nárok, byly tyto smlouvy uzavřeny v rozporu se ZDPH, který obvinění obcházeli, ale také dalšími zákony, jak již bylo výše uvedeno*“.¹⁸⁴

Nicméně klíčové závěry pro vymezení vztahu pojmů *tax avoidance* a vyhýbání se daňové povinnosti nalezneme v judikatuře Nejvyššího správního soudu ČR a Ústavního soudu ve věcích daňových. Vzorovým případem může být rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 4/2004. Shrneme-li skutkový stav této věci, tak správce daně vyměřil dodatečným platebním výměrem daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob, poněvadž správce daně nepřipustil uznat nabývací cenu akcií prodaných dceřině společnosti daňového subjektu jako daňový výdaj, jelikož ještě v témže měsíci byly totožné akcie

¹⁸¹ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. listopadu 2014, č. j. 7 Aps 3/2013–34, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 21. dubna 2010, č. j. 9 Afs 94/2009–156.

¹⁸² ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert* [online]. 2008, roč. 4, č. 6 [cit. 11. 12. 2016]. ISSN 1801-2779.

¹⁸³ Nález Ústavního soudu ze dne 1. dubna 2003, sp. zn. II. ÚS 119/01.

¹⁸⁴ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 10. března 2004, sp. zn. 7 Tdo 1301/2003.

převedeny z dceřiné společnosti zpět daňovému subjektu, a oproti tomuto rozhodnutí správce daně daňový subjekt brojil až k Nejvyššímu správnímu soudu ČR. Podle názoru tohoto soudu se oba prodeje jako právní jednání „nepříčí výslovnému zákazu zákona, neboť žalobci nic nezakazuje prodávat a nakupovat akcie, ale obcházejí povinnost vytvořit opravnou položku: pokud by žalobce akcie neprodal a nazpět nekoupil, nedosáhl by tím snížení ocenění jejich účetní hodnoty z 368,87 Kč na 87,28 Kč, a byl by proto povinen k těmto akciím, u nichž došlo k přechodnému snížení jejich ocenění, vytvořit opravnou položku...“¹⁸⁵, kterou „na rozdíl od pořizovací ceny akcií při jejich prodeji [§ 24 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů]-nelze podle § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňově uznatelný náklad“.¹⁸⁶ Lze tak shrnout, že:

- prodej akcií daňovým subjektem neodpovídá z finančního pohledu činnosti, která by k dosažení příslušného výsledku byla standardně užita;
- prodejem akcií daňovým subjektem vyústilo k získání daňového zvýhodnění, které se z perspektivy objektivních okolností jeví jako hlavní důvod uskutečnění tohoto prodeje (prodej proběhl ve stejném měsíci jako odkup, a to navíc s dceřinou společností daňového subjektu);
- aplikovaná právní úprava je zřejmě v konfliktu s účelem a základy pro její aplikaci, když vytvořením struktury transakcí je docíleno k aplikaci daňového režimu prodeje akcií v případě, kdy by pro tyto akcie měly být vytvořeny opravné položky.

Z uvedeného shrnutí je zcela evidentní, že skutkový stav posouzený Nejvyšším správním soudem ČR zcela odpovídá skutkovým stavům běžně subsumovaným ve světě pod pojem tax avoidance, jak bylo rozebráno výše. Obcházení zákona dle judikatury Nejvyššího správního soudu ČR proto obsahově odpovídá pojmu tax avoidance.

Tímto však ještě nedošlo k rozklíčování vztahu termínu tax avoidance a vyhýbání se daňové povinnosti. Jasno nám dává až Ústavní soud. Ten totiž *promiscue* v případě aplikace zákazu zneužití práva používá termín zneužití práva a obcházení zákona, a to z důvodu, že v tehdejší době nebylo obvyklé ve veřejnoprávní oblasti s institutem zákazu zneužití práva pracovat.¹⁸⁷ Pakliže lze *promiscue* dle Ústavního soudu používat pojmy zneužití práva a obcházení zákona, pak s ohledem na výše uvedené srovnání příkladu obcházení daňového

¹⁸⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. března 2005, č. j. 1 Afs 4/2004-100.

¹⁸⁶ Tamtéž.

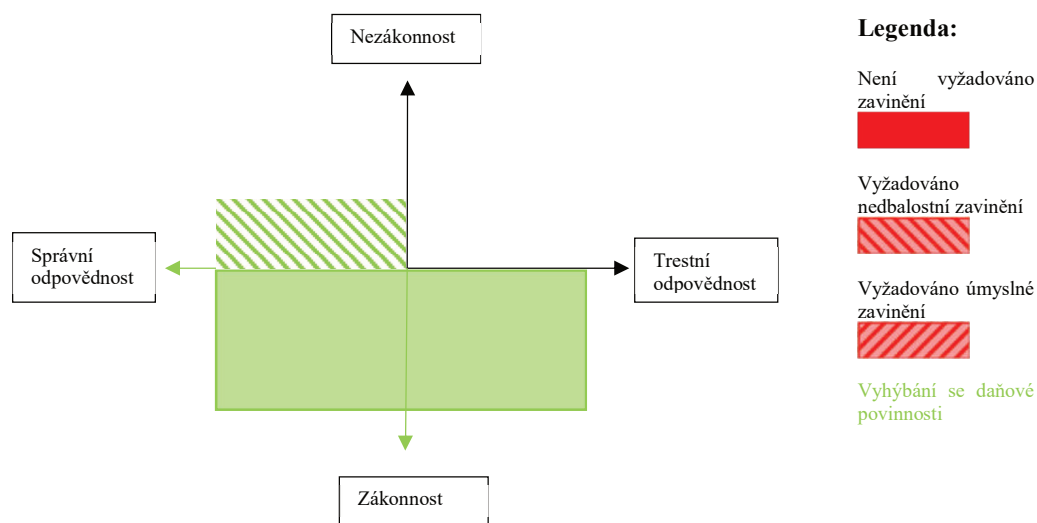
¹⁸⁷ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 31. října 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06.

zákona a teoretické definice tax avoidance je možné *promiscue* používat i pojmy tax avoidance a vyhýbání se daňové povinnosti. Je tak zřejmé, že Ústavní soud a Nejvyšší správní soud ČR používají odlišnou terminologii pro označení skutkových skutečností v ostatních státech obvykle označovaných jako tax avoidance, proto pokud je obcházení zákona a zneužití práva výkladovými směry vyhýbání se daňové povinnosti, odpovídá i termín tax avoidance českému právním pojmu vyhýbání se daňové povinnosti. Pochybnosti může vnášet doktrína zneužití práva, ale tu je třeba chápat ve světle její geneze. V oblasti daňového práva její aplikaci totiž připustila v minulé dekádě až judikatura Soudního dvora Evropské unie¹⁸⁸, a to navíc rozhodnutím, které by bylo po všech stránkách bez jakýchkoliv pochybností o povaze doktríny zneužití práva¹⁸⁹, když tento soudní dvůr aplikoval zákaz zneužití práva na tzv. tax avoidance schéma. Predispozicí pro vyslovení zákazu zneužití práva je proto existence nelegitimní tax avoidance, tzn. zneužívající praktiky, jejímž cílem je vyhnout se daňové povinnosti (nově pojmenovaném jako získání daňového zvýhodnění). Je tak patrná opětovná roztržičnost přímé i odvozené delikt ní daňověprávní terminologie, přesto jsem názoru, že není důvodu, aby bylo obsahově rozlišováno mezi pojmy tax avoidance a vyhýbání se daňové povinnosti, je však evidentní, že pojem vyhýbání se daňové povinnosti je v aplikační praxi nahrazován jinými termíny.

Níže uvedený graf poté znázorňuje na základě získaných poznatků jednání daňových subjektů, jež lze posoudit jako vyhýbání se daňové povinnosti v závislosti na attributech tohoto jednání, který mi jsou zákonnost, zavinění a druh odpovědnosti.

¹⁸⁸ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2006 ve věci Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-255/02, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-01609.

¹⁸⁹ K doktríně zneužití práva blíže v samostatné podkapitole věnované zákazu zneužití práva jako nástroje potírání daňových úniků.



graf č. 2 – vlastní zpracování autora

Z výše uvedeného grafu je zřejmé, že vyhýbání se daňové povinnosti je primárně zákonným právním jednáním, které ovšem ve své nelegitimní formě může dosáhnout až nezákonnosti zakládající správní odpovědnost daňového subjektu. Nelegitimní forma vyhýbání se daňové povinnosti však vyžaduje existenci toliko nedbalostního zavinění k porušení právní normy, založeného především na nesprávné interpretaci aplikovaných právních norem v rozporu s účelem předmětné právní normy. Pakliže by totiž existovalo úmyslné zavinění daňového subjektu k porušení právní normy, již by se jednalo o jednání zahrnuté po termín *tax evasion* nebo daňový podvod. S ohledem na skutečnost, že *tax avoidance* nemůže spočívat v úmyslném porušení právní normy, nelze uvažovat ani o existenci vyhýbání se daňové povinnosti, jejímž následkem by bylo takové porušení právní normy zakládající trestní odpovědnost daňového subjektu. Z grafu také vyplývá, že některá jednání daňového subjektu mohou existovat na pomezí zákonnosti a nezákonnosti, což může ztěžovat aplikaci daňových norem daňovým subjektem.

2.3 Zkrácení daně jako východisko pro vymezení pojmu daňový únik

Pojem zkrácení daně je příznačným termínem oblasti trestního práva¹⁹⁰, jenž není užíván v právní úpravě správního trestání daňových deliktů.¹⁹¹ To nicméně neznamená, že nezbytně dochází k definování termínu daňový únik rozdílně pro daňové právo v případě správního trestání a pro právo trestní.¹⁹² Pomocí komparativní metody lze totiž dojít k závěru, že v obou právních odvětvích dochází k postižení totožného protiprávního jednání, kdy však v případě zkrácení daně dle trestního zákoníku jsou postihována pouze ta protiprávní jednání dosahující příslušného rozsahu zkrácení daně alespoň 50.000,- Kč, a spáchaná pouze v určité formě zavinění. Přesto zejména z pohledu sankcionování takového jednání je dle některých autorů vhodné rozlišovat mezi daňovým únikem jako správním deliktem a zkrácením daně jako trestným činem.¹⁹³

Používání termínu zkrácení daně není pouze záležitostí trestněprávních předpisů, ale lze se s touto terminologií setkat i přímo v právní úpravě daně z přidané hodnoty při stanovení specifického druhu ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty.¹⁹⁴ Zákon o dani z přidané hodnoty, ani důvodová zpráva k příslušnému novelizačnímu právnímu předpisu, jenž tento typ ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty do zákonné úpravy přináší¹⁹⁵, neuvádí, jaké protiprávní jednání daňových subjektů budou podřaditelná pod tento termín, je však zřejmé, že sám zákonodárce počítal s významem tohoto termínu v trestněprávní doktríně.¹⁹⁶ Rozhodující proto budou závěry právní vědy vztahující se ke skutkové podstatě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 trestního zákoníku. Dle Jelínka spočívá podstata zkrácení daně v tom, že pachatel jedná způsobem majícím za příčinu vyměření povinné platby správcem daně v nižší částce, než jaká je její zákonem určená výše, anebo že správce daně tuto povinnou platbu nevyměří vůbec.¹⁹⁷ Jak dodává Šámal¹⁹⁸, tímto druhem

¹⁹⁰ Srovnej ustanovení § 240 trestního zákoníku.

¹⁹¹ Srovnej ustanovení části čtvrté daňového řádu.

¹⁹² MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 94. ISBN 80-901918-3-5.

¹⁹³ Tamtéž, str. 101.

¹⁹⁴ Srovnej např. ustanovení § 109 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁹⁵ Srovnej Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2011, str. 91-92 [cit. 16. 12. 2016]. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=64253&pdf=1>.

¹⁹⁶ Tamtéž, str. 92 [cit. 16. 12. 2016].

¹⁹⁷ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné*. 3. vydání. Praha: Leges, 2013, str. 692. ISBN 978-80-87576-64-9.

¹⁹⁸ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, str. 734. ISBN 978-80-7478-616-7.

podvodu je vždy zasažena daňověprávní povinnost poplatníka¹⁹⁹ dle teoretického vymezení tohoto pojmu jakožto osoby, jejíž příjmy, majetek, úkony apod. jsou podrobeny příslušné dani.²⁰⁰ Za zkrácení daně však nelze považovat pouhé nedovedení daně, došlo-li k jejímu správnému stanovení²⁰¹, neboť v případě porušení takové povinnosti plátcem daně²⁰² bude při dosažení stanoveného rozsahu naplněn skutkový stav popsáný pro trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle ustanovení § 241 trestního zákoníku. V případě, že je daň v širším slova smyslu poplatníkem řádně přiznána nebo poplatníkovi vyměřena, není pro tyto skutky vyvozována trestněprávní odpovědnost a tuto platbu je nezbytné náležitě vymáhat v rámci daňového řízení, ledaže se osoba povinná k úhradě této platby vymáhání brání trestním zákoníkem předvídaným způsobem.²⁰³ Pachatel trestného činu tedy musí svým aktivním jednáním nebo opomenutím působit tak, aby bylo znemožněno určit daň ve správné výši, tedy zasahuje příslušné výkazy nebo podklady pro stanovení daně jejich falšováním, nepožizováním, úmyslným zkreslením anebo jejich prostým neuvedením, anebo pachatel celkově svou daňověprávní povinnost zatajuje.²⁰⁴ Pachatelův úmysl přitom musí směřovat právě k vyhnutí se splnění daňověprávní povinnosti ve výši stanovené zákonem.²⁰⁵

Jako příklady krácení daně z přidané hodnoty lze přitom uvést²⁰⁶:

- nesplnění registrační povinnosti,
- nesplnění povinnosti podat daňové přiznání a další oznamovací povinnosti stanovené osobám povinným k dani z přidané hodnoty,

¹⁹⁹ Srovnej rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. září 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004.

²⁰⁰ Tedy i plátce ve smyslu právní úpravy aplikované v právní úpravě nepřímých daní v České republice. Srovnej např. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 159. ISBN: 978-80-7179-254-3.

²⁰¹ ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní zákoník. Komentář*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck. 2009, str. 2202. ISBN 978-80-7400-109-3.

²⁰² Tak jak je tento pojem chápán teorií daňového práva jako osoba, jež pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Srovnej např. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 159. ISBN: 978-80-7179-254-3.

²⁰³ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, str. 735. ISBN 978-80-7478-616-7.

²⁰⁴ ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání, Praha: C. H. Beck. 2012, str. 2421. ISBN 978-80-7400-428-5.

²⁰⁵ DRAŠTÍK, Antonín a kol. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015, str. 1674. ISBN 978-80-7478-790-4.

²⁰⁶ ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání, Praha: C. H. Beck. 2012, str. 2422. ISBN 978-80-7400-428-5.

- záměrné uvedení zkreslených údajů do daňového přiznání,
- zatajení zdanitelných plnění,
- účelové snížení základu daně,
- neoprávněné uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty,
- manipulace s daní na vstupu nebo daní na výstupu,
- fiktivní plnění.²⁰⁷

Zkrácení daně je možné pouze ve stádiu vyměření v rámci daňového řízení nalézacího a při placení daní²⁰⁸, protože ke zkrácení daně může dojít jen do doby, „*než byla daň daňovým poplatníkem zaplacená*“.²⁰⁹ Rovněž se nemůže jednat o zkrácení daně, pokud nedojde ke splnění povinnosti daňového tvrzení, např. nepodáním daňového přiznání, když jsou správci daně známy skutečnosti pro určení daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu, resp. stanovení příslušné daně může být provedeno na základě informací známých správci daně z jiných mu dostupných podkladů.²¹⁰

V této souvislosti je nutno zdůraznit specifikum trestního práva procesního, že nikdo nesmí být žádným způsobem donucován k výpovědi a doznání.²¹¹ Dle Nejvyššího soudu ČSSR totiž v případě dosažení předmětu daně trestnou činností, např. neoprávněným podnikáním, nenastává trestněprávní odpovědnost pachatele za trestný čin zkrácení daně, neboť příslušné zkrácení daně je zahrnuto ve znacích uvedeného trestného činu.²¹² Pokud však „*[j]ednání spočívající v tom, že pachatel zkrátí daň, kterou je státu povinen odvést jako provozovatel podnikání, byť jde o podnikání provozované bez potřebného povolení orgánu státní správy, lze posoudit jako trestný čin podle § 148 tr. zák., jestliže v době zkrácení daně pachateli již nehrozí trestní stíhání pro trestný čin neoprávněného podnikání podle § 118 tr. zák. vzhledem ke změně právního řádu, z níž vyplývá, že např. k podnikání nadále není třeba povolení a pachateli byla tato skutečnost známa*“.²¹³ Lze proto shrnout, že přestože v konkrétním případě nebude

²⁰⁷ DRAŠTÍK, Antonín a kol. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015, str. 1676. ISBN 978-80-7478-790-4.

²⁰⁸ KUČHTA, Josef a kol. *Kurz trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, str. 264. ISBN 978-80-7400-047-8.

²⁰⁹ Rozsudek Nejvyššího soudu ČSR ze dne 7. března 1972, sp. zn. 4 To 54/71.

²¹⁰ DRAŠTÍK, Antonín a kol. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015, str. 1679. ISBN 978-80-7478-790-4.

²¹¹ Zásada stanovené ustanovením § 92 odst. 1 zákona č. 141/1961, trestní řád.

²¹² Srovnej Zhodnocení poznatků o soudní praxi při rozhodování o trestných činech proti měně a trestných činech daňových Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 8. července 1982, sp. zn. Tpjf 50/81.

²¹³ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 24. září 1997, sp. zn. 2 Tzn 80/97.

vyslovena trestní odpovědnost pachatele za spáchání trestného činu podle ustanovení § 240 trestního zákoníku, neznamená to, že nedošlo ke zkrácení daně, protože toto protiprávní jednání je již kryto určitými jinými skutkovými podstatami trestných činů z důvodu dodržení zásady zákazu donucení k doznání. Ústavní soud k tomu dodává, že „[v] konkrétním případě nemusí být vyloučeno, aby byla dobrovolnost jednání pachatele shledána i v dodatečném zaplacení zkrácené daně na základě platebního výměru vydaného správcem daně. V tomto případě ale ani nejde o zkrácení daně, nýbrž o neodvedení, neboť nečinnost, jak již bylo výše uvedeno, nezakládá sama o sobě skutkovou podstatu trestného činu podle § 148²¹⁴ trestního zákoníku.

Jak již bylo uvedeno výše, v případě definování daňového úniku se mnohdy vychází z trestněprávních předpisů. Stejně tak rozlišování na daňový únik v širokém a úzkém smyslu ve formě dle Martineze, jak je uvedeno v následující hlavní kapitole, kdy pouze daňový únik v úzkém slova smyslu je vždy únikem nelegálním, čelí stejné kritice. Podstatou této konstrukce je skutečnost, že tento autor vymezení daňového úniku v úzkém slova smyslu zaměňuje s definicí pojmu zkrácení daně.²¹⁵ Avšak ke stejnému se přiklání i Nejvyšší správní soud ČR, když uvádí, že „[k]rácení daně, ačkoliv není v zákoně definováno, lze chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu-poplatníka daně z příjmů, v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.“²¹⁶ Z této skutečnosti lze však dovodit, že pakliže zkrácení daně představuje obecný termín označující protiprávní jednání daňového subjektu, v jehož důsledku dojde k vyměření nižší daně, než ve výši, v jaké by měla být vyměřena, nedochází v tomto případě k nevhodnému převzetí definice trestněprávními předpisy, jež v mnoha případech přistupují k vymezení skutkové podstaty trestného činu podle ustanovení § 240 trestního zákoníku prostřednictvím demonstrativního výčtu konkrétních jednání a dalších neuvedených „podvodných jednání“, považovaných za protiprávní z pohledu trestního práva. Naopak, trestní právo pouze individualizuje kvalitativní aspekty zkrácení daně, při jejichž naplnění dosahuje protiprávní jednání daňového subjektu zvýšené společenské škodlivosti vyžadující trestněprávní represí pachatele trestného činu. Tato konstrukce také umožňuje, aby v takovém případě termín zkrácení daně pokrýval jak úmyslné komisivní nebo omisivní skutky, ale také i skutky zaviněné z nedbalosti. Přesto z věcného hlediska se budou zpravidla rozlišovat dva hlavní postupy úmyslného krácení daně, a to pomocí zatažení předmětu

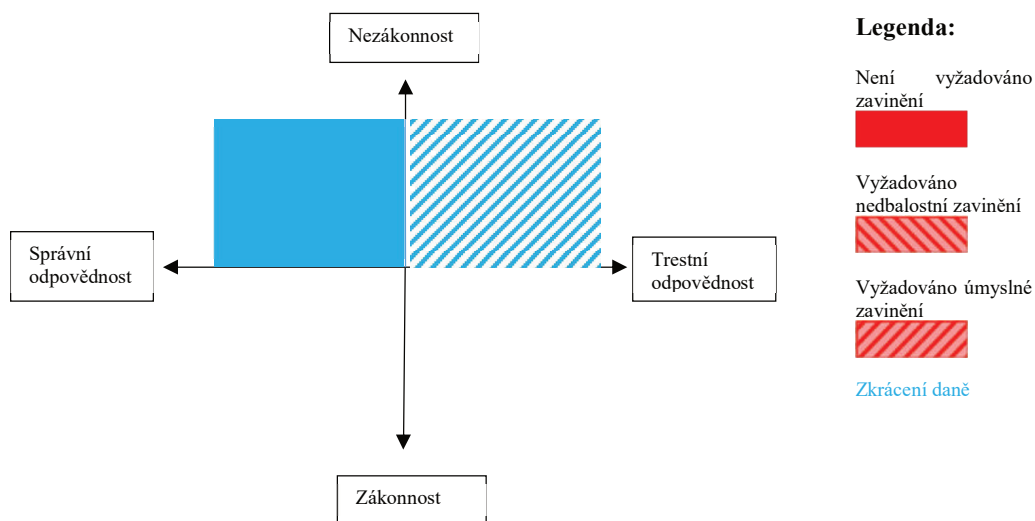
²¹⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 12. června 2002, sp. zn. I ÚS 722/01.

²¹⁵ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 16. ISBN 80-901918-3-5.

²¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29. července 2005, č. j. 5 Afs 12/2004-52.

daně nebo jeho části, anebo navýšením daňově uznatelných nákladů nebo v případě DPH odpočtu daně na vstupu.²¹⁷ Je také evidentní, že zkrácení daně jako pojem je v českém právním prostředí nejbližším termínem, který by bylo možné označit jako ekvivalent pojmu *tax evasion*, avšak s rozdílem, že český právní řád pro trestní odpovědnost vyžaduje úmyslné spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Z tohoto důvodu se také domnívám, že právě používání termínu daňový únik jako ekvivalentu termínu *tax evasion* je nesprávné.

Následující graf je rekapitulací výše uvedených názorů a výsledkem jejich vyjádření v grafické formě závislé na atributech jednání daňového subjektu, jimiž jsou zákonnost, zavinění a druh odpovědnosti.



graf č. 3 – vlastní zpracování autora

Z výše uvedeného grafu tak vyplývá, že zkrácení daně je z pohledu trestního práva protiprávním jednáním zakládajícím trestní odpovědnost osoby, jež daň zkrátila. Zkrátit daň z perspektivy daňového práva lze však i nedbalostním protiprávním jednáním daňového subjektu. Je proto možné vidět vhodnou tendenci, kdy trestní právo přebírá závěry právní vědy zaměřené na daňové právo a pouze specifikuje zvýšené požadavky na protiprávní jednání

²¹⁷ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 82. ISBN 80-901918-3-5.

daňového subjektu, při jejichž vyvstanutí trestněprávní předpisy vyžadují z důvodu vyšší společenské škodlivosti vyvození trestní odpovědnosti pachatele trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Rovněž se domnívám, že takovéto vymezení pojmu zkrácení daně odpovídá terminologické jednotě a umožňuje právě tento termín se specifíkem týkajícím se právě trestní odpovědnosti protiprávně jednajícího daňového subjektu používat jako překladatelský ekvivalent k pojmu *tax evasion*, jenž je v současnosti dle mého názoru chybně překládán jako daňový únik.

2.4 Daňový podvod jako východisko pro vymezení pojmu daňový únik

Dalším termínem, jenž je používán pro označení protiprávního jednání daňového subjektu, je daňový podvod. Rovněž však i tento termín není možné ztotožňovat s pojmem daňový únik, dokonce je i některými zahraničními odborníky považován za samostatnou kategorii stojící vedle *tax evasion* a *tax avoidance*²¹⁸, čímž lze mimo jiné podpořit správnost závěru ve věci vymezení termínu zkrácení daně jakožto možného ekvivalentu termínu *tax evasion*. V obecné rovině je totiž podvod typickým termínem trestního práva, který nicméně postihuje pouze ta protiprávní podvodná jednání, které dosahují určité společenské závažnosti, aby došlo k dodržení principu, že trestní právo by mělo sloužit jako *ultima ratio*.²¹⁹ Trestní právo však ve vztahu k podvodům v oblasti daňové zakládá samostatnou skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně.²²⁰ Jelikož je tato speciální skutková podstata zvláštní typem obecného trestného činu podvodu,²²¹ je možné použít obecná východiska vztahující se k trestnému činu podvodu i pro trestný čin zkrácení daně. Přesto se domnívám, že při odhlédnutí od požadavku existence škody v určité výši pro naplnění skutkové podstaty trestného činu podvodu, můžeme subsidiárně aplikovat obecná východiska k trestnému činu

²¹⁸ CANELLOPOULOS, Athanassios. Measures to combat international tax evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, s. 110. ISBN 90-70125-19-6.

²¹⁹ Srovnej skutkovou podstatu trestného činu dle ustanovení § 209 trestního zákoníku.

²²⁰ Jak bylo analyzováno v předcházející podkapitole.

²²¹ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné*. 3. vydání. Praha: Leges, 2013, str. 692. ISBN 978-80-87576-64-9.

podvodu i v oblasti správní, resp. daňové. Jistě je ale stále nutné dbát specifik daňového a trestního práva.²²²

Objektem trestného činu podvodu je totiž primárně ochrana cizího majetku²²³, což v případě spáchání podvodu v daňové oblasti lze aplikovat na existenci pohledávky státu na uhrazení daňové povinnosti²²⁴, neboť daňová povinnost vzniká ze zákona, pokud vyvstane právní normou předvídaná právní skutečnost.²²⁵ Objektívni stránky trestného činu podvodu mohou spočívat ve třech specifických protiprávních jednání pachatele tohoto trestného činu, a to:

1. uvedením jiného v omyl,
2. využitím omylu jiného nebo
3. zamlčením podstatných skutečností,

kdy v důsledku tohoto jednání nebo opomenutí pachatele trestného činu dojde k provedení, resp. neprovedení, majetkové dispozice, vznikne škoda na cizím majetku (v případě daňového podvodu na majetku státu) a zároveň dojde k obohacení pachatele podvodu nebo jiné osoby.²²⁶ Jak dodává Šámal: „*Podvodné jednání, tj. uvedení v omyl nebo využití omylu, popř. zamlčení podstatných skutečností, může směřovat nejen vůči poškozenému, ale i vůči jiné osobě. Omyl je rozpor mezi představou a skutečností. O omyl půjde i tehdy, když podváděná osoba nemá o důležité okolnosti žádnou představu nebo se domnívá, že se nemá čeho obávat. Omyl se může týkat i skutečností, které teprve mají nastat, pachatel však musí o omylu jiného vědět již v době, kdy dochází k jeho obohacení.*“²²⁷ V případě daňového práva proto takovouto skutkovou podstatu naplní především nesplnění povinnosti daňového tvrzení daňovým subjektem²²⁸, v důsledku čehož bude stanovena daň v nesprávné výši.

²²² Srovnej POTTER, D. C. a K. J. PROSSER. *Tax Appeals*. Londýn: Sweet & Maxwell, 1991, str. 83. ISBN 0-421-36540-4.

²²³ ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání, Praha: C. H. Beck. 2012, str. 2051. ISBN 978-80-7400-428-5

²²⁴ Srovnej JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné*. 3. vydání. Praha: Leges, 2013, str. 650. ISBN 978-80-87576-64-9.

²²⁵ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 159. ISBN: 978-80-7179-254-3.

²²⁶ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné*. 3. vydání. Praha: Leges, 2013, str. 650. ISBN 978-80-87576-64-9.

²²⁷ ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání, Praha: C. H. Beck. 2012, str. 2052. ISBN 978-80-7400-428-5.

²²⁸ Daňovým tvrzením chápej co nejširší notifikační povinnost daňového subjektu vůči správci daně, tzn. tvrdit veškeré skutečnosti důležité pro správu daní, kdy daňový subjekt takovému daňovému břemenu dostojí v případě,

Důležitý aspektem daňového podvodu a podvodu vůbec je subjektivní stránka tohoto protiprávního jednání. Je totiž namístě i v případě daňových podvodů nepostihovaných trestním právem jako zkrácení daně, aplikovat požadavek existence úmyslu osoby uskutečňující daňový podvod²²⁹, přičemž osobou páchající daňový podvod nemusí být pouze daňový subjekt, ale jakákoliv osoba²³⁰, resp. subjekt.²³¹ Daňový podvod je proto jen úmyslným protiprávním jednáním pachatele v rozporu s daňovým právem, nedbalost takového pachatele tudíž nemůže založit odpovědnost za daňový podvod, což však nevylučuje, aby takové jednání nebylo posouzeno jako nezákonné (ve smyslu „*tax evasion*“) a postiženo sankčními instituty daňového práva.

Judikatura českých soudů pak zejména v oblasti daně z přidané hodnoty vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie, podle níž se za podvod na dani z přidané hodnoty rozumí situace, „*v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice ..., neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.*“²³² Nejvyšší správní soud ČR následně dodává, že nelze opominout rovněž subjektivní stránku jednání spočívající ve vědomosti účasti konkrétní osoby na daňovém podvodu.²³³ Pro posouzení účasti na daňovém podvodu v oblasti daně z přidané hodnoty, jak ji vykládá Nejvyšší správní soud ČR, je ovšem rozhodující, pokud takový subjekt nevěděl, ale i nemohl vědět, že se s ohledem na skutečnosti případu je dotyčné plnění součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem.²³⁴ Po daňovém subjektu je tak vyžadováno, aby přijal veškerá možná opatření, jež od něho mohou být rozumně požadována, k zajištění své neúčasti na daňovém podvodu, a to bez ohledu na druh daně, která je podvodným jednáním dotčena.²³⁵ „*[P]ro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti o tom, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem věděli*

že se správce daně tvrzené skutečnosti dozví. Daňový subjekt má tak povinnost sám daň vyčíslit a uvést také okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Srovnej náleží Ústavního soudu z 30. června 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14.

²²⁹ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné*. 3. vydání. Praha: Leges, 2013, str. 653. ISBN 978-80-87576-64-9.

²³⁰ ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání, Praha: C. H. Beck. 2012, str. 2059. ISBN 978-80-7400-428-5

²³¹ Je totiž potřeba potírat i daňové podvody páchané entitami s quasiosobností, resp. pouze se subjektivitou, jako svěřenský fond nebo podílový fond.

²³² Bod 12 rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. září 2015, č. j. 1 Afs 25/2015-49.

²³³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29. srpna 2008, č. j. 5 Afs 22/2008-72.

²³⁴ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. září 2007, č. j. 8 Afs 94/2006 83.

²³⁵ Srovnej bod 14 rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. září 2015, č. j. 1 Afs 25/2015-49.

*mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů“.*²³⁶ Pokud subjekt věděl, nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely daně z přidané hodnoty považován za spolupachatele daňového podvodu. Tímto však správci daně ani soudu nevzniká povinnost prokázat konkrétní způsob a konkrétní subjekt, kterým byl v rámci dotčeného řetězce spáchán daňový podvod, nýbrž jejich povinností je pouze postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočívá.²³⁷

Přijmutí výše uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu ČR jako obecného referenčního kritéria pro vymezení definice daňového podvodu, byť jen v oblasti daně z přidané hodnoty, však není možné, neboť se dotýká pouze specifického podvodu v oblasti této daně, kdy jeden z poskytovatelů zdanitelného plnění neodvede tuto daň a další z poskytovatelů zdanitelného plnění uplatní odpočet daně z přidané hodnoty uhrazené tzv. na vstupu. To znamená, že se jedná o podvod vyskytující se pouze v řetězci ekonomických činností především plátců. Nicméně daň z přidané hodnoty je stižena i jinými typy daňových podvodů. Jako příklad lze uvést uplatnění odpočtu osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, přestože použila přijaté zdanitelné plnění výhradně nebo i částečně ke své vlastní potřebě, tedy nikoliv k uskutečnění ekonomické činnosti tohoto příjemce zdanitelného plnění. *Argumentum a minori ad maius* je proto nezbytné dojít k závěru, že tato definice daňového podvodu v oblasti daně z přidané hodnoty dle judikatury Nejvyššího správního soudu ČR, nemůže být poplatná jako obecná definice daňového podvodu, když s ohledem na možné typy daňových podvodů není tato definice přiléhavá ani na veškeré typy daňových podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty. Z tohoto pohledu odpovídá definici daňových podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty spíše vymezení Lichnovského jako vylákání „výhody spojené s nárokem na odpočet daně nebo na nepřiznání či neodvedení daňové povinnosti“²³⁸, přestože také opomíjí podstatné atributy daňového podvodu, a to především jeho subjektivní stránku.

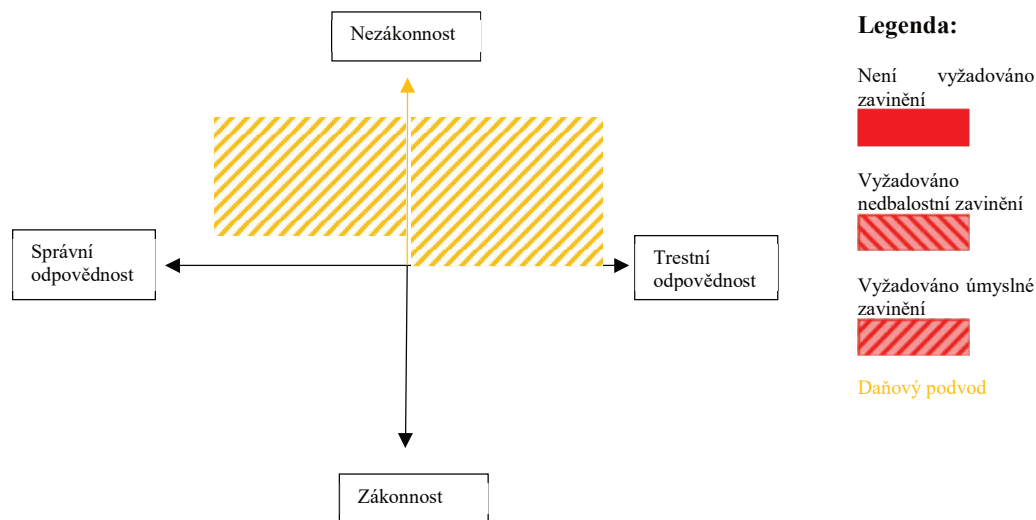
²³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. ledna 2008, č. j. 9 Afs 67/2007–147.

²³⁷ Srovnej bod 15 a 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. září 2015, č. j. 1 Afs 25/2015-49.

²³⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert* [online]. 2013, roč. 9, č. 2, [cit. 29. 12. 2016]. ISSN 1801-2779. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41688v52630-podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani/>.

Z výše uvedených důvodů se proto přikláním k vymezení daňového podvodu subsidiárním užitím jurisprudence trestního práva při zohlednění specifík daňové i trestněprávní úpravy. Za daňový podvod proto považuji takové úmyslné protiprávní jednání subjektu přičitatelné takovému subjektu, jímž dojde k uvedení jiného v omyl, využitím omylu jiného nebo zamlčení 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 páchající daňový podvod nebo osoby jiné. Takovýto přístup k vymezení pojmu daňový podvod není ojedinělý, nýbrž jej v podstatných rysech zastává např. belgická jurisprudence.²³⁹ Ve vztahu k vyhýbání se daňové povinnosti je třeba zdůraznit, že v případě, kdy daňový subjekt pojal v úmysl aplikovat právní normu pouze dle její textace, přestože mu byl účel takové normy znám a byl si této skutečnosti vědom, jedná se již o nelegitimní vyhýbání se daňové povinnosti, které vede ke spáchání daňového podvodu, a tedy porušení daňověprávní regulace²⁴⁰, anebo dokonce může být posouzeno jako *tax evasion*.

Na závěr se opětovně nachází znázornění daňového podvodu v grafické podobě v závislosti na aspektu zákonnosti, zavinění a druhu odpovědnosti jednání daňového subjektu.



graf č. 4 – vlastní zpracování autora

²³⁹ DELRUE, Geert. *Tax Fraud in Belgium. A Survey of Penal Tax Fraud Investigations*. Antverpy: Maklu, 2007, str. 12. ISBN 978-90-466-0300-0.

²⁴⁰ Královský dekret ze dne 29. června 1979, č. 1919/1979 (španělský právní předpis).

Uvedený graf znázorňuje autorův názor, že daňový podvod je protiprávním jednáním, které zakládá správní odpovědnost a v některých případech rovněž i odpovědnost trestní, přičemž daňový podvod nelze spáchat jinak než úmyslně. V případě nedbalostního porušení právní normy lze jen vyvozovat správní odpovědnost daňového subjektu a rovněž takové jednání nelze posoudit jako daňový podvod, neboť příznačným aspektem podvodu je právě úmysl uvést někoho v omyl. Z tohoto důvodu ne všechna úmyslná porušení daňového práva bude možné považovat za daňový podvod, protože například u očividného neúmyslného neuhrazení řádně přiznané daně podvodný úmysl chybí.

2.5 Agresivní daňové plánování jako východisko pro vymezení pojmu daňový únik

Na úvod je nezbytné uvést, že někteří autoři stále vyslovují pochybnosti o tom, zdali daňové plánování a jeho agresivní odnož jsou politickými nebo právními koncepty, nebo zdali se jedná pouze o praktiky, které má své právní vyjádření buďto jako zákonné jednání daňového subjektu, nebo jako *tax evasion* nebo vyhýbání se daňové povinnosti.²⁴¹ Daňové plánování může být doslova vymezeno jako navrhování plánu, obvykle dlouhodobého, jak minimalizovat nebo limitovat daň.²⁴² Obširnější definici daňového plánování poskytuje španělská jurisdikce, podle níž daňové plánování znamená ekonomickou volbu tam, kde má daňový subjekt možnost volby mezi dvěma nebo více zákonnými postupy s rozdílnými fiskálními dopady, tedy například v případě, kdy daňový subjekt má možnost svůj majetek zcizit nebo pronajmout.²⁴³ Dle Zeitlina pak daňové plánování s cílem snížit daňovou povinnost daňového subjektu představuje zcela normální a obezřetný aspekt podnikání a jeho finančních dopadů, proto by považoval za nezvyklé uskutečnění podstatnější ekonomické transakce bez

²⁴¹ DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*. 2015, roč. 43, č. 1, str. 42. ISSN 0165-2826.

²⁴² WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 52-53. ISBN 0-9505876-7-2.

²⁴³ GUIJARRO, Francisco. Spain. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 67. ISBN 0-9505876-7-2

odpovídajícího daňového plánování.²⁴⁴ Není však pochyb, pokud daňové plánování spočívá v aplikaci různých daňověprávních institutů v souladu s jejich účelem, jako jsou například osvobození od daně, slevy na dani, daňová zvýhodnění apod., bude se vždy jednat o formu legální minimalizace daňové povinnosti daňového subjektu.²⁴⁵

Ještě tenčí hranice než mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a *tax evasion* je při hledání rozdílu mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a daňovým plánováním, když různé jurisprudence razí teorie, že daňový subjekt není povinen, a to ani morálně, organizovat své podnikání nebo uspořádat svůj majetek způsobem umožňujícím správci daně vybrat daň v co největší výši.²⁴⁶ Dokonce část odborné veřejnosti zastává mínění, že vyhýbání se daňové povinnosti není nic jiného než agresivní daňové plánování²⁴⁷, anebo že agresivní daňové plánování je zvláštním typem vyhýbání se daňové povinnosti.²⁴⁸ Z české odborné veřejnosti se tento názor zastává např. Sobotková, podle níž opírajíce se o publikované názory OECD se agresivní daňové plánování vyznačuje „využíváním drobných technických detailů jednoho či více daňových systémů za účelem snížení daňové povinnosti. Jako takové může agresivní daňové plánování nabývat mnoha podob. Primárně se zaměřuje na vyhýbání se placení daní, vytváření umělých struktur a vztahů, jejichž účelem je snížení daňové zátěže či získání jiné daňové výhody. Jde o operace, které mají právní základ, ale mohou překračovat jeho zákonodárný rámec.“²⁴⁹ Sobotková tedy pouze popisuje jako agresivní daňové plánování to, co se běžně označuje jako tax avoidance neboli vyhýbání se daňové povinnosti.

Může tomu být z důvodu, že v obecné rovině mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a daňovým plánováním nejsou žádné materiální nebo právní rozdíly, přesto je některými zástupci odborné veřejnosti mezi těmito instituty rozlišováno.²⁵⁰ Čím je totiž vymezení

²⁴⁴ ZEITLIN, George E. United States of America. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 91. ISBN 0-9505876-7-2.

²⁴⁵ ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, str. 242. ISBN 978-80-7400-005-8.

²⁴⁶ RICHARDSON, Elinore J. Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 13. ISBN 0-9505876-7-2.

²⁴⁷ ZEITLIN, George E. United States of America. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 91. ISBN 0-9505876-7-2.

²⁴⁸ TILEY, John a Glen LOUTZENHISER. *Revenue Law. Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax*. Oxford: Hart publishing, 2012, str. 97. ISBN 978-1-84946-327-0.

²⁴⁹ SOBOTKOVÁ, Veronika. Agresivní daňové plánování. *Daně a právo v praxi* [online]. 2013, roč. 18, č. 4, [cit. 11. 12. 2016]. ISSN 1211-7293. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41586v52528-agresivni-danove-planovani/?search_query=\\$issue=11584](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41586v52528-agresivni-danove-planovani/?search_query=$issue=11584).

²⁵⁰ SKINNER, J. J. B. Introduction. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, str. 53. ISBN 0-9505876-7-2.

vyhýbání se daňové povinnosti objektivnější, tím se stává daňové plánování více či méně sofistikovanou formou vyhýbání se daňové povinnosti.²⁵¹ Rovněž v tomto rozlišení sehrává důležitou roli účel uskutečněné transakce, neboť se dle Jonese jedná o daňové plánování, pokud je obchodní činnost uskutečněna způsobem vedoucím k minimalizaci jejího daňového zatížení, zatímco tax avoidance spočívá v uskutečnění takové činnosti pouze s cílem vyhnout se dani nebo její části.²⁵²

Daňové plánování proto tradičně spočívá v uskutečnění činnosti s cílem minimalizace daně prostřednictvím různých zvýhodněných režimů regulovaných právem nebo implementováním legislativních opatření v rámci daňového subjektu s cílem dosažení výsledku akceptovatelného pro správce daně²⁵³, přičemž pokud je výsledek z hlediska práva nesprávný nebo nepřijatelný, jedná se již o nelegitimní vyhýbání se daňové povinnosti.²⁵⁴ Přijatá opatření v rámci daňového plánování by proto měla být racionálně odůvodnitelná a nejlépe, aby odpovídala právním vztahům obecně se vyskytujícím na příslušném poli lidské činnosti.²⁵⁵

Je však diskutabilní, zdali v současnosti setrvat na výše uvedených názorech, že daňové plánování je vždy legálním postupem souladným se základními svobodami, na nichž je založena Evropská unie, přestože je cílem této činnosti snížit daňovou povinnost daňového subjektu, pokud taková činnost odpovídá účelu aplikovaného právního předpisu, a přitom není uskutečněna pouze za cílem získání daňového zvýhodnění bez jakéhokoliv jiného opodstatnění pro podnikatelskou činnost daňového subjektu.²⁵⁶ Důvodem může být i definice agresivního daňového plánování orgány Evropské unie, když Evropská komise definuje tento právní termín jako získávání výhody využitím technických postupů daňového systému nebo nesouladu více daňových systémů s cílem snížit daňovou povinnosti.²⁵⁷ Z pohledu mezinárodní spolupráce je

²⁵¹ WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 5. ISBN 0-9505876-7-2.

²⁵² SKINNER, J. J. B. Introduction. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, str. 53. ISBN 0-9505876-7-2.

²⁵³ Tamtéž.

²⁵⁴ Tamtéž.

²⁵⁵ STENBERRE, Henrik. Denmark. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, str. 29. ISBN 0-9505876-7-2.

²⁵⁶ DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*. 2015, roč. 43, č. 1, s. 43. ISSN 0165-2826.

²⁵⁷ Doporučení Evropské komise ze dne 6. 12. 2012 o agresivním daňovém plánování, sp. zn. C (2012) 8806. In *Ec.europa.eu* [online]. Str. 2 [cit. 28. 6. 2016]. Dostupné z:

totiž zásadním problémem interakce rozličných daňových režimů jednotlivých států, které bez důslednější koordinace mohou být využity k umělému přesouvání příjmů ze zemí, kde tyto příjmy byly dosaženy, vedoucího k velmi nízkému zdanění nebo dokonce k dvojímu nezdanění.²⁵⁸ Takováto činnost, formálně i materiálně zákonná, pak zásadně deformuje soutěž mezi jednotlivými soutěžiteli na příslušném trhu, proto přijetí odpovídajících opatření proti agresivnímu daňovému plánování je spíše vyjádřením teze zajištění dostatečných daňových příjmů států a spravedlivého přispívání produktivních sektorů ekonomiky na financování veřejných výdajů v globálním měřítku.²⁵⁹

V souvislosti s touto problematikou se proto začalo hovořit o termínu agresivní daňové plánování, které bývá v obecné rovině popisováno jako jednání uskutečněné nadnárodními daňovými subjekty za účelem zjištění existujících možností, jak snížit svou daňovou povinnost postupy garantovanými globalizací a interakcí mezi daňovými pravidly jednotlivých daňových jurisdikcí.²⁶⁰ Jelikož dle této definice představuje agresivní daňové plánování proces zjišťování existence určitých postupů, lze si představit pouze trojí výsledek takové činnosti a to, činnost nelegální, činnost na pomezí zákonnosti a činnost zákonnou. S ohledem na výše nastíněnou definici agresivního daňového plánování orgány Evropské unie a výše uvedené závěry týkající se vyhýbání se daňové povinnosti, je tak evidentní, že rovněž Evropská unie označuje totožná jednání daňového subjektu oběma těmito právními pojmy. Důvodem je skutečnost, že v případech obou těchto činností v současné době je výsledkem administrace daní tendence pole daňového plánování ve větší míře limitovat. Vyskytují se tedy tendence zúžit daňové plánování pouze na postupy, kterými daňový subjekt hledá výhodný výsledek z pohledu daňového práva, pouze pokud se jedná postupy jasně regulované právem za takovým účelem, nebo pokud se nejedná o postupy výslovně právem zakázané.²⁶¹ Výsledkem stejných tendencí a používání stejných opatření pro agresivní daňové plánování a nelegitimní vyhýbání se daňové povinnosti je pak užívání pojmu agresivní daňové plánování jako zastřešujícího označení pro

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf.

²⁵⁸ Tax Annex to the St. Petersburg G20 Leader's Declaration. In *Whitehouse.gov* [online]. 2013, bod 5, str. 2 [cit. 19. 9. 2016]. Dostupné z: <https://www.whitehouse.gov/sites/default/files/image/files/g-20taxannex.pdf>.

²⁵⁹ Tamtéž [cit. 19. 9. 2016].

²⁶⁰ DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*. 2015, roč. 43, č. 1, str. 43. ISSN 0165-2826.

²⁶¹ RICHARDSON, Elinore J. Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 13. ISBN 0-9505876-7-2.

určité typy legálního daňového plánování i pro vyhýbání se daňové povinnosti.²⁶² Dle některých autorů tak rozdíl mezi agresivním daňovým plánováním a vyhýbáním se daňové povinnosti tkví v tom, že agresivní daňové plánování zahrnuje rovněž využívání mezer v zákonech nebo nesoulad právních řádů při mezinárodních situacích. Tento názor však například Dourado vyvozuje z aplikace obecného opatření proti vyhýbání se daňové povinnosti jako pozitivněprávního nástroje potírání nelegitimního vyhýbání se daňové povinnosti i v oblasti agresivního daňového plánování, aplikaci tohoto institutu nicméně nepovažují za určující, neboť nelze konstatovat, že se jedná o instrument existující napříč převážné většiny jednotlivých právních řádů.²⁶³ Naopak se však ztotožňují se závěrem, že určující skutečností pro rozlišování mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a agresivním daňovým plánováním je fakt, že agresivní daňové plánování je konceptem, který přímo počítá s využíváním korelací mezi jednotlivými jurisdikcemi a mezer v obecně závazných předpisech, pakliže nejdou proti účelu dotčené legislativy²⁶⁴, tzn. chybná interpretace právní normy v případě agresivního daňového plánování nehraje rozhodující roli na rozdíl od vyhýbání se daňové povinnosti. O překrývání těchto termínů také vypovídá možnost uplatnění totožných postupů dle daňových procesních předpisů (daňového řádu a zvláštních daňových zákonů) nebo ve správním soudnictvím, pakliže dosáhnout nelegitimnosti nebo dokonce přímo nezákonnosti.²⁶⁵ Z tohoto důvodu je agresivní daňové plánování řešeno prostřednictvím koordinace legislativních opatření proti vyhýbání se daňové povinnosti napříč jednotlivými státy i mezinárodními společenstvími, kdy pouze na základě vyslovení existence zneužívající praktiky je možné uplatnit příslušná sankční opatření.²⁶⁶

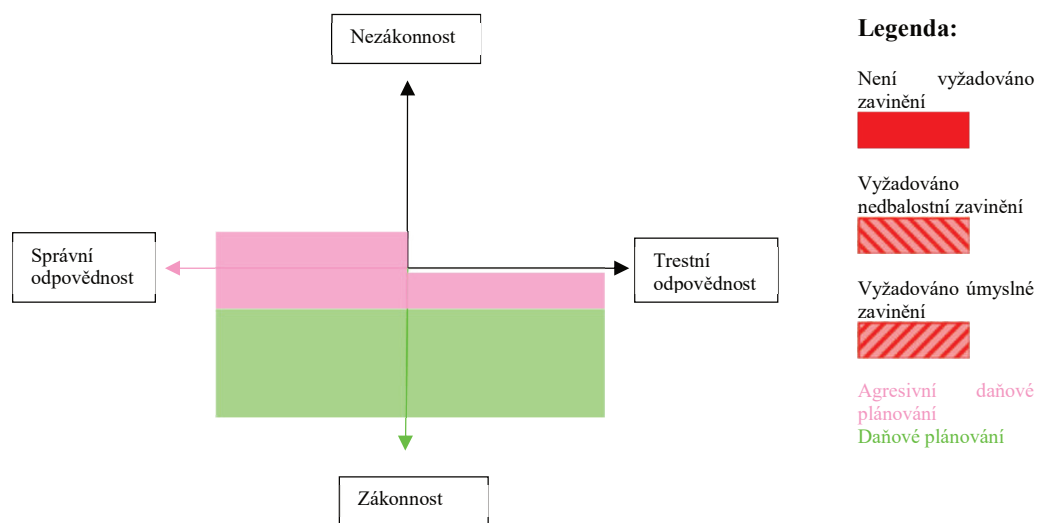
²⁶² Srovnej používání terminologie např. v Doporučení Evropské komise ze dne 6. 12. 2012 o agresivním daňovém plánování, sp. zn. C (2012) 8806. In *Ec.europa.eu* [online]. Str. 2 [cit. 28. 6. 2016]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf.

²⁶³ DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*. 2015, roč. 43, č. 1, s. 48. ISSN 0165-2826.

²⁶⁴ Jak bylo již uvedeno výše, někteří zástupci odborné veřejnosti jsou rovněž názoru, že i *tax avoidance* v sobě zahrnuje využívání mezer v zákoně a korelace mezi jednotlivými daňovými jurisdikcemi.

²⁶⁵ DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*. 2015, roč. 43, č. 1, s. 48. ISSN 0165-2826.

²⁶⁶ Srovnej rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue, sp. zn. C-196/04, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2006, vložka I- 07995.



graf č. 5 – vlastní zpracování autora

Uvedený graf tak znázorňuje autorův názor, že v prvotní rovině je třeba nahlížet na daňové plánování jako na zákonnou aktivitu daňového subjektu. Pouze v případech, kdy se daňový subjekt pohybuje na hraně zákona, aniž by bylo jeho úmyslem porušit právní normu, se jedná o agresivní daňové plánování. Graf rovněž znázorňuje, že agresivním daňovým plánováním je cíleno na hranici mezi zákonností a nezákonností daňového plánování a případného posunu hranice mezi zákonností a nezákonností ve prospěch zákonnosti. Ovšem tímto postupem se lze z nedbalosti dopustit protiprávního jednání, a to v případech, kdy z nedbalosti daňového subjektu dojde k porušení právní normy, takové protiprávní jednání však zakládá pouze správní odpovědnosti. Porovnáme-li tento graf s grafem č. 2, je patrná jasná obdobnost obsahu termínu vyhýbání se daňové povinnosti a agresivní daňové plánování.

2.5.1 Daňová optimalizace = daňové plánování?

Pro dosažení jisté systematické komplexnosti v analýze aplikované terminologie z oblasti daňových úniků bylo přistoupeno rovněž k zařazení krátké vsuvky do této práce týkající se termínu daňová optimalizace. Tento termín však považuji za v praxi poměrně nešťastně

používaný a nuance odlišující tento pojem od ostatních, a to především od legitimního a nelegitimního vyhýbání se dani a daňovému plánování, jsou zcela minimální.

Prvním problémem konceptu termínu daňové plánování je skutečnost, že v České republice je tento termín spíše teoretickým konstruktem, který v aplikační praxi nenachází příliš zastání, neboť sic například Nejvyšší správní soud ČR tento termín používá v odůvodněních svých rozhodnutí, avšak v rozporu s jeho významem, jak jej vymezují mnozí zástupci odborné veřejnosti, k čemuž blíže níže v této práci.²⁶⁷ V zásadě je totiž za daňovou optimalizaci považováno jednání daňového subjektu, jímž se daňový subjekt snaží legálními způsoby dosáhnout co nejnižší daně.²⁶⁸ Dle Kohajdy pak daňový subjekt za tímto cílem může uplatnit veškerých možností nabízených účinným právním řádem při správné interpretaci dotčených právních norem, aby zaplatil co možná nejnižší daň v nezbytné míře vyžadované zákonem, přičemž se jedná pouze o právo daňového subjektu, zdali odpovídajících instrumentů využije.²⁶⁹ Stejně tak Boháč staví daňovou optimalizaci na roveň ordinárnímu daňovému plánování, jež považuje za jednání daňového subjektu, jež by nemělo být postihováno jako daňový únik, resp. v úmyslné formě jako daňový podvod.²⁷⁰ Bylo by proto možné používat tyto dva uvedené právní termíny *promiscue*. Přesto Nejvyšší správní soud ČR volí přístup odlišný a výslovně hovoří i o nedovolené daňové optimalizaci²⁷¹ a tento termín v takovém významu používá až do současnosti.²⁷² Přitom důvod je zcela očividný. Nejvyšší správní soud ČR totiž spojením nedovolená daňová optimalizace pojmenovává skutky, které naplňují atributy nelegitimního vyhýbání se daňové povinnosti nebo agresivního daňového plánování, v důsledku čehož se pak tento soud uchyluje k vyslovení existence zneužívající praxe.²⁷³ Tento přístup je nicméně zcela opodstatněný, vyjdeme-li i ze závěrů odborné veřejnosti zastoupené výše uvedenými odborníky. Postavíme-li daňové plánování a daňovou optimalizaci

²⁶⁷ Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. června 2014, č. j. 9 Afs 78/2013–29.

²⁶⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005, str. 100. ISBN 80-735-7092-0.

²⁶⁹ KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim et alii. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference*. Praha: Leges, 2010, str. 302. ISBN 978-80-87212-57-8.

²⁷⁰ BOHÁČ, Radim. Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. In BABČÁK, Vladimír (ed.), Anna ROMÁNOVÁ (ed.) a Ivana VOJNÍKOVÁ (ed.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenční zborník vědeckých prací I. díl*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, str. 39. ISBN 978-80-8152-303-8.

²⁷¹ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 17. prosince 2008, č. j. 7 Afs 45/2008-44.

²⁷² Srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 15. října 2015, č. j. 9 Afs 57/2015–120.

²⁷³ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. června 2014, č. j. 9 Afs 78/2013–28.

na roveň, musíme v důsledku existence agresivního daňového plánování, jak je vymezeno výše, připustit i existenci nepřipustné daňové optimalizace, jež např. v důsledku ohýbání právních norem neúspěšně vytvoří strukturu, jež správce daně a následně soud vyhodnotí jako nelegitimní vyhýbání se daňové povinnosti nebo přímo jako *tax evasion* (porušení daňového práva s výsledkem na výši daňové povinnosti daňového subjektu).

Výjimečně se lze setkat s případy, kdy je mezi daňovým plánováním a daňovou optimalizací rozlišováno. Podle jedné z nadnárodních společností zaměřujících se na tzv. *off shore* mezinárodní zdanění je totiž daňovým plánováním pouze analýza finanční situace určitého daňového subjektu a návržení plánu na základě této analýzy, jak efektivně platit daně, zatímco daňovou optimalizací vymezuje jako vyhledávání a identifikaci právních a organizačních uspořádání poskytujících to nejnižší daňové zatížení pro daňový subjekt.²⁷⁴ Z této perspektivy je daňová optimalizace širším konceptem, než je daňové plánování a rovněž dalším krokem pro uskutečnění konkrétních opatření vycházejících z informací získaných daňovým plánováním.²⁷⁵

Rozdíl mezi daňovým plánováním a daňovou optimalizací ovšem není nijak velký, spíše se z historické perspektivy stírá a tyto termíny se blíží k označení za synonymické.²⁷⁶ Z výše uvedených důvodů a s ohledem na nejasné a nezřejmé vymezení zákonného a nezákonného v oblasti daní²⁷⁷ proto zastávám názor, že mezi termíny daňová optimalizace a daňové plánování je více méně rovnítka a jedná se o termíny svým obsahem téměř totožné. V důsledku širšího konceptu daňové optimalizace, než je koncept daňového plánování, a také existence agresivního daňového plánování je však pochopitelný přístup Nejvyššího správního soudu ČR v případě shledání některých praktik daňových subjektů za neoprávněnou daňovou optimalizaci. Tímto se také dostáváme ke vztahu k nelegitimnímu vyhýbání se daňové povinnosti, které se stejně tak jako agresivní daňové plánování pohybuje na hranici mezi zákonností a nezákonností jednání daňového subjektu. V důsledku této skutečnosti si lze představit situace, kdy jednání daňového subjektu v důsledku nekonzistentní, roztržité a mnohdy i nepřesné terminologie bude moci být označeno za *tax evasion*, nelegitimní vyhýbání

²⁷⁴ The difference between tax planning and tax optimisation. In *Bris-group.com* [online]. 2014 [cit. 2. 2. 2017]. Dostupné z: <http://bris-group.com/difference-tax-planning-tax-optimisation>.

²⁷⁵ Tamtéž [cit. 2. 2. 2017].

²⁷⁶ Tamtéž [cit. 2. 2. 2017].

²⁷⁷ BOHÁČ, Radim. Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. In BABČÁK, Vladimír (ed.), Anna ROMÁNOVÁ (ed.) a Ivana VOJNÍKOVÁ (ed.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenční zborník vedeckých prac 1. díl*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, str. 38. ISBN 978-80-8152-303-8.

se daňové povinnosti, agresivní daňové plánování a nedovolenou daňovou optimalizací, jak ji užívá Nejvyšší správní soud ČR.

2.6 Vymezení pojmu daňový únik

Problematika pojmu daňový únik spočívá již v podstatě tohoto pojmu a jeho definici. Tento termín není legislativně definován, není definován relevantní rozhodovací praxí soudů, avšak přesto se jedná o termín hojně používaný v doprovodných dokumentacích legislativního procesu²⁷⁸, judikaturou²⁷⁹, ale i odbornou veřejností.²⁸⁰ Přes jeho hojné použití ale nepanuje shoda, jaká právní a protiprávní jednání lze pod tento pojem zahrnovat.²⁸¹

Dle webového slovníku finančních pojmů se daňovým únikem rozumí: „*Negativní praxe nepřiznávání zdanitelných položek, zisku, který převyšuje povolené úlevy za účelem úniku daně, která je legálně splatná.*“.²⁸² Přesto je častým jevem, že daňovým únikem je označována pouze nelegální minimalizace daňové povinnosti daňového subjektu, a to bez ohledu na skutečnost, zdali se tak děje vědomě, nebo nevědomě.²⁸³ Z této perspektivy pak daňový únik znamená porušení obecně závazného daňového právního předpisu způsobem vedoucím ke snížení daňové povinnosti daňového subjektu²⁸⁴, jež je však v menší nebo větší míře prokazatelné, a tudíž i postižitelné.²⁸⁵ Jak uvádí Široký, pouze drobná určitá část daňových úniků je pak

²⁷⁸ Např. Pozměňovací návrhy poslance Radima Fialy ke sněmovnímu risku č. 252, vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Psp.cz* [online]. 2015 [cit. 12. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=185477&pdf=1>.

²⁷⁹ Srovnej např. nález Ústavního soudu ze dne 13. května 2014, sp. zn. Pl. ÚS 44/13.

²⁸⁰ NOVOTNÁ, Monika. Monika Novotná: „Pokud stát přesvědčí své občany, že neplacení daní je společensky nepřijatelným jednáním, může mít EET svůj smysl“. In: *Epravo.cz* [online]. 2016 [cit. 12. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/efocus/monika-novotna-pokud-stat-presvedci-sve-obcany-ze-neplaceni-dani-je-spolecensky-neprijatelnym-jednanim-muze-mit-eet-svuj-smysl-100646.html>.

²⁸¹ Jak je uvedeno níže, naleznou se autoři rozlišující mezi legálním a nelegálním daňovým únikem, ale také autoři označující daňovým únikem pouze nelegální činnost daňového subjektu apod.

²⁸² Co je Daňový únik. In: *Peníze.cz* [online]. [cit. 12. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/slovník/danovy-unik>.

²⁸³ ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, str. 242. ISBN 978-80-7400-005-8.

²⁸⁴ Tamtéž.

²⁸⁵ TICHÁ, Michaela. Daňové úniky – institucionální aspekty. In *Sborník příspěvků Mezinárodní vědecké konference VŠE Praha: Teoretické a praktické aspekty veřejných financí*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2007, str. 3. ISBN 978-80-245-1188-7.

definována jako trestný čin²⁸⁶. Protiprávnost jako atribut daňového úniku lze rovněž dovodit z judikatury Nejvyššího správního soudu ČR, který však tuto problematiku řeší poměrně izolovaně pouze ve vztahu k daňovým podvodům, tedy specifickému protiprávnímu jednání v daňové oblasti.²⁸⁷ Rovněž není podmínkou, aby se vždy jednalo o podvodné jednání, tudíž záměrnou činností daňového subjektu²⁸⁸, proto nelze pojem daňový únik ztotožňovat s pojmem daňový podvod, třebaže mnohé daňové úniky ve smyslu protiprávního jednání v daňové oblasti jsou spíše výsledkem neznalosti, neúplné informovanosti, nedbalosti či neopatrnosti, čemuž nahrává nepřehledná situace často se měnících daňověprávních norem a rozdílných výkladů nejen mezi orgány veřejné moci, ale i odborníky na daňovou oblast ze soukromé sféry.²⁸⁹ O skutečnosti, že protiprávnost je imanentním znakem daňového úniku, je přesvědčena i daňová správa, která spojuje termín daňový únik s institutem správní sankce.²⁹⁰

Přesto se lze setkat i s názory, že samotné využití mezery v zákoně, které v daňovém právu samo o sobě s ohledem na zásadu vyjádřenou čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod není zakázáno, je nutno označit jako daňový únik.²⁹¹ Tomuto přístupu rovněž svědčí argumentace týkající se specifických druhů zajištění úhrady daně používající požadavky na zajištění úhrady daně opatřeními bránícími uskutečňování daňových úniků²⁹², když k neuhrazení daně sice v prvotní rovině dochází porušení daňověprávní povinnosti, ale v sekundární rovině k daňovému úniku pak může dojít i např. legálním způsobem zániku pohledávky zánikem daňového subjektu v důsledku likvidačního řešení jeho úpadku.²⁹³ Toto pojetí zařazující pod pojem daňový únik i určitá právní jednání uskutečněná v rámci zákonných

²⁸⁶ V českém právním prostředí se jedná o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jak je uvedeno výše v této práci.

²⁸⁷ Srovnej např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 17. září 2015, č. j. 1 Afs 219/2014–52.

²⁸⁸ ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, str. 243. ISBN 978-80-7400-005-8.

²⁸⁹ Tamtéž.

²⁹⁰ Srovnej rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. května 2015, č. j. 10 A 130/2014–56.

²⁹¹ Zápis ze 60. schůze Ústavodárného národního shromáždění ze dne 25. června 1947. In: *Psp.cz* [online]. 1947, [cit. 12. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/eknih/1946uns/stenprot/060schuz/s060010.htm>.

²⁹² Srovnej např. nález Ústavního soudu ze dne 13. května 2014, sp. zn. Pl. ÚS 44/13, anebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. prosince 2013, č. j. 5 Afs 84/2012–40.

²⁹³ Tímto případem je kupříkladu konkurz. Blíže např. JINDRA, Václav. Nová právní úprava úpadkového práva – Konkurs. In: *Epravo.cz* [online]. 2007 [cit. 12. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/nova-pravni-uprava-upadkoveho-prava-konkurs-52098.html>.

mezi tak mnohem lépe odpovídá jazykovému vyjádření tohoto pojmu, když se slovem únik v obecné rovině rozumí situace, kdy dochází ke ztrátě něčeho v něčí neprospěch.²⁹⁴

Tento přístup rovněž zohledňuje perspektivu pohledu subjektu na skutečnost označovanou jako daňový únik. V závislosti na subjektu se dle mého názoru mění kritérium pro posouzení této skutečnosti. Z pohledu daňového subjektu je totiž rozhodující při optimalizaci svého daňového zatížení, jaké jednání je a jaké již není zákonné, zatímco z pohledu státu nebo jiného veřejnoprávního subjektu je rozhodující nejen zákonnost, ale i s ohledem na funkci daní výnos takové daně.²⁹⁵ Ekonomickým a legitimním zájmem daňového subjektu je organizovat svou činnost tak, aby snížil svou daňovou povinnost na co nejnižší částku.²⁹⁶ Daňový subjekt proto daňovým plánováním hledá co nejvýhodnější pozici pro určení své daňové povinnosti, avšak za podmínky zachování její zákonnosti. V opačném případě by se totiž vystavil riziku zjištění protiprávnosti svého jednání a uplatnění sankčních postupů správcem daně²⁹⁷, což povede k většímu ekonomickému zatížení daňového subjektu. Stát nebo jiný veřejnoprávní subjekt však stanovuje daň za účelem opatření příjmu veřejného rozpočtu²⁹⁸ za předpokladu dodržení ústavní kautely *daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona*. Veřejnoprávní subjekty sice tedy rovněž zajímá zákonnost uložení daňověprávní povinnosti daňovému subjektu, ale další relevantní kategorií pro tento subjekt musí být i příjem z takového zdroje příjmu do veřejného rozpočtu. Orgány veřejnoprávních subjektů proto navrhují formou legislativy závazný postup výpočtu a stanovení daňové povinnosti a následně jiné orgány daňovou povinnost vyměřují a vybírají. Příjem z daňové povinnosti je pak předmětem rozpočtového plánování veřejnoprávního subjektu, kdy veřejnoprávní subjekt je s ohledem na činnost svých orgánů způsobilý předpokládat výnos té které daně. Ve světle této skutečnosti je pak pro veřejnoprávní subjekt daňový únik externalitou, jejímž následkem je nedodržení stanoveného postupu odvést daň, a tudíž nedosažení obecně závaznými předpisy stanoveného

²⁹⁴ Srovnej heslo Únik In Lingea s.r.o. *Slovník současné češtiny* [online]. [cit. 12. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.nechybujite.cz/slovník-soucasne-cestiny/únik>.

²⁹⁵ Srovnej BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 93-94. ISBN: 978-80-7179-254-3.

²⁹⁶ Srovnej bod 10 stanoviska generálního advokáta Jána Mazáka předneseného dne 26. října 2010 ve věci Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v. Weald Leasing Limited, sp. zn. C-103/09.

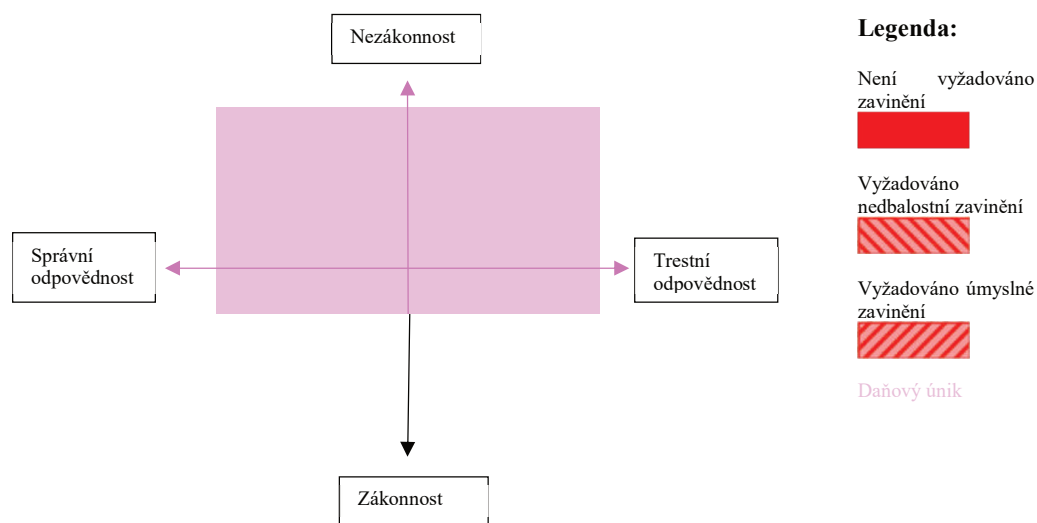
²⁹⁷ V českém právním prostředí se jedná o následky porušení povinností při správě daní podle části čtvrté daňového řádu.

²⁹⁸ Srovnej BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 92. ISBN: 978-80-7179-254-3.

příjmu veřejného rozpočtu.²⁹⁹ Optikou správce daně a veřejnoprávního subjektu ukládajícího daňovou povinnost je dle mého názoru daňovým únikem jakákoliv skutečnost, která má za následek neodvedení daně v souladu se stanoveným postupem veřejnoprávním subjektem a správní praxí správce daně, a to například i postupem agresivního daňového plánování posouvajícím hranice zákonnosti, které dle výše uvedeného nemusí být nezbytně nezákonnou praktikou.

Z výše uvedeného se proto domnívám, že je na místě pojmem daňový únik označovat nejen protiprávní jednání daňových subjektů s dopadem na výši daňové povinnosti, nýbrž i poměrně malou množinu jednání daňových subjektů, která jsou sice v souladu se zákonem, ovšem v důsledku posouvání hranice zákonnosti daňového plánování nebo daňové optimalizace, tzn. i postupy označované jako agresivní daňového plánování. Používání termínu daňový únik jen pro protiprávní jednání daňového subjektu s dopadem na daňovou povinnost daňového subjektu lze však přičíst praktický význam, neboť tímto dochází ke zjednodušení terminologie užívané v odůvodněních a tvorbě úředních dokumentů, jakými jsou správní i soudní rozhodnutí, dokumentace související s legislativním procesem apod., když použití opisu protiprávní jednání daňového subjektu s dopadem na výši jeho daňové povinnosti může být v praxi neobratné. Avšak tento závěr je patrný jen na první pohled, neboť česká právní terminologie ale používá právní termín, který svým obsahem přesně pokrývá skutkové okolnosti, které jsou odbornou veřejností označovány za daňový únik. Tímto termínem je, jak bylo již uvedeno výše, zkrácení daně. Tzn. daňový únik se sice v praxi používá jako ekvivalent anglickému termínu *tax evasion*, jak je úředně a oficiálně užíván orgány veřejné moci, avšak tento přístup by nepokryl veškeré aktivity daňových subjektů, na něž by měl dle mého názoru termín daňový únik dopadat. Daňový únik ve světle tří kritérií, a to zákonnosti, zavinění a odpovědnosti daňového subjektu, znázorňuje následující graf.

²⁹⁹ ROĐANOVÁ, Kateřina. *Analýza tuzemského reverse charge DPH v ČR a ručení příjemce plnění jako formy boje proti daňovým únikům*. Praha, 2014, str. 4. Katedra veřejných financí Vysoké školy ekonomické v Praze.



graf č. 6 – vlastní zpracování autora

Uvedený graf opětovně graficky znázorňuje autorův názor na vymezení pojmu daňový únik. Je evidentní, že ve většinovém množství případů bude daňovým únikem označeno protiprávní jednání daňového subjektu bez ohledu na zavinění daňového subjektu. Naleznou se však i takové případy, které z perspektivy veřejnoprávního subjektu ukládajícího daňovou povinnost jsou daňovým únikem, a to z důvodu, že se jedná o nepředvídatelnou daňověprávní externalitu, spočívající především v agresivním daňovém plánování cílícím na posun zákonnosti posouzení jednání daňových subjektů a také zákonné způsoby zániku daňových pohledávek, a to např. v rámci insolvenčního řízení.

2.7 Shrnutí

Tato hlavní kapitola se zabývala vymezení jednotlivých dílčích pojmů s možným vlivem na definování právního termínu daňový únik, který je termínem běžně užívaným od laické veřejnosti až po legislativní dokumenty a správní a soudní rozhodnutí. Prvním souvisejícím termínem je *tax evasion*, jež dle slovníkových definic značí protiprávní jednání daňového subjektu v oblasti daňového práva s dopady na výši daňové povinnosti daňového subjektu. Přesto lze vyhledat i v rámci těchto definic rozličné rozdíly, a to v případě nezbytnosti existence úmyslu daňového subjektu. Z analyzovaných materiálů jsem dospěl k závěru, že pro *tax*

evasion se nevyžaduje úmyslného protiprávního jednání, když postačí, že porušení daňové povinnosti daňový subjekt zavinil. Rovněž se domnívám, že unifikovanou mezinárodně použitelnou definici *tax evasion* není možné poskytnout, neboť *tax evasion* v podstatných rysech závisí na tuzemské legislativě jednotlivých států, proto vymezení zákonnosti a nezákonnosti bude odpovídat pravidlům národního práva.

Dalším termínem je vyhýbání se daňové povinnosti neboli *tax avoidance*. Problematika vymezení tohoto termínu spočívá v překrývání se s pojmem *tax evasion*, protože v odborné veřejnosti se zprvu uplatňovala jako znak tohoto pojmu zákonnost, ale s postupem času sílí tendence potírání tzn. nelegitimních forem vyhýbání se daňové povinnosti. Nejmarkantnějším rozdílem mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a *tax evasion* však spočívá v postupu aplikace příslušné daňověprávní normy daňovým subjektem. Výsledkem provedené analýzy je závěr, že vyhýbání se daňové povinnosti je postupem založeným na interpretaci práva, kdy v konečné instanci o závazné interpretaci dotčených právních norem rozhodují soudy. V případě nelegitimní formy vyhýbání se daňové povinnosti daňový subjekt sice chybnou interpretací právní normy může zavinit nezákonnost svého jednání, ačkoliv chybným výkladem měl vzato, že organizace jeho daňověprávních záležitostí je v souladu se zákonem, avšak úmyslem daňového subjektu v žádném případě není porušení daňové normy. Pokud by takový úmysl daňový subjekt pojal, dopustil by se již jednání označovaného jako *tax evasion*. Tomuto závěru rovněž přisvědčuje Skinner, když uvádí, že v případě Švédska, Švýcarska a Norska, tedy v zemích, kde dochází již po několika desetiletí běžně k aplikaci institutu zneužití práva v daňové oblasti, jsou případná soudní řízení v prvopočátcích klasifikována jako řízení týkající se *tax avoidance*, až v případě shledání porušení daňové povinnosti daňového subjektu soudem jsou později taková soudní řízení kategorizována jako řízení týkající se *tax evasion*.³⁰⁰ Proto nelegitimní forma vyhýbání se daňové povinnosti často odpovídá *tax evasion*.

Nezákonné jednání daňového subjektu v oblasti daňového práva majícím vliv na daňovou povinnost daňového subjektu může být dále označeno jako daňový podvod nebo zkrácení daně, přičemž v oblasti trestního práva je zkrácení daně specifickým případem daňového podvodu dosahujícím určité společenské nebezpečnosti. Mezi odbornou veřejností se lze sice setkat s názory, že při vymezení tzv. *tax evasion* se vychází z trestněprávních předpisů, nicméně by tímto došlo k upozadění specifík daňověprávní regulace, a naopak k zevšeobecnění

³⁰⁰ SKINNER, J. J. B. Introduction. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, str. 4. ISBN 0-9505876-7-2.

trestněprávních principů i na oblast daňového práva, což považuji za jev nežádoucí. V případě konstrukce termínu zkrácení daně je situace opačná, neboť jak správně dovodil Nejvyšší správní soud ČR, zkrácením daně je jakékoliv protiprávní jednání daňového subjektu, kterým bylo zapříčiněno, že daňovému subjektu byla stanovena nižší daň, než která by mu měla být dle obecně závazných právních předpisů stanovena, a to bez rozdílu zavinění. Mluvíme-li proto o zkrácení daně, měli bychom tímto termínem označovat nejen protiprávní jednání zakládající trestněprávní odpovědnost daňového subjektu, k němuž se v současné době vyžaduje podvodný úmysl daňového subjektu neodvést ve větším rozsahu daň, nýbrž i jakékoliv výše uvedené protiprávní jednání daňového subjektu, jež nezakládá jeho trestní odpovědnost. Z tohoto pohledu je pak vhodné používat pojem zkrácení daně jakožto ekvivalent termínu *tax evasion*, který je dle mého názoru v současnosti mnohdy nesprávně překládán jako daňový únik. Daňový podvod pak není nic jiného než rozšířené označení pro podvodným úmyslem uskutečněná protiprávní jednání daňových subjektů s cílem odvést nižší daň, než je stanoveno obecně závaznými právními předpisy, nebo tuto daň neodvést vůbec, bez rozdílu na typ vyvstanuvší odpovědnosti daňového subjektu.

Posledním odlišným termínem od daňového úniku je pojem agresivní daňové plánování, který značí určité specifikum oproti ordinárnímu legitimnímu a zákonnému daňovému plánování. Za současné především politické situace nelze setrvat na názoru, že daňové plánování je vždy zákonnou činností, a to v oblastech, kdy cílí na jednání nacházející se na pomezí zákonného a nezákonného. Agresivní daňové plánování tak ve velké míře odpovídá pojmu vyhýbání se daňové povinnosti, avšak není pochyb, že v sobě též zahrnuje i využívání mezer v legislativě a nesouladu mezi jednotlivými jurisdikcemi států. Ve své podstatě se však tyto termíny liší pouze ve skutečnosti, že agresivní daňové plánování nemusí být vždy založeno na postupech interpretace aplikovaných právních norem daňových subjektem.

Grafy č. 1 - 6 uvedené v rámci jednotlivých podkapitol znázorňují jisté kontinuum od ordinárního daňového plánování, přes komplexní daňové plánování, dále vyhýbání se daňové povinnosti až po *tax evasion* (případně nelegitimní vyhýbání se daňové povinnosti).

V případě samotného termínu daňový únik je převažující praxí aplikován jako ekvivalent pojmu *tax evasion*, tedy jako protiprávní jednání daňového subjektu s dopadem na výši daňové povinnosti daňového subjektu. Tento názor je nicméně sice v současné době téměř výhradně aplikován, přesto se domnívám, že především z perspektivy veřejnoprávního subjektu, do jehož rozpočtu příjem z konkrétní daně plyne, jsou daňovým únikem i jiné aktivity daňového

subjektu, a to především i agresivní daňové plánování, neboť toto cílí na posouvání hranice zákonnosti v oblasti daňového práva. Jsem proto názoru, že daňový únik by měl být vnímán širěji než pouze jako protiprávní jednání daňového subjektu, poněvadž by měl označovat i další negativní externality týkající se plnění daňověprávních povinností. V opačném případě by také existovaly dva pojmy, které by byly používány jako ekvivalent termínu *tax evasion*, což je nezbytné z důvodu jednotnosti právní terminologie a zákazu vytváření synonymických termínů odmítnout.

3 Klasifikace daňových úniků

Následující pasáže představují náhled do problematiky klasifikace daňových úniků, ale největší pozornost bude věnována problematice daňových podvodů, neboť ty v důsledku úmyslného zavinění porušení daňové povinnosti považují za největší problém zatěžující správný výběr daně z přidané hodnoty. Přestože členské státy Evropské unie sice deklarují přijímaní opatření k potírání daňových podvodů a zároveň registrují vysoce organizované podvody na dani z přidané hodnoty, stávají se daňové podvody již zaběhnutým průmyslem těžícím z neadekvátních kontrolních mechanismů členských států Evropské unie, chybějících efektivních regulativních mechanismů a obecně základního principu fungování unijního systému daně z přidané hodnoty založeného na rozeznávání osvobozených dodání zboží mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie.³⁰¹

3.1 Daňový únik v úzkém a širokém slova smyslu

Příhodné rozlišování lze nalézt u Martineze, jenž rozlišuje mezi daňovými úniky v užším a širším slova smyslu, kdy v úzkém slova smyslu tento termín zahrnuje pouze protiprávní jednání v rozporu s daňovým právem.³⁰² Daňový únik v širokém smyslu pak obsahuje veškeré činnosti daňového subjektu zahrnující postupy, jejichž cílem je se vyhnout úhradě nějaké daně, přestože zákonodárce takové postupy k tomuto cíli (snížení daňové povinnosti daňového subjektu) nezamýšlel stanovit.³⁰³ Jedná se tedy o opatření, která jsou v angloamerickém právním systému běžně zahrnována pod termín nelegitímní *tax avoidance* neboli vyhýbání se daňové povinnosti. Jak již bylo výše uvedeno, v české aplikační praxi se povětšinou setkáváme s užitím termínu daňový únik právě ve významu tohoto termínu v užším slova smyslu, přestože se osobně domnívám, že daňový únik jako takový obsahuje právě i taková jednání, která Martinez podřazuje pod daňový únik v širším slova smyslu.

³⁰¹ BORSELLI, Fabrizio. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 5, str. 333. ISSN 0925-0832.

³⁰² MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 7. ISBN 80-901918-3-5.

³⁰³ MARQUIRAZ, André. *La fraude fiscale et ses succédanés*. 2. vydání. Paris: Impr. Vaudoise, 1972, str. 28.

3.2 Legální a nelegální daňový únik

Protiprávnost může být kritériem i pro další členění pojmu daňový únik na daňové úniky legální a nelegální.³⁰⁴ Legální daňový únik ve svém nejširším významu může být víceznačným právním pojmem. V první rovině může označovat situace, kdy daňové subjekty zcela legálně v intencích zákonodárce využijí zvláštní zvýhodněné daňové režimy stanovené právními předpisy, kterými například fakticky podhodnotí svůj daňový základ³⁰⁵, což je typické například pro daň z příjmů fyzických osob.³⁰⁶ V takovém případě tedy daňový subjekt pouze využívá jistého oprávnění, jak snížit svou daňovou povinnost zákonem předvídaným způsobem, tudíž se jedná o vyhýbání se daňové povinnosti ve formě, která je považována za legální a nemá být potírána. Je proto otázkou, nakolik je zahrnutí takových postupů pod termín daňový únik vhodné, neboť z pohledu jazykového hlediska se jedná o antagonizmy, když za únik označíme uplatnění zákonodárcem předvídaných a záměrně k tomu určených legálních opatření. V další rovině, prosté již protikladného jazykového pnutí, nejčastěji legální daňový únik zahrnuje vyhýbání se daňové povinnosti, *tax avoidance*, které s sebou nese porušení příslušného právního předpisu, tzn. pouze taková jednání daňových subjektů, která se nebudou zásadním způsobem přičít účelovému výkladu aplikovaného právního předpisu.³⁰⁷

Důsledkem symetrie je pak nezbytné rozlišovat termín nezákonný daňový únik, jenž je logickým protikladem pojmu zákonný daňový únik. Obsahově se však jedná o ekvivalent v kapitole 3.1 vymezeného pojmu daňový únik v úzkém slova smyslu, proto lze oba termíny používat *promiscue*, tedy pro označení jakéhokoliv porušování povinností daňového subjektu stanovených daňovými právními předpisy a vztahujících se k jeho daňové povinnosti.³⁰⁸

3.3 Daňové úniky řemeslné a průmyslové

Pro klasifikaci daňových úniků na úniky řemeslné a průmyslové slouží jako referenční kritérium počet osob zúčastněných na daňovém úniku. Pro řemeslný daňový únik je stěžejní,

³⁰⁴ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 8. ISBN 80-901918-3-5.

³⁰⁵ Lze uvést například možnost uplatnění paušální výdajů podle ustanovení § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

³⁰⁶ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 8-9. ISBN 80-901918-3-5.

³⁰⁷ SCAILTEUR, Camille. *Le contribuable et l'Etat. Déontologie de la fiscalité*. Brusel: Librairie de l'Édition Universelle, 1961, str. 65.

³⁰⁸ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 9. ISBN 80-901918-3-5

že jsou uskutečněny, případně páchaný v případě protiprávních daňových úniků, osamoceným daňovým subjektem nebo mimo skupinu organizované protiprávní činnosti. Na rozdíl např. od trestněprávní relevance, není pro určení řemeslného daňového úniku určující ani výše získaného majetkového prospěchu, ani mechanismus uskutečnění daňového úniku. Nehraje tedy pro klasifikaci činnosti daňového subjektu jako řemeslný daňový únik žádnou roli rozlišování zavinění daňového subjektu, naplní-li takový daňový únik znaky daňového deliktu. Další odlišností od daňového úniku průmyslového je také skutečnost, že mohou být nelegální i legální.³⁰⁹

Naopak pro průmyslové daňové úniky je typická jakási „dělba práce“ v rámci subdodavatelské nebo výrobní sítě, čímž dochází k vytvoření věrohodnosti operací uskutečněných jednotlivými daňovými subjekty zapojenými v této síti a podléhajících aplikaci daňových právních předpisů. Cílem takového daňového úniku je přitom především vytvoření fiktivních operací, na jejichž základě je možné vykázat zvýšené daňové výdaje nebo odpočet daně z přidané hodnoty, případně vylákat ze státu nadměrný odpočet této daně.³¹⁰ Průmyslovému úniku tak budou odpovídat nejs sofistikovnější druhy daňových úniků, a to daňových podvodů označovaných jako podvody karuselové anebo v obvyklejší formě jako podvody chybějícího obchodníka při dodávkách mezi členskými státy Evropské unie (tzv. *MTIC*).

3.4 *B2C a B2B daňové úniky*

Dle mého názoru v praxi nejčastější a pro právní praxi vytváření odpovídajících regulatorních opatření nejrelevantnější klasifikací daňových úniků je členění na daňové úniky páchané při uskutečnění zdanitelného plnění³¹¹ osobou povinnou k dani pro příjemce tohoto plnění, který není osobou povinnou k dani anebo který jako osoba povinná k dani nepoužije přijaté zdanitelné plnění k uskutečnění své ekonomické činnosti (tzv. *business to customer*, nebo *B2C* daňové úniky), a na daňové úniky páchané při uskutečnění zdanitelného plnění mezi

³⁰⁹ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 84. ISBN 80-901918-3-5.

³¹⁰ Tamtéž, str. 85.

³¹¹ Chápej ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

osobami povinnými k dani, kdy příjemce plnění použije přijaté zdanitelné plnění k uskutečnění vlastní ekonomické činnosti (tzv. *business to business*, nebo *B2B* daňové úniky).

Pro *B2C* daňový únik je tedy příznačné, že příjemcem zdanitelného plnění je osoba, která nepoužije přijaté zdanitelné plnění k vlastní ekonomické činnosti, tedy osoba, jež nemůže uplatňovat odpočet daně na vstupu. Proto v rámci takové transakce vystupuje vůči správci daně jen jeden její účastník, což znemožňuje správci daně ověřit plnění daňověprávní povinnosti týkající se daně z přidané hodnoty, neboť není možné ověřit uhrazenou daň na výstupu poskytovatele zdanitelného plnění a uplatněnou daň na vstupu u příjemce zdanitelného plnění, jak je tomu u *B2B* transakcí.

Typickým, v současnosti hojně diskutovaným odvětvím, ve kterém často dochází k tomuto druhu daňových úniků, jsou elektronické obchody³¹² s přeshraničním aspektem.³¹³ Tyto obchody se totiž vyznačují značným množstvím uskutečněných zdanitelných a od daně z přidané hodnoty osvobozených plnění mezi osobami povinnými a nepovinnými k této dani, realizovaných za účelem maximalizace zisku drobením větších souvisejících plnění na drobnější plnění, kdy je zároveň často velmi obtížné identifikovat poskytovatele a příjemce plnění, což je živnou půdou pro šíření daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty.³¹⁴ Vymáhání plnění daňových povinností v této oblasti pak často znemožňuje nedostatek informací státu od příjemce zdanitelného plnění³¹⁵, pročež se jako vhodný nástroj potírání tohoto typu daňových úniků ve zmíněné oblasti jeví zejména výměna informací mezi jednotlivými státy, jež je už v rámci Evropské unie v určitých formách regulována³¹⁶, a to jako:³¹⁷

- výměna informací na žádost jiného členského státu;

³¹² Zahrnující především obchodování po internetu a označované za tzv. *e-commerce*.

³¹³ EUROPEAN COURT OF AUDITORS. *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed* [online]. Lucemburk: Publications Office of the European Union, 2016, str. 37. ISBN 978-92-872-3827-6. [cit. 28. 1. 2017]. Dostupné z: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf.

³¹⁴ Evropská komise. Questions and Answers: Cooperating against VAT Fraud. In *Europa.eu* [online]. Brusel, 2014 [cit. 28. 1. 2017]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-90_en.htm.

³¹⁵ EUROPEAN COURT OF AUDITORS. *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed* [online]. Lucemburk: Publications Office of the European Union, 2016, str. 38. ISBN 978-92-872-3827-6. [cit. 28. 1. 2017]. Dostupné z: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf.

³¹⁶ Touto regulací je zejména Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

³¹⁷ EVROPSKÁ KOMISE. Questions and Answers: Cooperating against VAT Fraud. In *Europa.eu* [online]. Brusel, 2014, [cit. 28. 1. 2017] Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-90_en.htm.

- výměna informací bez předchozí žádosti na základě pravidelného oznamování skutečností dle standardizovaného formuláře;
- automatický přístup do vybraných databází přes zabezpečenou platformu označovanou VIES;
- žádost o informace týkající se administrativních postupů a souvisejících rozhodnutí orgánů veřejné moci;
- účast zástupců členských států na správních vyšetřováních v jiném členském státu;
- uskutečnění simultánní daňové kontroly účastníků mezinárodních řetězců a transakcí potenciálně souvisejících s daňovými úniky;
- EUROFISC.

Další okolností umožňující páchání *B2C* daňových úniků v *e-commerce* mimo území Evropské unie je osvobození dovozu zboží vyjma zákonem stanoveného druhu zboží v hodnotě nepřesahující v úhrnné hodnotě v národní měně ekvivalent 22 EUR.³¹⁸ Odhaduje se, že přibližně 150 miliónů takových malých transakcí osvobozených od daně z přidané hodnoty se individuálně uskuteční za jeden rok, kdy tyto transakce jsou následně použity pro uskutečnění ekonomické činnosti příjemce takového plnění, pročež se Evropská komise rozhodla narovnat soutěžní prostředí odstraněním tohoto osvobození od daně z přidané hodnoty.³¹⁹ Jelikož se však s *B2C* daňovými úniky setkáváme i v rámci jednotlivých jurisdikcí, spatřuje Ainsworth vhodný nástroj potírání těchto daňových úniků v konstrukci digitální informace o dani z přidané hodnoty, jež bude pomocí certifikovaného daňového softwaru obsahovat určení příslušné daně z přidané hodnoty z uskutečněné obchodní transakce včetně označení souvisejícího daňového dokladu a která následně bude oznámena příslušnému správci daně.³²⁰ Takovým opatřením je v rámci České republiky zavedení elektronické evidence tržeb, jež má být dle proklamace zákonodárce vedle prostředku k narovnání tržního prostředí rovněž instrumentem efektivnějšího výběru daní, a to výslovně daní z příjmů, ale i daně z přidané hodnoty.³²¹ Česká

³¹⁸ Srovnej ustanovení § 71 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

³¹⁹ JONES DAY. Modernizing the European VAT System for Cross-Border B2C E-Commerce. Commentary. In *Jonesday.com* [online]. 2017, str. 2 [cit. 28. 1. 2017]. Dostupné z <http://www.jonesday.com/files/Publication/d6dc4961-b084-4daa-99ac-a44ac413040b/Presentation/PublicationAttachment/e51ad4d4-0011-41e9-ac38-aa88321692ee/Modernizing%20European%20VAT%20System.pdf>.

³²⁰ AINSWORTH, Richard Thompson. VAT Fraud – Technological Solutions. In *Bu.edu* [online]. Working paper 10-28, 2010, str. 14 [cit. 28. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworthr091610.pdf>.

³²¹ Srovnej Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2016, str. 71 [cit. 28. 1. 2017]. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=114753>.

verze elektronických pokladních registrů přitom plně odpovídá požadavkům na funkčnost tohoto systému, když zavádí šifrovaný kód pro každou uskutečněnou transakci prostřednictvím pokladny, na jehož základě je zjednodušeno provedení daňové kontroly, a také penalizaci osob, které nesplní svou zákonnou povinnost vydat doklad obsahující zákonem stanovené informace, tedy především doklad obsahující šifrovaný kód, pod kterým je transakce spravována příslušným registrem správce daně.³²² Dalším krokem v digitalizaci daně z přidané hodnoty a opatření potírání daňových úniků v oblasti B2C daňových úniků by pak mohlo být zavedení odvodu daně z přidané hodnoty z transakce uskutečněné mezi osobou povinnou k dani a tzv. spotřebitelem neboli osobou spotřebovávající přijaté plnění k svému soukromému užití, nikoliv ke své ekonomické činnosti, v reálném čase, kdy by z transakce podléhající dani z přidané hodnoty byla příslušná daň odvedena automaticky na příslušný účet veřejného rozpočtu například formou inkasa.³²³

Naopak pro B2B daňové úniky a B2B transakce podléhající dani z přidané hodnoty je vůbec určující, že příjemce plnění podléhajícího této dani je osobou povinnou k dani, která použije přijaté plnění k uskutečnění své ekonomické činnosti, tzn. je za podmínek stanovených ustanovením § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty oprávněna provést odpočet daně na vstupu. Právě odpočet daně z přidané hodnoty je právním aspektem, který při uskutečňování B2B daňových úniků hraje zásadní roli.³²⁴ Vlastnímu vymezení odpočtu daně z přidané hodnoty, podmínkám jeho uplatnění, jakož i dalším aspektům odpočtu této daně, je věnován samostatný díl 10 zákona o dani z přidané hodnoty, a to v ustanovení § 72 a násl. tohoto zákona. Podle ustanovení § 72 odst. 1 je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu³²⁵ u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro uskutečnění:

- a) dodání zboží či poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, pakliže se jedná z pohledu daně z přidané hodnoty o zdanitelná plnění;

³²² AINSWORTH, Richard Thompson. Technology Can Solve MTIC Fraud – 3 and Final. *International VAT Monitor*. 2011, roč. 22, č. 3, str. 232. ISSN 0925-0832.

³²³ ALLEVI, Laura a Chiara CELESTI. 10th GREIT Annual Conference on EU BEPS; Fiscal Transparency, Protection of Taxpayer Rights and State Aid and 7th GREIT Summer Course on Tax Evasion, Tax Avoidance & Aggressive Tax Planning. *INTERTAX*, 2016, roč. 44, č. 1, str. 27. ISSN 0165-2826.

³²⁴ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert* [online]. 2013, roč. 9, č. 2 [cit. 29. 1. 2017]. ISSN 1801-2779.

³²⁵ Zákon o dani z přidané hodnoty chápe daň na vstupu jako daň uplatněnou podle tohoto zákona na plátci dodané zboží či poskytnutou službu, na zboží pořízené plátcem z jiného členského státu nebo dovezené ze třetí země, nebo na uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilého k užívání. Srovnej ustanovení § 72 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

- b) osvobozeného plnění od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet s místem plnění v tuzemsku;
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko za předpokladu, že kdyby k tomuto plnění došlo v tuzemsku, měl by plátce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty;
- d) vybrané finanční činnosti podle ustanovení § 54 zákona o dani z přidané hodnoty a pojišťovací činnosti podle ustanovení § 55 zákona o dani z přidané hodnoty s místem plnění ve třetí zemi³²⁶, nebo pokud jsou tato plnění spojena s vývozem zboží³²⁷;
- e) plnění, jež se podle ustanovení § 13 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty nepovažuje za dodání zboží³²⁸ nebo se podle ustanovení § 14 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty nepovažuje za poskytnutí služby³²⁹.

Aby však bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí mezi přijatým zdanitelným plněním a plněním na výstupu, s nímž zákon o dani z přidané hodnoty spojuje nárok na odpočet, dle konstantní judikatury Soudního dvora Evropské unie navíc existovat přímá a bezprostřední souvislost³³⁰, kdy nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zatěžující zdanitelné plnění na vstupu předpokládá, „že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet.“³³¹ K zachování přímé a bezprostřední souvislosti pro odpočet této daně nemusí být vždy přijaté zdanitelné plnění použito k produkci dalších zdanitelných plnění. Soudní dvůr Evropské unie se dále v rozhodnutí ve věci vedené pod sp. zn. C-465/03, mezi odbornou veřejností označované jako Kretztechnik, vyslovil, že je nutné vždy posoudit, zda-li jsou náklady na plátcem pořízená zdanitelná plnění v rámci dotčené operace součástí obecných výdajů tohoto plátce a jsou-li jako takové prvkem spoluurčujícím cenu zdanitelných plnění tohoto plátce, neboť v takovém případě by taková pořízená zdanitelná plnění měla přímou

³²⁶ Třetí zemí rozuměj podle ustanovení § 3 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty území mimo území Evropské unie.

³²⁷ Vývozem podle ustanovení § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se rozumí výstup zboží z území Evropské unie na zemí třetí země, jestliže bylo zboží propuštěno do stanovených celních režimů. Za vývoz se rovněž považuje umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.

³²⁸ Za dodání zboží se nepovažuje například pozbytí hmotného majetku představujícího obchodní závod, poskytnutí dárku v hodnotě nepřesahující 500 Kč, vrácení vratného obalu.

³²⁹ Za službu se nepovažuje ku příkladu pozbytí obchodního závodu, postoupení vlastní pohledávky.

³³⁰ Srovnej například bod 29 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2001, Cibo Participations SA v Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais, sp. zn. C-16/00, zveřejněného ve sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-06663.

³³¹ Bod. 35 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. května 2005, Kretztechnik AG v Finanzamt Linz, sp. zn. C-465/03, zveřejněného ve sbírce rozhodnutí 2005, vložka I-04357.

a okamžitou spojitost s celkovou hospodářskou činností plátce.³³² Proto veškeré náklady, jež jsou součástí byť i režijních nákladů osoby povinné k dani, jsou jako takové součástí nákladů veškerých tímto subjektem produkováných zdanitelných plnění. K odlišnému posouzení přímého a bezprostředního vztahu mezi přijatým a produkováným zdanitelným plněním by tak mělo dle názoru Soudního dvora Evropské unie dojít zejména v případech, kdy přijatá zdanitelná plnění představují výdaje vynaložené pro potřeby podniku před jeho založením a v průběhu jeho provozu na straně jedné, nebo kdy přijatá zdanitelná plnění představují výdaje vynaložené s cílem ukončit ekonomickou činnost osoby povinné k dani na druhé straně.³³³

Samotný vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty upravuje zákon o dani z přidané hodnoty v ustanovení § 72 odst. 3, podle něhož tento nárok vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost daň z přidané hodnoty přiznat. Tudíž oprávnění plátce odečíst si daň uplatněnou na vstupu je plně odvislé od postavení plátce na předešlém stupni výrobního či odbytného řetězce, resp. od okamžiku, kdy tomuto plátcovi vznikla povinnost přiznat daň, tedy dnem uskutečnění zdanitelného plnění či případně dnem přijetí úplatu, přijal-li tento plátce úplatu dříve, než uskutečnil zdanitelné plnění.³³⁴ Pro uplatnění tohoto nároku však je třeba splnit podmínky stanovené ustanovením § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tudíž okamžik vzniku nároku se nemusí shodovat s okamžikem splnění podmínek pro jeho uplatnění³³⁵. Tyto podmínky je pak nutno splnit kumulativně.

Z právní úpravy odpočtu daně z přidané hodnoty je tak evidentní, že v případě, kdy jedna osoba povinná k dani v rámci subdodavatelského řetězce nedovede správci daně daň z přidané hodnoty, dochází k situaci, kdy v odpovídajícím veřejném rozpočtu nejen nedochází k nesrovnalosti na jeho příjmové stránce, ale v souvislosti s uplatněním odpočtu daně z přidané hodnoty i k nesrovnalosti na straně výdajové. Nesplnění daňové povinnosti v rámci obchodního řetězce alespoň jednou zúčastněnou osobou povinnou k dani je právě s ohledem na zatížení příjmové i výdajové strany příslušného veřejného rozpočtu daňovým únikem s nejmarkantnějšími dopady.

³³²Tamtéž, bod 36.

³³³ Srovnej bod 35 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. února 2001, *Abbey National plc v Commissioners of Customs & Excise*, sp. zn. C-408/98, zveřejněného ve sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-01361.

³³⁴ Srovnej ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

³³⁵ DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK, *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, str. 544. ISBN 978-80-7478-038-7.

3.4.1 Podvod chybějícího obchodníka

Specifickým případem nesplnění daňové povinnosti osoby povinné k dani v rámci *B2B* obchodních transakcí je případ daňového podvodu chybějícího obchodníka. Již z označení tohoto deliktu je zřejmé, že se dle terminologie rozebrané v předešlé kapitole jedná o úmyslné porušení daňové povinnosti s cílem snížit svoji daňovou povinnost pod zákonem stanovenou míru. Termín chybějící obchodník, v anglické terminologii označovaný jako *missing trader*, pak neznačí nikoho jiného než osobu povinnou k dani, která v rozporu se svou povinností neodvede daň z přidané hodnoty a tzv. zmizí (např. zanikne legálním způsobem před uplatněním daňové pohledávky správcem daně).³³⁶ Jedná se přitom o jednoduchou formu daňového podvodu, která se typicky uplatňuje na území jedné jurisdikce.³³⁷ Pakliže se však v souvislosti s daňovým únikem chybějícího obchodníka objevuje unijní aspekt osvobození určitých plnění s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty, hovoříme již o intraunijním podvodu chybějícího obchodníka (tzv. *missing trader intra-community fraud* nebo *MTIC fraud*) anebo kolotočovém, též karuselovém, podvodu na dani z přidané hodnoty.

3.4.1.1 *Missing trader intra-community/extra-community fraud*

Genezi tohoto daňového podvodu spatřujeme v roce 1992, kdy došlo v rámci současné Evropské unie k odstranění fiskálních hraničních opatřeních souvisejících se vstupem zboží nebo poskytované služby z jednoho členského státu Evropské unie na území jiného členského státu Evropské unie, kdy daň z přidané hodnoty již není vybírána při přechodu zboží nebo služby na hranici členského státu Evropské unie, nýbrž až následovně v rámci standardního periodického daňového přiznání a úhrady daňové povinnosti.³³⁸ Kombinace od daně osvobozeného pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie a zdanění až následného zdanitelného plnění jsou příčiny náchylnosti současného systému daně z přidané hodnoty na tento druh podvodu, když správci daně nejsou schopni efektivně kontrolovat splnění veškerých

³³⁶ Karusel (karuselový podvod). In *Financnisprava.cz* [online]. 2016 [cit. 28. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>.

³³⁷ HORKA, David. *Projekt opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty*. Zlín, 2011, str. 54. 15. 8. 2011. Ústav financí a účetnictví fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně.

³³⁸ KEEN, Michael a Stephen SMITH. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done? *National Tax Journal*. 2006, roč. 59, č. 4, str. 870. ISSN 0028-0283.

souvisejících daňových povinností.³³⁹ Na úvod je nezbytné zdůraznit fakt, že termín *MTIC fraud se* ve světle současných okolností jeví zastaralý, a to jednak z důvodu, že Evropská společenství byla nahrazena tzv. Lisabonskou smlouvou Evropskou unií, ale i s ohledem na tendenci rozšiřování daňových podvodů chybějícího obchodníka i mimo územní působnost Evropské unie, pročez by bylo vhodnější při zachování tohoto již nepřesného termínu označovat tento druh daňových podvodů jako *MTIC/MTEC (missing trade intra-community/missing trader extra-community)*, aby toto pojmenování odráželo právě tuto skutečnost jejich páchání při poskytování zdanitelných plnění mezi členskými státy Evropské unie i třetími zeměmi.³⁴⁰ Přestože je pro označení tohoto daňového podvodu a proces jeho páchání důležitý mezinárodní rozměr, je tímto podvodem dotčena vždy národní transakce podrobená dani z přidané hodnoty.³⁴¹

Při tomto podvodu je původcem daňového podvodu právě chybějící obchodník, který se v souladu s aplikovatelným právem zaregistruje k dani z přidané hodnoty, pořídí zboží nebo službu dotčenou osvobozením od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet z jiného členského státu Evropské unie nebo třetí země, toto zboží nebo službu následně prodá za cenu obsahující daň z přidané hodnoty (daň na výstupu) a následně tzv. zmizí, aniž by splnil svou zákonnou povinnost odvést tuto daň.³⁴² Princip tohoto podvodu tedy zjednodušeně spočívá ve vylákání odpočtu od správce daně odběratelem chybějícího obchodníka bez odpovídajícího splnění daňové povinnosti chybějícím obchodníkem.³⁴³ Pro tento druh daňového podvodu, stejně jako pro jeho kvalifikovanou formu karuselového podvodu, je pak s ohledem na

³³⁹ WOLF, Redmar A. The Sad History of Carbon Carousels. *International VAT monitor*. 2010, roč. 21, č. 6, str. 3. ISSN 0925-0832.

³⁴⁰ AINSWORTH, Richard Thompson. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification. *International VAT Monitor*. 2011, roč. 22, č. 3, str. 153. ISSN 0925-0832.

Třetí zemí rozuměj území mimo území Evropské unie podle ustanovení § 3 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁴¹ AMAND, Christian a Kris BOUCQUEZ. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? *International VAT monitor*. 2011, roč. 22, č. 4, str. 234. ISSN 0925-0832.

³⁴² CNOSSEN, Sjbren. SYMPOSIUM ON DESIGNING A FEDERAL VAT: PART II: VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience. *New York University Tax Law Review*. 2010, roč. 63, č. 2. str. 599. ISSN 0040-0041.

³⁴³ GRIFFIOEN, Menno a Lisette VAN DER HEL – VAN DIJK. New European Approach to Combat VAT Fraud? *Intertax*. 2014, roč. 42, č. 5, str. 299. ISSN 0165-2826.

celkovou elektronizaci společnosti příznačná existence fiktivních zdanitelných a od daně z přidané hodnoty osvobozených plnění.³⁴⁴

Lze se však setkat i s přístupem, na jehož základě je pojem *MTIC* daňový podvod zastřešujícím termínem pro dvě samostatné kategorie daňových podvodů, a to pro kolotočové podvody a podvody při pořízení.³⁴⁵ Pořizovacím podvodem totiž není nic jiného než výše nastíněné scénáři, kdy chybějící obchodník využije osvobození dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie s nárokem na odpočet a následně dochází k přeprodeji tohoto zboží v rámci členského státu a vybranou daň z přidané hodnoty z této transakce tento subjekt neodvede. Přesto dle některých správců daní se řadí pod pořizovací podvody i takové podvody, kdy daňový subjekt „předstírá, že zastupuje existující, k DPH přihlášený podnik, který však nemá s dotčeným podnikem žádný vztah (takový subjekt je často označován jako subjekt, který „neoprávněně používá daňové identifikační číslo““.³⁴⁶

Tento druh daňových podvodů, stejně jako jeho sofistikovanější forma karuselového podvodu, postupem času zatěžoval různá odvětví. Historicky tyto podvody bylo nejčastěji možné identifikovat při obchodní činnosti s mobilními telefony, počítačovými procesory a při jiných obchodech se zbožím vysoké ceny a nízkého objemu, a to z důvodu jednoduchosti přepravy takového zboží a vysokému nároku na odpočet, jenž z prodeje takového zboží může být generován.³⁴⁷ Postupem času však došlo k přeměně, a to z formy daňového podvodu zahrnujícího faktický fyzický pohyb zboží napříč jednotlivými členskými státy Evropské unie na daňový podvod čistě technologický, když existující zboží dotčené tímto podvodem zůstávalo uskladněno a podvod byl páchan pouze výměnou daňových dokladů v elektronické formě.³⁴⁸ V druhé polovině první dekády 3. tisíciletí ovšem dochází k opětovné změně segmentu zasahovaného do té doby pouze *MTIC* daňovými podvody, a to na sféru služeb, v jejichž rámci je obchodovaný produkt zachovávan digitálně, čímž rovněž dochází k přeměně *MTIC*

³⁴⁴ NEZNÁMÝ. With the Government boosting efforts to crack down on VAT fraud, we consider the recent developments which impact UK taxpayers and large corporates. *Saint Louis University Law Journal*. 2004, roč. 48, č. 3, str. 265.

³⁴⁵ ANDERSSON, Helen a Karolina FRANZÉN. *Value Added Tax- the Right to Deduct in Case of Carousel Fraud*. Jönköping, 2008, str. 23. 17. 2. 2008. Jönköping International Business School of Jönköping University.

³⁴⁶ Bod 11 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

³⁴⁷ EUROJUST. Fraud. *Eurojust News*. 2011, č. 4, str. 4. ISSN 1831-5623.

³⁴⁸ AINSWORTH, Richard Thompson. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification. *International VAT Monitor*. 2011, roč. 22, č. 3, str. 153. ISSN 0925-0832.

daňového podvodu na *MTIC/MTEC* daňový podvod, neboť tento druh daňového podvodu lze v oblasti elektronických služeb páchat bez větších nákladů.³⁴⁹ Příkladem pak mohou být VoIP služby anebo povolenky na emise se skleníkovými plyny, kdy daňové podvody v této oblasti například zapříčinily nejprve dočasné uzavření a následně i trvalé uzavření největší burzy obchodující finanční deriváty navázané na sloučeniny uhlíku i povolenky na emise se skleníkovými plyny Bluenext.³⁵⁰

3.4.2 Kolotočový/karuselový podvod

Kolotočový podvod je zvláštním sofistikovanějším typem *MTIC/MTEC* daňového podvodu zahrnujícím organizovanou skupinu podvodně a ve shodě jednajících daňových subjektů s cílem rozšíření možné podvodně získané platby odpočtu daně z přidané hodnoty od správce daně³⁵¹, kdy osoby podílející se na tomto druhu daňového podvodu získávají profit opakováním *modu operandi MTIC/MTEC* daňového podvodu neustále znovu.³⁵² Z daňových podvodů jsou však právě kolotočové podvody nejpropracovanějším druhem daňových úniků, když pouze tento druh daňových podvodů samostatně představuje až třetinu z celkové 170 milionů € vysoké částky zosobňující odhadovanou ztrátu na dani z přidané hodnoty v důsledku nesplnění veškerých daňových povinností daňových subjektů na této dani za rok 2015³⁵³ a jsou tak právem označovány za jednu z nejpalcivějších podvodných praktik vůbec.³⁵⁴ Vedle aspektu zasažení příjmové stránky veřejných rozpočtů však přistupují další negativní skutečnosti spjaté s kolotočovými podvody, jimiž je např. hojně zmiňovaná skutečnost, že peněžními prostředky opatřenými kolotočovými podvody bývá často financována jiná kriminální činnost

³⁴⁹ Tamtéž.

³⁵⁰ NIELD, Katherine a Ricardo PEREIRA. Fraud on the European Union Emissions Trading Scheme: Effects, Vulnerabilities and Regulatory Reform. *European Energy and Environmental Law Review*. 2011, roč. 20, č. 12, str. 258. ISSN 0966-1646.

³⁵¹ Tamtéž.

³⁵² PODLIPNIK, Jernej. MISSING TRADER INTRA-COMMUNITY AND CAROUSEL VAT FRAUDS – ECJ AND ECtHR CASE LAW. *Croatian Yearbook of European Law and Policy*. 2012, roč. 8, str. 463. ISSN 1845-5662.

³⁵³ Zpráva na téma Směrem k definitivnímu systému DPH a boj proti podvodům v oblasti DPH“, č. j. 2016/2033(INI). In *Europarl.europa.eu* [online]. 2016, str. 30 s. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2016-0307+0+DOC+XML+V0//CS>.

³⁵⁴ RICHARDSON, Mirugia. Fighting Tax Fraud and Tax Evasion in the EU: The 2012 Action Plan. *EC Tax Review*. 2015, roč. 24, č. 4, str. 231. ISSN 0928-2750.

organizované trestné činnosti.³⁵⁵ Není tedy pochyb, že právě potírání tohoto typu daňových podvodů ztělesňuje jádro problému současné konstrukce daně z přidané hodnoty v Evropské unii založené na osvobození dodání zboží mezi osobami povinnými k dani z odlišných členských států Evropské unie.³⁵⁶ Přesto se lze setkat i s názory, že mnohem větší problém ve ztrátě veřejných rozpočtů na výběru této dani představují nepřirozené insolvence osob povinných k této dani a šedá ekonomika.³⁵⁷

Karuselové podvody nejsou jen podvodem vůči správci dani, nýbrž ve svém důsledku i podvodem vůči odběratelům osob úmyslně účastnících se tohoto daňového podvodu. Chybějící obchodník totiž od nich vybranou daň z přidané hodnoty neodvede správci daně, který pak v důsledku spáchání daňového podvodu uskuteční administrativní kroky i vůči odběratelům pachatele daňového podvodu.³⁵⁸ Někteří autoři nepovažují kolotočové podvody za nic jiného než za prostou krádež značného rozsahu záměrně a systematicky zatěžující příjmovou stránku veřejných rozpočtů.³⁵⁹ Legální definici tohoto pojmu bychom však v právním řádu České republiky nenašli. Nejvyšší správní soud ČR tento pojem sice používá, ale ostatně, jak bylo již výše uvedeno u jednotlivých termínů souvisejících s daňovými úniky, termín kolotočový podvod nevykládá a toliko poskytuje pouze nevhodnou a neodpovídající definici podvodu na dani z přidané hodnoty a deklaruje používání tohoto pojmu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie.³⁶⁰ Rozhodovací praxe tohoto soudního dvora je pak založena na recepci definice kolotočového podvodu ve významu, jak je definován tehdejší britským správcem daně, Commissioners of Custom & Excise, když vymezení kolotočového podvodu nalezneme konkrétně v rozhodnutí v tzv. věci Optigen³⁶¹ a věci Federation of

³⁵⁵ BORSELLI, Fabrizio. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 5, str. 334. ISSN 0925-0832

³⁵⁶ KEEN, Michael a Stephen SMITH. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done? *National Tax Journal*. 2006, roč. 59, č. 4, str. 862. ISSN 0028-0283.

³⁵⁷ CNOSEN, Sjbren. *Three VAT Studies*. Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2010, str. 7. ISBN 978-90-5833-481-7.

³⁵⁸ WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, str. 27. ISSN 0165-2826.

³⁵⁹ BORSELLI, Fabrizio. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 5, str. 333. ISSN 0925-0832.

³⁶⁰ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 21. dubna 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156.

³⁶¹ Srovnej bod 13 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. ledna 2006, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise, spojené věci sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-00483.

Technological Industries.³⁶² Dle Commissioners of Custom & Excise ve věci obecně označované jako Optigen je kolotočový podvod v zásadě organizován ve čtyřech následujících krocích:³⁶³

1. „Společnost A usazená v jednom členském státě prodá zboží společnosti B usazené ve druhém členském státě.
2. Společnost B, která je chybějícím subjektem nebo subjektem, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, prodá toto zboží se ztrátou nárazníkové společnosti C usazené v tomto druhém členském státě. Následný prodej tak může být proveden se ziskem. Společnost B je povinná k DPH za nákup uvedeného zboží, ale protože totéž zboží použila ke zdanitelným plněním, má zároveň nárok na odpočet této DPH jakožto daně na vstupu. Naopak je povinná k dani na výstupu účtované společnosti C, ale před zaplacením daně částky do státní pokladny zmizí.
3. Společnost C dále obratem prodá dotčené zboží jiné nárazníkové společnosti D ve druhém členském státě, přičemž zaplatí DPH vyúčtovanou na výstupu do státní pokladny, po odečtení DPH odvedené na vstupu, a tak dále, až do okamžiku, kdy nějaká společnost ve druhém členském státě dané zboží vyveze do jiného členského státu. Tento vývoz je osvobozen od DPH, ale vyvážející společnost má nicméně nárok na vrácení DPH z prodeje uvedeného zboží odvedené na vstupu. Je-li kupujícím společnost A, jedná se o skutečný „kolotočový“ podvod.
4. Postup se může opakovat.“

Commissioners of Custom & Excise v rozhodnutí ve věci Federation of Technological Industries dodávají, že v nejjednodušší formě tento typ podvodů na dani z přidané hodnoty vyžaduje tři subjekty přihlášené k této dani ve dvou různých členských státech Evropské unie, ačkoli obecně jich je sedm i více, a zároveň tyto subjekty sídlí ve více než dvou členských státech Evropské unie. Zapojení více osob označovaných jako *buffer*³⁶⁴ sice snižuje zisk z neodvedené daně, ale zároveň zvyšuje pravděpodobnost neodhalení kolotočového podvodu

³⁶² Srovnej body 11 až 13 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

³⁶³ Bod 13 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. ledna 2006, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise, spojené věci sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-00483.

³⁶⁴ K tomuto označení blíže níže.

správce daně.³⁶⁵ Je také třeba zmínit, že subjekty zapojené do kolotočového podvodu zpravidla musí být povinnými osobami registrovanými k dani z přidané hodnoty.³⁶⁶

Jelikož se jedná o komplexní problematiku založenou na uplatňování jednotlivých instrumentů založených regulací daně z přidané hodnoty, poskytne následující pasáž náhled do postupů jednotlivých subjektů zainteresovaných na kolotočovém podvodu, která je z důvodu lepší přehlednosti čtenáři uvozena níže situovaným diagramem, jenž znázorňuje karuselový podvod s pěti zúčastněnými subjekty, jež spáchají karuselový podvod v pěti krocích (transakcích). Jednotlivé transakce pak obsahují krátký popis obsahující informaci o základnu daně z příslušné transakce, o výši odpovídající daně z přidané hodnoty a celkové ceně včetně této daně pro jejího příjemce.

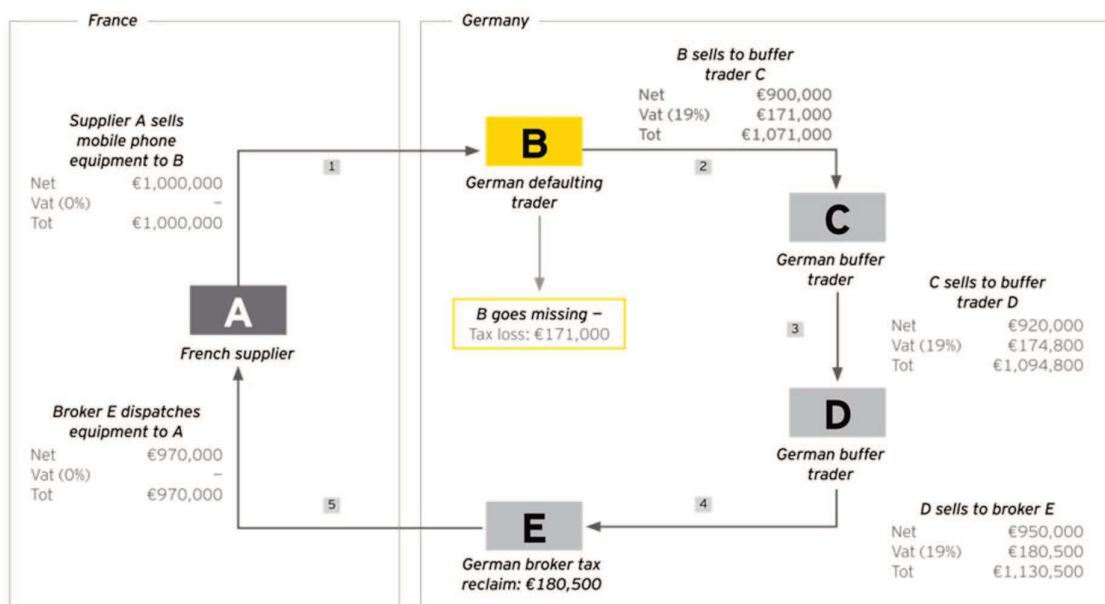


diagram č. 1 – archiv autora³⁶⁷

Celý kolotočový podvod začíná u dodavatele, který pro osobu povinnou k dani sídlící v některém z dalších členských států Evropské unie poskytuje plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty podle ustanovení čl. 138 anebo čl. 143 směrnice o společném systému daně

³⁶⁵ Srovnej bod 12 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

³⁶⁶ PALAO, Carlos. New Income Tax Law and Anti-Fraud Legislation in Spain. *Bulletin for International Taxation*. 2007, roč. 61, č. 4, str. 147. ISSN 0007-4624.

³⁶⁷ V důsledku mého delšího zájmu o problematiku daňových úniků již nebylo možné dohledat internetový zdroj, z kterého byl původně tento diagram přejat.

z přidané hodnoty. Je proto nezbytné, aby tento dodavatel, v diagramu č. 1 označený písmenem A, sídlil buďto v jiném členském státě Evropské unie, než sídlí příjemce tohoto plnění, anebo sídlil ve třetí zemi. Takovýto dodavatel pak v důsledku osvobození nenese žádné daňové břemeno související s daní z přidané hodnoty u uskutečněné transakce, neboť právě na pořízení plnění bez daně z přidané hodnoty osobou chybějícího obchodníka principiálně je založeno spáchání kolotočového podvodu.³⁶⁸

Jádrem každého kolotočového podvodu, bez něhož si nelze existenci karuselu představit, je chybějící obchodník, jenž je obvykle kontrolován a ovládán osobou nebo osobami stojícími za organizováním tohoto podvodu.³⁶⁹ Chybějící obchodník pak jednoduše neodvede daň z přidané hodnoty z následujícího uskutečněného zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, když obvykle nejprve nesplní svou zákonnou povinnost podat daňové tvrzení, tedy neinformuje příslušného správce daně o uskutečnění takového zdanitelného plnění, aby následně tuto daň vůbec neuhradil. Samotný podvod je tedy páchan skrže celkovou kupní cenu zdanitelného plnění poskytnutého chybějícím obchodníkem jeho příjemci.³⁷⁰ V případě úspěšného spáchání kolotočového podvodu pak v okamžiku, kdy správce daně začíná vůči osobě chybějícího obchodníka postupovat, však správce daně nalézá jen prázdnou schránku obchodní společnosti³⁷¹ bez žádných aktiv formálně řízenou „bílým koněm“³⁷², která by mohla být postižena s cílem zajistit úhradu neodvedené daně z přidané hodnoty.³⁷³ Cílem chybějícího obchodníka je přitom generování co možná největšího obrátu a výběr co možná největší částky na dani z přidané hodnoty od svých odběratelů v co možná nejkratším čase. Jelikož je cílem uskutečněných plnění chybějícím obchodníkem pouze vytváření obrátu, nehraje roli, zdali jsou některé z uskutečněných transakcí činěny ve ztrátě, neboť reálným profitem na kolotočovém podvodu je právě vybraná a neodvedená daň z přidané hodnoty od nezajímavého

³⁶⁸ NIEUWENHUIZEN, Wilbert A. P. The solution for combating VAT carousel frauds. *EC Tax Review*, 2007, roč. 16, č. 5, str. 213. ISSN 0928-2750.

³⁶⁹ WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, str. 27. ISSN 0165-2826.

³⁷⁰ NIEUWENHUIZEN, Wilbert A. P. The solution for combating VAT carousel frauds. *EC Tax Review*, 2007, roč. 16, č. 5, str. 213. ISSN 0928-2750.

³⁷¹ WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, str. 27. ISSN 0165-2826.

³⁷² BORSELLI, Fabrizio. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 5, str. 334. ISSN 0925-0832.

³⁷³ HALBRŠTÁT, David. *Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2014, str. 40. 7. 7. 2014. Katedra finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy.

subjektu, nebo odpočet daně z přidané hodnoty, který logicky s obratem roste.³⁷⁴ Aby mohl tento proces proběhnout a v optimálním případě se stejným zbožím nebo službou se mohl zopakovat, přistupuje na scénu kolotočového podvodu další subjekt, v diagramu č. 1 označený jako C, jímž je nárazníkový subjekt neboli subjekt označovaný jako *buffer*.³⁷⁵

Pro nárazníkové společnosti v zásadě totiž platí, že uplatnění odpočtu daně na vstupu není vázáno na uhrazení daně z přidané hodnoty na výstupu v předchozím stádiu obchodního řetězce, proto jsou tyto nárazníkové společnosti principiálně oprávněny provést odpočet daně z přidané hodnoty.³⁷⁶ Jelikož ale nárazníková společnost nespotřebovává plnění přijatá od chybějícího obchodníka a dodává je v rámci členského státu Evropské unie další osobě povinné k dani, tudíž uskutečňuje zdanitelné plnění s nárokem na odpočet, nárokováním odpočtu neuhrané daně z přidané hodnoty chybějícím obchodníkem dochází k vytvoření ztráty příslušného veřejného rozpočtu.³⁷⁷ Cílem zapojení této společnosti do kolotočového podvodu je znemožnit, anebo alespoň znepříjemnit postup správce daně k odkrytí daňového úniku, přičemž nehraje žádnou roli, zdali se *buffer* účastní kolotočového podvodu vědomě nebo nevědomě.³⁷⁸ Nevědomé zapojení „nevinných“ subjektů jako nárazníkových subjektů do kolotočového podvodu pak vytváří jakousi povrchní důvěryhodnost celému řetězci kolotočového podvodu.³⁷⁹ Vytvoření dostatečně spleťtí sítě nárazníkových subjektů je přitom dalším podstatným úkolem organizace kolotočového podvodu, neboť posledního subjektu zapojenému do kolotočového podvodu často vzniká v důsledku uskutečnění plnění zpět do jiného členského státu Evropské unie nárok na odpočet a jejich zatížení daní z přidané hodnoty je tak nulové, což přitahuje pozornost správců daně a může být citlivým místem pro odhalení daňového podvodu.³⁸⁰ Proto je tato síť často tvořena místními rozličnými osobami povinnými

³⁷⁴ WOLF, Redmar A. The Sad History of Carbon Carousels. *International VAT monitor*. 2010, roč. 21, č. 6, str. 2. ISSN 0925-0832.

³⁷⁵ Srovnej bod 13 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. ledna 2006, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise, spojené věci sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-00483.

³⁷⁶ WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, str. 27. ISSN 0165-2826.

³⁷⁷ BERRITTELLA, Maria a Filippo Alessandro CIMINO. The Carousel Value-Added Tax Fraud in the European Emission Trading System. FEEM Working Paper No. 75.2012. In *Papers.ssrn.com* [online]. 2012, str. 6. [cit. 31. 1. 2017]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2175482###.

³⁷⁸ SWINKELS, Joep. Carousel Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 2, str. 104. ISSN 0925-0832.

³⁷⁹ MEGHJEE, Kassim. Multinationals and VAT Compliance in the United Kingdom. *The Tax Executive*. 2007, roč. 59, č. 3, str. 245. ISSN 0040-0025.

³⁸⁰ WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, str. 29. ISSN 0165-2826.

k dani z přidané hodnoty, než dojde k dodání zboží nebo poskytnutí služby do dalšího členského státu Evropské unie, a to nejlépe způsobem, aby nevznikl žádný přímý vztah mezi osobami povinnými k dani uplatňujícími nadměrný odpočet a daní z přidané hodnoty, která fakticky byla „ukradena“ chybějícím obchodníkem.³⁸¹ Je nutno také dodat, že nárazníková společnost čistě z formálního pohledu plní daňové a účetní povinnosti a právě touto skutečností znesnadňuje správci daně detekci daňového podvodu.³⁸²

Posledním typem subjektu zapojeného do kolotočového podvodu je tzv. *broker*, jenž slouží k uzavření kolotoče podvodu na dani z přidané hodnoty, když tento subjekt za standardních podmínek nabude zboží od jednoho z nárazníkových subjektů a za splnění veškerých daňových povinností dodává zboží nebo službu zpět do členského státu Evropské unie, resp. třetí země, kde sídlí původní dodavatel plnění chybějícímu obchodníkovi, tedy dle diagramu č. 1 společnosti označené písmenem A, čímž umožní zopakování celého daňového podvodu se stejným plněním.³⁸³ *Broker* tedy uskuteční osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně na vstupu, v důsledku čehož je jeho zatížení daní z přidané hodnoty nulové.³⁸⁴ Na základě uskutečnění této transakce je pak možné uskutečnit opětovně podvodné transakce v rámci cirkulace mezi subjekty zapojenými do kolotočového podvodu.³⁸⁵

Na závěr lze pouze dodat, že nastíněná forma kolotočového podvodu byla jednou z jeho nejjednodušších forem, neboť v praxi jsou tyto podvody mnohem komplexnější a jsou konstruovány, aby zahrnovaly transakce mezi několika členskými státy Evropské unie nebo třetími zeměmi a v každém takovém státě několik subjektů.³⁸⁶ Příkladem pak může být kolotočový podvod uskutečněný v Evropské unii čítající na dvě stě zapojených nárazníkových

³⁸¹ Tamtéž.

³⁸² EFSTRATIOS, Pourzitakis. Halting the Horses: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emissions Trading System. *EC Tax Review*, 2012, roč. 21, č. 1, str. 42. ISSN 0928-2750.

³⁸³ SWINKELS, Joep. Carousel Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 2, s. 104. ISSN 0925-0832.

³⁸⁴ AMAND, Christian a Frederik de RICK. Intra-Community VAT Carousels. *International VAT monitor*. 2005, roč. 16, č. 1, s. 10. ISSN 0925-0832.

³⁸⁵ BORSELLI, Fabrizio. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 5, s. 333. ISSN 0925-0832

³⁸⁶ SWINKELS, Joep. Carousel Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 2, s. 104. ISSN 0925-0832

subjektů.³⁸⁷ Co do způsobu páchaní pak v současné době nejčastěji kolotočové podvody probíhají za využití fiktivních transakcí třemi níže uvedenými způsoby.³⁸⁸

- a) **Fiktivní obchodní transakce** – Chybějící obchodník může k zakrytí svých zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku využít nepravdivého vykazání uskutečněných plnění s místem plnění v jiném členském státě Evropské unie, kdy často dochází ke generování falešných daňových dokladů a dopravních listů. Jelikož ne vždy dochází k výměně informací mezi členskými státy Evropské unie zavčas, chybějící obchodník tímto může získat čas k uskutečnění dalších transakcí, z nichž neodvede daň z přidané hodnoty. Dalším schématem fiktivních obchodních transakcí mohou být samotné fiktivní dodávky uskutečněné v rámci kolotočového podvodu, existující pouze tzv. na papíře. Příkladem tohoto způsobu páchaní kolotočových podvodu pak může být známý případ řešený Soudním dvorem Evropské unie zkráceně označovaný jako *Teleos*.³⁸⁹
- b) **Fiktivní fakturace** – Zatímco dle typu způsobu páchaní kolotočového podvodu dle bodu a) dochází také k fiktivním transakcím, rozdílem od tzv. fiktivní fakturace je skutečnost, že fiktivní fakturace zahrnuje vystavování falešných daňových dokladů neexistujícím subjektům. Na základě fiktivní fakturace chybějící obchodník nabývá neexistující zboží podléhající dani z přidané hodnoty a prodává toto zboží neexistujícím odběratelům v dalších členských státech Evropské unie. Chybějící obchodník poté zahrne reálně uskutečněná zdanitelná plnění, z nichž by měl správci daně odvést daň z přidané hodnoty, a fiktivní transakce zakládající chybějícímu obchodníkovi nárok na odpočet této daně do daňového přiznání, čímž vyvolá dojem, že se jedná o daňový subjekt plnící své daňové povinnosti a tím se vyhne případné pozornosti správce daně.
- c) **Kontradiktorní obchody** – Kontradiktorní obchody v sobě rovněž zahrnují fiktivní faktury dle bodu b), avšak roli v tomto typu páchaní kolotočového obchodu sehrává nárazníková společnost, nikoliv chybějící obchodník. Nárazníková společnost je totiž napojena jednak na řetězec fiktivních plnění

³⁸⁷ EFSTRATIOS, Pourzitakis. Halting the Horses: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emissions Trading System. *EC Tax Review*, 2012, roč. 21, č. 1, str. 42. ISSN 0928-2750.

³⁸⁸ WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, str. 29. ISSN 0165-2826.

³⁸⁹ Viz. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2007, The Queen, on the application of Teleos plc and Others v Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-409/04, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2007, vložka I-07797.

a s tím související fiktivní fakturaci, ale rovněž na řetězec skutečně uskutečněných zdanitelných plnění od dodavatelů z jiných členských států Evropské unie, které následně s dani z přidané hodnoty prodává svým odběratelům. Daňové přiznání takovéto nárazníkové společnosti pak obvykle vykazuje drobnou vlastní daňovou povinnost daňového subjektu, čímž se rovněž snižuje přilákání pozornosti správce daně.

Je tak zřejmé, že s ohledem na skutečnost, že v případě moderních způsobů páchání kolotočových podvodů již není zapotřebí cirkulace určitého zboží, se kolotočové podvody mohou dotknout jakéhokoliv typu zboží, případně elektronicky poskytované služby.³⁹⁰

S ohledem na způsoby získání profitu z kolotočového podvodu na dani z přidané hodnoty lze také uzavřít, že náchylnější k těmto podvodům jsou ty členské státy Evropské unie, které zavedly vysoké sazby této daně. Ve světlé tohoto aspektu pak organizovanější skupiny páchající komplexnější kolotočové podvody využívají odlišnosti mezi jednotlivými sazbami daně z přidané hodnoty napříč jednotlivými členskými státy Evropské unie.³⁹¹

3.5 Další členění a typy daňových úniků na dani z přidané hodnoty

Daňové úniky lze také rozlišovat na základě povahy jednání pachatele deliktu, a to rozlišováním na omisivní spáchané opomenutím určité činnosti a spáchané činem.³⁹² Členění nabízí rovněž aspekt územního vymezení, kdy lze rozlišovat na daňové úniky v rámci jednoho státu a daňové úniky mezinárodní, pro něž je typické např. využívání různých jurisdikcí označovaných jako daňové ráje nebo problematika tzv. *transfer pricing*.

Poněkud složitější členění existuje z pohledu subjektu uskutečňujícího daňový únik, neboť základní členění na daňové úniky fyzických a právnických osob se neuskuteční.³⁹³ Sice Občanský zákoník přiznává právní osobnost pouze osobám, avšak pro oblast daňového práva

³⁹⁰ BORSELLI, Fabrizio. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 5, str. 333-334. ISSN 0925-0832

³⁹¹ EFSTRATIOS, Pourzitakis. Halting the Horses: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emissions Trading System. *EC Tax Review*, 2012, roč. 21, č. 1, str. 43. ISSN 0928-2750.

³⁹² MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, str. 82. ISBN 80-901918-3-5

³⁹³ Tamtéž, str. 82-83.

je příznačné, že okruh daňových subjektů je vedle fyzických a právnických osob mnohem širší, když je subjektivita přiznána i entitám bez právní osobnosti jako jsou organizační složky státu, podílový fond nebo svěřenský fond.³⁹⁴

Existují však také další typy daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty výše neuvedené. Jsou jimi např. podvody tzv. šedé ekonomiky, podvody zamlčením (tzv. *suppression frauds*), insolvenční podvody a podvody falešných obchodníků, jež jsou dle mého názoru tím, co výše označuji jako nejjednodušší formu daňového podvodu chybějícího obchodníka. Podvodem šedé ekonomiky se přitom rozumí takový podvod, kdy osoba povinná k dani dosáhne obecně závaznými právními předpisy požadovaného obratu k registraci k dani z přidané hodnoty, ovšem v rozporu se svou registrační povinností se nezaregistruje k dani z přidané hodnoty. Tento podvod je páčán tak, že jeho pachatelé často ve své ekonomické činnosti poskytují služby, tudíž nedochází k dodání zboží, a jako příklad lze uvést instalatérské práce, malířské práce, práce spojené se zahradními úpravami, servisy automobilů apod.³⁹⁵ Na porušení jiné povinnosti osoby povinné k dani, a to konkrétně na povinnosti upravit poměrně odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu dle ustanovení § 75 zákona o dani z přidané hodnoty spočívá *suppression fraud*. V rámci tohoto podvodu osoba povinná k dani přijímá zdanitelné plnění, avšak toto použije pro svou osobní konzumaci, zatímco však pro účely své ekonomické činnosti uplatní odpočet celé daně z přidané hodnoty na vstupu z této transakce.³⁹⁶ Posledním velice rozsáhlým daňovým podvodem je insolvenční podvod, jímž osoba povinná k dani uskutečňující svou ekonomickou činnost pouze na území jednoho státu upadá do úpadku, když před touto právní skutečností pořízené zboží často prodává za přemrštěné ceny neodpovídající tržnímu prostředí, čímž umožní svým odběratelům uplatnit vysoký nárok na odpočet, a následně v důsledku konkurzu, aniž by vybrala a odvedla daň veřejnému rozpočtu, zanikne.³⁹⁷ V případě Spolkové republiky Německo se dokonce odhaduje, že *suppression fraud* a insolvenční podvod na dani z přidané hodnoty činí dokonce dvakrát větší ztrátu na dani

³⁹⁴ Srovnej např. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 206. ISBN: 978-80-7179-254-3.

³⁹⁵ CNOSSEN, Sjibren. SYMPOSIUM ON DESIGNING A FEDERAL VAT: PART II: VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience. *New York University Tax Law Review*. 2010, roč. 63, č. 2. str. 599. ISSN 0040-0041.

³⁹⁶ CNOSSEN, Sjibren. *Three VAT Studies*. Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2010, str. 52. ISBN 978-90-5833-481-7.

³⁹⁷ CNOSSEN, Sjibren. SYMPOSIUM ON DESIGNING A FEDERAL VAT: PART II: VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience. *New York University Tax Law Review*. 2010, roč. 63, č. 2. str. 599. ISSN 0040-0041.

z přidané hodnoty, než je v případě ztrát způsobených kolotočovými podvody na této dani.³⁹⁸ Naopak na opačném principu k *MTIC/MTEC* daňovému podvodu je založen tzn. exportní podvod na dani z přidané hodnoty, který je založen na podvodném jednání poskytovatele zdanitelného plnění, který předstírá, že uskutečnil vývoz zboží na území třetí země a z této transakce tak není povinen odvést daň z přidané hodnoty³⁹⁹, přestože ve skutečnosti uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku podléhající této dani, v optimálním případě koncovému spotřebiteli, který nebude uplatňovat odpočet této daně.⁴⁰⁰

3.6 Shrnutí

V případě klasifikace daňových úniků se setkáváme s rozličnými kritérii jejich rozdělení, jejichž význam je v některých případech více či méně prakticky přínosný až pouze teoretický. S ohledem na komplikovanou hranici určující protiprávnost a zákonnost jednání daňového subjektu v oblasti daňového práva je přínosným rozdělením daňových úniků na daňové úniky v úzkém a širokém slova smyslu, kdy právě daňový únik v úzkém slova smyslu označuje pouze protiprávní jednání daňového subjektu s dopadem na výši jeho daňové povinnosti. Právě označení daňový únik pro tato protiprávní jednání daňového subjektu považují za nejvíce vžité v české teorii daňového práva. Pakliže však existují i daňové úniky v širokém slova smyslu označující i zákonná jednání daňových subjektů, která se nacházejí v šedé zóně mezi zákonností a protiprávností určitého jednání, např. hraniční agresivní daňové plánování nebo vyhýbání se daňové povinnosti, je nezbytné rozlišovat i daňové úniky legální a nelegální. Relevantnost této klasifikace lze pak dovést i v českém právním prostředí s ohledem na historický výklad úředních dokumentů a vnímání pohledu na daňový únik z pohledu veřejných rozpočtů.

V teorii se lze setkat i se zcela nepřínosnými rozlišováními daňových úniků, za jejichž zástupce pro praxi zcela bez přínosu považují rozlišování na řemeslné a průmyslové daňové úniky vycházející z francouzské jurisprudence. Kritériem pro toto rozlišení je přitom počet osob

³⁹⁸ CNOSEN, S. Jibren. *Three VAT Studies*. Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2010, str. 54. ISBN 978-90-5833-481-7.

³⁹⁹ Podle ustanovení § 66 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁴⁰⁰ AMAND, Christian a Kris BOUCQUEZ. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? *International VAT monitor*. 2011, roč. 22, č. 4, s. 234. ISSN 0925-0832.

zapojených do daňového úniku. Průmyslový daňový únik označuje situaci zapojení organizované skupiny, byť i pouze dvou osob při uskutečnění daňového úniku.

Z pohledu uplatňovaných nástrojů boje proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty je ovšem nejvýznamnější rozlišení mezi daňovými úniky uvnitř obchodního řetězce páchanými osobami povinnými k dani, označované jako *B2B* daňové úniky, a daňovými úniky při uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu ke spotřebiteli⁴⁰¹, označované jako *B2C* daňové úniky. *B2C* daňové úniky jsou přitom založeny na skutečnosti, že poskytovatel plnění neodvede daň z přidané hodnoty správci daně, a to i přesto, že tuto daň mohl od spotřebitele vybrat. S rozvojem *e-commerce* totiž dochází ke zjednodušení uskutečňování mezinárodního obchodu se spotřebiteli, kdy je v důsledku určitých typů osvobození plnění od daně z přidané hodnoty možné využívat příslušné hranice pro tříštění jinak ucelených plnění, a tedy i nelegitímnímu vyhýbání se dani z přidané hodnoty. Další aspektem je také často nesnadná identifikace poskytovatele plnění, neboť spotřebitel jako takový není principiálně povinen k daňovému tvrzení, v důsledku čehož se správce daně ani nemusí dozvědět o daňovém úniku. Na poli *B2C* daňových úniků v České republice dochází prostřednictvím elektronické evidence tržeb po vzoru jiných jurisdikcí k rozvoji elektronické ohlašovací povinnosti osob povinných k dani, která je považována za jedno z nejúčinnějších opatření potírání tohoto typu daňových úniků. Z pohledu unijního práva regulujícího hmotnou konstrukci daně z přidané hodnoty je však nejdůležitější potírání *B2B* daňových úniků, neboť ty právě využívají fragmentárního výběru této daně v jednotlivých fázích výrobního a dodavatelského řetězce. Nejčastěji identifikované jsou podvody chybějícího obchodníka, který v nejjednodušších daňových únicích sice vybere daň z přidané hodnoty od svých odběratelů, tuto daň ale nepřizná, ponechá si ji a na závěr „zmizí“. V důsledku existence osvobození plnění od daně z přidané hodnoty však do popředí zájmu vystupují daňové úniky využívající tohoto institutu označované jako *MTIC/MTEC* daňové úniky, a v jejich nejkompexnější a nejzávažnější formě jako kolotočové podvody. Tyto spočívají na organizovaných strukturách osob zapojených do těchto daňových úniků a dělby práce, čímž dochází ke ztížení jejich identifikace. Těmto daňovým únikům je nicméně možné zabránit pouze koncepční změnou systému daně z přidané hodnoty uplatňovaného v členských státech Evropské unie a jejich potírání do nalezení optimální koncepční změny tohoto systému slouží nástroje analyzované dále v této práci.

⁴⁰¹ Chápej subjekt konzumující přijaté zdanitelné plnění k uspokojení vlastních potřeb, a tedy nikoliv ke své ekonomické činnosti.

Existují sice i jiné typy daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty, tyto je však obtížné klasifikovat na základě určitých smysluplných referenčních kritérií, proto jsou zahrnuty touto prací pod označení další typy daňových úniků. Je zřejmé, že daňové úniky lze členit podle různých obecných hledisek jako je typ osoby daňové úniky páchající, území spáchání daňového úniku nebo zavinění osoby povinné k dani k porušení právní povinnosti. Dle mého názoru je proto zajímavější věnovat pozornost jednotlivým obtížně zařaditelným typům daňových úniků, kterými jsou např. daňové úniky šedé ekonomiky, tzv. *suppression frauds*, anebo insolvenční podvody. Daňové úniky šedé ekonomiky přitom zahrnují podvody spočívající v nesplnění registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty v důsledku překročení stanovené hranice obrátu. Tyto subjekty pak poskytují plnění bez daně z přidané hodnoty. Nejvíce zasažena jsou odvětví služeb, nejčastěji řemeslných, neboť je velmi obtížné pro správce daně v této oblasti plnění identifikovat, když neexistuje žádný hmotný nosič služby, jako je zboží, pročež z pohledu těchto daňových úniků je zcela legitimním opatřením přijetí elektronické evidence tržeb. Naopak *suppression fraud* jsou porušením povinnosti upravit poměrně nárok na odpočet z přijatého plnění, protože toto bylo použito k ekonomické činnosti osoby povinné k dani pouze částečně. Insolvenční podvody zase využívají možnosti zániku osoby povinné k dani v rámci postupů upravených právními předpisy insolvenčního práva, které jsou založeny na poměrném uspokojování pohledávek věřitelů osoby povinné k dani z její majetkové podstaty. Jelikož majetková podstata takového úpadce je často zcela minimální, nepodaří se správci daně vymoci veškerou neodvedenou daň z přidané hodnoty, avšak před úpadkem mohlo dojít úpadcem k uskutečnění zdanitelných plnění opravňujících zúčastněné odběratele k odpočtu daně z přidané hodnoty.

4 Nástroje potírání daňových úniků práva Evropské unie

Má se za to, že především v harmonizovaných oblastech právem Evropské unie je možná prevence vzniku daňových úniků anebo alespoň jejich *ex post* postižení zlepšováním legislativní činnosti a uplatňování práva obecně či posilováním mezinárodní spolupráce především v rovině výměny informací ve věcech daní.⁴⁰² V oblasti daně z přidané hodnoty se přitom uplatňuje rozličné množství nástrojů boje proti daňovým únikům transponujících buďto nástroje přímo předpokládané směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty, zavedené judikaturou Soudního dvora Evropské unie, anebo nástroje národního práva, kterým je v České republice např. kontrolní hlášení, jež lze interpretovat jako projevy pravomoci členského státu Evropské unie přijmou nezbytná opatření k zajištění toho, aby osoby povinné odvést daň z přidané hodnoty splnily svou povinnost.⁴⁰³ Předmětem této práce je však unijní úroveň problematiky právní úpravy nástrojů potírání daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty, proto se následující pasáže této práce zaměřují na první zmíněnou kategorii, a to nástroje výslovně upravené směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty nebo dovozené judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Je tedy zřejmé, že i v této kategorii lze nástroje potírání daňových úniků diferencovat, a to podle kritéria, zdali jsou pozitivně právně zakotveny směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty, anebo zdali jsou dovozeny judikaturou Soudního dvora Evropské unie. S ohledem na univerzálnost proto nejprve budou analyzovány nástroje založené na principech práva Evropské unie, které dovedl Soudní dvůr Evropské unie, a poté až nástroje pozitivněprávní, neboť možnost jejich aplikace je užší.

4.1 Odmítnutí přiznání odpočtu daně na vstupu

Vedle mezinárodní spolupráce v daňových věcech dotýkající se především v oblasti daně z přidané hodnoty daňových podvodů typu *MTIC/MTEC* je jedním z nejuniverzálnějších opatření potírajících daňové úniky možnost správce daně rozhodnout o nepřiznání odpočtu této

⁴⁰² SCANDROGLIO, Riccardo. Recent development in international VAT/GST tax policy. In PFEIFFER, Sebastian a Marlies URSPRUNG-STEINDL. *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes*. Vídeň: Linde, str. 9. ISBN 978-3-7073-3345-9.

⁴⁰³ Srovnej ustanovení článku 207 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

daně uhrazené na vstupu.⁴⁰⁴ Přestože je totiž nárok na odpočet takto uhrazené daně nedílnou součástí harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty⁴⁰⁵, jenž je vykonstruován k dosažení cíle zbavit jednotlivé podnikatele zatížení daní z přidané hodnoty splatné nebo již odvedené v rámci jeho hospodářské činnosti⁴⁰⁶, existují okolnosti důvodně ospravedlňující zamítnutí přiznání nároku na odpočet této daně na vstupu. Samotné opatření se však neopírá o pozitivněprávní ustanovení směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, nýbrž je dovozeno judikaturou Soudního dvora Evropské unie založenou na principu, že uplatňování práva Evropské unie nemůže být založeno na zneužívající nebo podvodné praxi.⁴⁰⁷

Jedná se také o nástroj, který má v členských státech Evropské unie již mnohaletou praxi, a to především v oblasti segmentů vnitřního trhu stížených kolotočovým podvodem.⁴⁰⁸ Problémem prvotní koncepce odmítnutí přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty je ovšem skutečnost, že vycházela z národního pojetí dodání zboží, které povětšinou bylo definováno jako převod zboží na základě platné smlouvy z pohledu soukromého práva.⁴⁰⁹ Na základě tohoto přístupu, pakliže smluvní strany dotčené daňovým podvodem založily daňový podvod na fiktivních smlouvách, v důsledku neexistence platné smlouvy nebylo uskutečněno zdanitelné plnění, a proto nemohlo dojít k odpočtu daně z přidané hodnoty, neboť tato daň neměla být ani ze zdanitelného plnění odvedena.⁴¹⁰ Je však nutno dodat, že tento přístup se v jednotlivých členských státech Evropské unie lišil, když například nizozemská konstrukce vyžadovala, aby se poskytovatel i příjemce zdanitelného plnění vědomě a úmyslně účastnili podvodného jednání, v důsledku čehož se příslušný správce daně nacházel v poměrně složité situaci vyžadující unesení důkazního břemene, že obě smluvní strany obchodní transakce

⁴⁰⁴ BORSELLI, Fabrizio. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 5, str. 336. ISSN 0925-0832.

⁴⁰⁵ Srovnej bod 18 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v Greek State, sp. zn. C-62/93, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1995, vložka I-01883.

⁴⁰⁶ Srovnej bod 15 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. ledna 1998, Belgische Staat v Ghent Coal Terminal NV, sp. zn. C-37/95, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1995, vložka 00001.

⁴⁰⁷ WOLF, Redmar. Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ' s Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions. *International VAT monitor*. 2013, roč. 24, č. 5, str. 285. ISSN 0925-0832.

⁴⁰⁸ Srovnej rozhodnutí Nejvyššího soudu Nizozemského království ze dne 19. prosince 1990, č. j. 25.301.

⁴⁰⁹ WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, str. 31. ISSN 0165-2826.

⁴¹⁰ Srovnej rozhodnutí Nejvyššího soudu Nizozemského království ze dne 6. března 1991, č. j. 25.843

věděly o pravé povaze uskutečněného fiktivního obchodu.⁴¹¹ Správní praxe správců daně opírající se o národní soukromé právo se však zanedlouho dostala do dispozice Soudního dvora Evropské unie s otázkou, zdali odmítnutí přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na základě neplatnosti smlouvy z perspektivy národního soukromého práva v případě zdanitelného plnění zahrnujícího účast chybějícího obchodníka je kompatibilním jednáním v souladu s právem Evropské unie, když podle názoru správce daně nemůže být neplatné soukromoprávní jednání posouzeno jakožto ekonomická činnost.⁴¹²

Soudní dvůr Evropské unie tuto právní konstrukci zakládající právo správce daně odmítnout nárok na odpočet při uskutečnění zdanitelného plnění dotčeného daňovým podvodem odmítl, jelikož neplatné právní jednání samo o sobě nemusí nezbytně znamenat, že nebyla uskutečněna ekonomická činnost, a přikročil k vymezení vlastní teorie pravomoci správce daně odmítnout nárok na odpočet.⁴¹³ Rozlišování mezi legálním a protiprávním jednáním z pohledu daně z přidané hodnoty totiž v důsledku zásady daňové neutrality nepřipadá v úvahu, neboť uplatněním této zásady nelze dojít k závěru, že protiprávní nebo neplatné právní jednání zakládá výjimku ze zdanění takové transakce daní z přidané hodnoty.⁴¹⁴ Tímto výkladem tak byl důrazně demonstrován široký rozsah konceptu ekonomické činnosti založeném na objektivní charakteristice uskutečněné transakce *per se*, a to bez ohledu na její účel nebo výsledek⁴¹⁵, podle kterého rovněž musí dojít k samostatnému posouzení každé jednotlivé transakce nezávisle na okolnostech týkajících se předcházejících nebo následujících transakcí uskutečněných totožnou osobou povinnou k dani.⁴¹⁶ Cílem je přitom vyloučení vzniku jakékoliv soutěže mezi zákonným a ilegálním ekonomickým sektorem.⁴¹⁷ Podle Soudního dvora Evropské unie je „věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na

⁴¹¹ WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, str. 31. ISSN 0165-2826.

⁴¹² Srovnej rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. července 2006, Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v Recolta Recycling SPRL, spojené věci sp. zn. C-439/04 a C-440/04, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-06161.

⁴¹³ WOLF, Redmar. Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions. *International VAT monitor*. 2013, roč. 24, č. 5, s. 282. ISSN 0925-0832.

⁴¹⁴ Srovnej bod 14 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. června 1999, Staatssecretaris van Financiën v Coffeeshop "Siberië" vof., sp. zn. C-158/98, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1999, vložka I-03971.

⁴¹⁵ Srovnej bod 26 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. září 2000, Commission of the European Communities v Hellenic Republic, sp. zn. C-260/98, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-06537.

⁴¹⁶ Srovnej bod 47 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. ledna 2006, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise, spojené věci sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-00483.

⁴¹⁷ DOLTON, Alan. *Tolley's Vat Cases 2014*. Croydon: LexisNexis, 2014, str. 658. ISBN 978-0754549543.

odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednající jako taková,“ a „hospodářská činnost“.⁴¹⁸ Z tohoto vyplývá, že možnost správce daně odmítnout odpočet daně z přidané hodnoty musí být založena na spojení zdanitelného plnění a podvodu, pakliže objektivní okolnosti konkrétního případu vedou k závěru, že příjemce zdanitelného plnění si měl a mohl být vědom, anebo byl vědom své účasti na podvodu, čímž je založen jakýsi vědomostní test případné osoby povinné k dani zapojené v podvodné transakci.⁴¹⁹ Jak již totiž dříve judikovat Soudní dvůr Evropské unie: „[n]árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu rovněž není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.“⁴²⁰ Tyto objektivní skutečnosti totiž musí být osobě povinné k dani známy nebo je tato alespoň s ohledem k okolnostem případu mohla vědět, v opačném případě nemůže být nárok na odpočet dotčen stížením předcházející nebo následné transakce daňovým podvodem.⁴²¹ Rozhodně však není možné v obecné rovině vyžadovat, aby osoba povinná k dani ověřovala u svého dodavatele skutečnosti, zdali je dodavatel v postavení osoby povinné k dani, zdali má vlastnické právo k dodávanému zboží nebo je schopen objednané zboží dodat, a zdali tento dodavatel splnil veškeré své daňové povinnosti týkající se daně z přidané hodnoty, aby se ujistila, že se neúčastní daňového podvodu.⁴²² Existují-li indicie

⁴¹⁸ Bod 59 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. července 2006, Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v Recolta Recycling SPRL, spojené věci sp. zn. C-439/04 a C-440/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-06161

⁴¹⁹ WOLF, Redmar. Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions. *International VAT monitor*. 2013, roč. 24, č. 5, str. 283. ISSN 0925-0832.

⁴²⁰ Bod 52 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. ledna 2006, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise, spojené věci sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-00483.

⁴²¹ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. května 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34.

⁴²² Bod 61 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. června 2012, Mahagében Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága and Péter Dávid v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Északalföldi Regionális Adó Főigazgatósága, spojené věci sp. zn. C-80/11 a C-142/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

vzbuzující podezření, že došlo k daňovým nesrovnalostem v obchodním řetězci, rozumným opatřením obezřetného subjektu by bylo ověření věrohodnosti svého dodavatele.⁴²³

Některé indikátory, jež mohou posloužit k zaujetí postoje, že konkrétní plnění může být zasaženo podvodem v oblasti daně z přidané hodnoty, přitom *Her Majesty's Revenue and Customs*, tedy britský správce daně, identifikoval např. jako mimořádně vysoké objemy obchodních transakcí, prudké a náhlé zvýšení vykazované ekonomické činnosti osoby povinné k dani, pravidelnost v jednotlivých obchodních případech, konzistentní marže z uskutečněného plnění, obchodování pouze s omezeným, malým počtem dodavatelů a odběratelů, schopnost osoby povinné k dani snadno najít příjemce pro jakékoliv plnění a skutečnost, že cena za plnění je pod tržní cenou v době uskutečnění transakce.⁴²⁴ Rovněž náhlá změna způsobu podnikání víceméně přes noc, způsob financování rostoucího obchodu z vlastních zdrojů podnikatele nebo rovněž jurisdikce, z kterých jsou plnění pořizována a do kterých jsou plnění poskytována, mohou být impulzy k ostražitosti před možným zapojením do daňového podvodu.⁴²⁵ Je však na správci daně, aby prokázal, že osoba povinná k dani uplatňující nárok na odpočet podvodně jednala, jinak nelze uvažovat o splnění podmínek pro odmítnutí nároku na odpočet v důsledku zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce.⁴²⁶ Nejvyšší správní soud ČR nicméně interpretuje tento požadavek Soudního dvora Evropské unie mnohem přísněji, než je vyžadováno, když je názoru, že „*pouze za situace, kdy by stěžovatel prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží od deklarovaného dodavatele fakticky přijal, mohl by mu být nárok na odpočet daně uznán.*“⁴²⁷ Tento přístup považuji za nesprávný, neboť požadavek neuskutečnění transakce v případě existence byť i jediné okolnosti vykazující znaky zapojení obchodního řetězce do daňového

⁴²³ Bod 60 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. června 2012, Mahagében Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága and Péter Dávid v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, spojené věci sp. zn. C-80/11 a C-142/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

⁴²⁴ ANDERSSON, Helen a Karolina FRANZÉN. *Value Added Tax - the Right to Deduct in Case of Carousel Fraud*. Jönköping, 2008, str. 40. 17. 2. 2008. Jönköping International Business School of Jönköping University.

⁴²⁵ NEEDHAM, Andrew. 'MTIC' Fraud – What can advisers do to help identify it in a business? *Business Tax Insider* [online]. 2006, č. 7 [cit 1. 1. 2017]. Dostupné z: <https://www.taxinsider.co.uk/172-MTIC-Fraud-What-can-advisers-do-to-help-identify-it-in-a-business.html>.

⁴²⁶ ANDERSSON, Helen a Karolina FRANZÉN. *Value Added Tax - the Right to Deduct in Case of Carousel Fraud*. Jönköping, 2008, str. 40. 17. 2. 2008. Jönköping International Business School of Jönköping University.

⁴²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 15. prosince 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343.

podvodu pod hrozbou automatické sankce ztráty nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu by mohlo vést k vyloučení obchodní činnosti v rámci určitých odvětví, neboť za znak zapojení do daňového podvodu je některými odborníky považováno i pouhé pořízení zboží z určitých východních jurisdikcí.⁴²⁸ Naopak z konstrukce Soudního dvora Evropské unie je evidentní, že právě objektivní okolnosti jakožto celek jsou referenčním kritériem pro vyhodnocení splnění či nesplnění vědomostního testu osoby povinné k dani o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem. Je to navíc správce daně, který by měl prokázat, že právě objektivní okolnosti případu byly dostačující k učinění závěru osobou povinnou k dani, že by se mohla účastnit obchodního řetězce stíženého podvodem.⁴²⁹

Z konstrukce tohoto vědomostního testu založeného na zkoumání objektivních podmínek každého případu přitom plyne, že osoba povinná k dani musí mít možnost se za určitých podmínek vyvléci z břemene nést v důsledku nevědomého zapojení do daňového podvodu ztrátu nároku na odpočet, pakliže jednala s náležitou péčí.⁴³⁰ Pokud subjekt (příjemce zdanitelného plnění) přijme veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění, aby nedošlo k zapojení jím přijatých nebo uskutečněných zdanitelných plnění do podvodu, musí mít možnost spoléhat na zákonnost uskutečněné ekonomické činnosti, a proto nemůže být zatížen ztrátou nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu.⁴³¹ Je tedy zcela jasné, že přijetí veškerých rozumných opatření je korektivem náročného vědomostního testu popsaného v předešlých odstavcích. Tato opatření by pak měla odpovídat konkrétním objektivním okolnostem případu, tzn. v případě, v němž existuje indicie o zapojení obchodního řetězce do daňového podvodu, nárok na přijetí veškerých rozumně požadovatelných opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu bude co do možných a požadovatelných opatření přísnější než v případě, kdy objektivní okolnosti případu nasvědčovaly skutečnosti, že obchodní transakce zatížena daňovým podvodem není.

⁴²⁸ Srovnej NEEDHAM, Andrew. 'MTIC' Fraud – What can advisers do to help identify it in a business? *Business Tax Insider* [online]. 2006, č. 7 [cit. 1. 1. 2017]. Dostupné z: <https://www.taxinsider.co.uk/172-MTIC-Fraud-What-can-advisers-do-to-help-identify-it-in-a-business.html>.

⁴²⁹ Srovnej bod 37 a násl. rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. prosince 2012, Bonik EOOD v Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto" - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, sp. zn. C-285/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

⁴³⁰ PODLIPNIK, Jernej. MISSING TRADER INTRA-COMMUNITY AND CAROUSEL VAT FRAUDS – ECJ AND ECtHR CASE LAW. *Croatian Yearbook of European Law and Policy*. 2012, roč. 8, str. 468. ISSN 1845-5662.

⁴³¹ Srovnej bod 33 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I- 04191.

Není přitom rozhodné, o jaký druh podvodu se jedná⁴³², pakliže má dopady do sféry daně z přidané hodnoty, neboť je totiž uznaným a podporovaným cílem směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty bojovat proti podvodům, vyhýbání se daňové povinnosti a případnému zneužití práva.⁴³³ Správce daně proto není oprávněn odmítnout přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty uhrazené na vstupu vždy, ba naopak pouze v případě, kdy osoba povinná k dani účastníci se podvodu splní uvedený vědomostní test založený na zkoumání objektivních okolností případu a zároveň nepřijme veškerá možná rozumně požadovatelná opatření k zabránění své účasti na podvodu.⁴³⁴ Nejvyšší správní soud ČR však extenzivně dovodil, že „[j]e totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů“, pročez by podnikatelé uplatňující nárok na odpočet měli rovněž dbát kontrolních mechanismů, a to „aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli.“⁴³⁵

Není proto možné umožnit procesním subjektům se podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat práva Evropské unie⁴³⁶, kdy je nepopiratelné, že právě právo uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je odvozeno od práva Evropské unie.⁴³⁷ V takových případech je správce daně dokonce oprávněn žádat vrácení již jednou přiznaného odpočtu, pokud dojde k závěru, že byl odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu vylákn podvodným jednáním.⁴³⁸ Pro dosažení tohoto cíle je pak nezbytné pohlížet na osoby povinné k dani vědomě zapojené do řetězce transakcí poskvřených podvodem s dopady na daň z přidané hodnoty

⁴³² Zdali se jedná o podvod povahy daňové, civilní, správní, trestní apod.

⁴³³ Srovnej oddíl 4 kapitoly 4 hlavy XII nebo např. recitál č. 27, 42, 55 a 59 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Blíže také bod 76 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden and Holin Groep BV cs v Staatssecretaris van Financiën, spojené případy sp. zn. C-487/01 a C-7/02, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2004, vložka I-05337.

⁴³⁴ WOLF, Redmar. Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions. *International VAT monitor*. 2013, roč. 24, č. 5, str. 283. ISSN 0925-0832.

⁴³⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 15. prosince 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343.

⁴³⁶ Srovnej bod 33 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 23. března 2000, Dionysios Diamantis v Elliniko Dimosio (Greek State) and Organismos Ikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), sp. zn. C-373/97, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-01705.

⁴³⁷ Srovnej hlava X směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁴³⁸ ANDERSSON, Helen a Karolina FRANZÉN. *Value Added Tax - the Right to Deduct in Case of Carousel Fraud*. Jönköping, 2008, str. 38. 17. 2. 2008. Jönköping International Business School of Jönköping University.

jakožto na účastníka tohoto podvodu, když Soudní dvůr Evropské unie ve věci určení účastníka daňového podvodu judikuje, že: „[s]tejně tak osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Mimoto, tím, že takový výklad ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit.“⁴³⁹ Jelikož by však bylo možné na základě takto minimálně limitovaného testu vědomosti o daňovém podvodu postihnou nepřiznáním odpočtu daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu osobu povinnou k dani v důsledku spáchání daňového podvodu v obchodním řetězci až v následující fázi po přijetí a uskutečnění zdanitelného plnění takovou osobou povinnou k dani, bylo Soudním dvorem Evropské unie přistoupeno ke zmírnění teoretické konstrukce práva správce daně nepřiznat nárok na odpočet, když lze „přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani odmítnout pouze na základě judikatury vyplývající z rozsudku *Kittel a Recolta Recycling*, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu“.⁴⁴⁰ Vyžaduje se tudíž po osobě povinné k dani vědomost o daňovém podvodu pouze v předchozí fázi obchodního řetězce. Spáchání podvodu zákazníkem poskytovatele zdanitelného plnění nebo jakoukoliv následně zapojenou osobu do obchodního řetězce i při vědomosti poskytovatele zdanitelného plnění o možnosti vyskytnutí daňového podvodu v následující fázi obchodního řetězce, neumožňuje správci daně odmítnout tomuto poskytovateli zdanitelného plnění nárok na odpočet daně na vstupu.⁴⁴¹

⁴³⁹ Bod 56 až 58 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. července 2006, *Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v Recolta Recycling SPRL*, spojené věci sp. zn. C-439/04 a C-440/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I- 06161.

⁴⁴⁰ Bod 45 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. června 2012, *Mahagében Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága and Péter Dávid v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, spojené případy sp. zn. C-80/11 a C-142/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

⁴⁴¹ WOLF, Redmar. Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions. *International VAT monitor*. 2013, roč. 24, č. 5, s. 283. ISSN 0925-0832.

4.1.1 Odmítnutí přiznání osvobození plnění s nárokem na odpočet

V současné době však dochází více méně ke generálnímu rozšíření testu vědomosti o účasti na daňovém úniku v oblasti daně z přidané hodnoty, když dochází k jeho aplikaci nejen při posouzení možnosti správce daně odmítnout přiznat nárok na odpočet této daně na vstupu a v oblasti tzv. ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty, nýbrž vědomostní test nalézá své uplatnění v oblasti *MTIC* daňových podvodů využívajících osvobození dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie s nárokem na odpočet.⁴⁴² Rozšíření tohoto mechanismu přitom vychází z dřívější prejudikatury Soudního dvora Evropské unie, podle níž „*k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.*“⁴⁴³ Ačkoliv tedy aplikace režimu dodání zboží mezi členskými státy Evropské unie podléhá objektivní podmínce faktického přemístění zboží z jednoho členského státu Evropské unie do druhého, je pro správce daně v důsledku odstranění hraničních kontrol mezi členskými státy Evropské unie obtížné ověřit, zdali dodávané zboží fakticky opustilo území konkrétního členského státu Evropské unie, pročež správci daně nezbývá nic jiného než ověřit skutečnosti týkající se tohoto dodání zboží především z důkazních prostředků poskytnutých osobami povinnými k dani a na základě jejich daňových tvrzení.⁴⁴⁴ Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty však neobsahuje ustanovení, která by stanovovala důkazy, jež jsou osoby povinné k dani povinny správci daně předložit, pouze výslovně v čl. 131 stanovuje, že členské státy Evropské unie mají upravit podmínky správného a jednoduchého uplatňování osvobozených plnění od daně z přidané hodnoty, a to při respektování obecných právních zásad jakožto pramene práva Evropské unie, zejména pak zásady právní jistoty a proporcionality.⁴⁴⁵ Povinnosti osoby povinné k dani týkající se prokázání jí uskutečněné transakce jsou proto

⁴⁴² Touto problematikou se zabývá rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. září 2012, *Mecsek-Gabona Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, sp. zn. C-273/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

⁴⁴³ Bod 42 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2007, *The Queen, on the application of Teleos plc and Others v Commissioners of Customs & Excise*, sp. zn. C-409/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2007, vložka I-07797.

⁴⁴⁴ Srovnej bod 42 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. prosince 2010, *Criminal proceedings against R*, sp. zn. C-285/09, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2010, vložka I-12605.

⁴⁴⁵ Srovnej bod 24 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2007, *Albert Collée v Finanzamt Limburg an der Lahn*, sp. zn. C-146/05, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2007, vložka I-07861.

určeny v závislosti na podmínkách stanovených vnitrostátním právem členského státu Evropské unie a obvyklou správní praxí pro obdobné případy⁴⁴⁶, je proto na členském státu, aby určil, co jím bude považováno za dostatečné důkazní prostředky k prokázání uskutečnění a povahy dotčené transakce.⁴⁴⁷

V případě, kdy ovšem oprávnění nakládat s dodávaným zbožím svědčí jeho příjemci, je nezbytné přihlídnout ke skutečnosti, že důkazní prostředky k prokázání uskutečnění osvobozeného plnění závisí z velké míry na skutečnostech, které se poskytovatel tohoto plnění dozví právě od svého odběratele, proto jakmile splní dodavatel tyto své povinnosti týkající se důkazního břemene, musí být v takovém členském státě považován za osobu povinnou uhradit daň z přidané hodnoty příjemce osvobozeného plnění, přestože došlo k porušení smluvní povinnosti příjemce osvobozeného plnění přepravit zboží do členského státu Evropské unie určení.⁴⁴⁸ Může být však zkoumáno, pokud je uskutečněné osvobozené plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil příjemce plnění, zdali poskytovatel tohoto plnění rovněž vedle splnění důkazního břemene splnil povinnost náležitě péče.⁴⁴⁹ V důsledku uznání boje proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužívání práva jakožto uznávaného cíle směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty je proto možné, aby byly kladeny za určitých okolností na poskytovatele zdanitelných plnění a dalších transakcí podléhajících dani z přidané hodnoty přísnější podmínky.⁴⁵⁰ Správce daně proto může přistoupit ke zkoumání, zdali poskytovatel osvobozeného plnění od daně z přidané hodnoty jednal v dobré víře a přijal veškerá opatření, jež po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že nebude účasten daňového úniku, kdy tyto okolnosti mohou být rozhodující pro

⁴⁴⁶ Srovnej bod 38 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. září 2012, *Mecsek-Gabona Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, sp. zn. C-273/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

⁴⁴⁷ WOLF, Redmar. *Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ's Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions*. *International VAT monitor*. 2013, roč. 24, č. 5, s. 285. ISSN 0925-0832.

⁴⁴⁸ Srovnej bod 37 a 38 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. prosince 2010, *Euro Tyre Holding BV v Staatssecretaris van Financiën*, sp. zn. C-430/09, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2010, vložka I-13335.

⁴⁴⁹ Srovnej bod 44 a 45 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. září 2012, *Mecsek-Gabona Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, sp. zn. C-273/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

⁴⁵⁰ Srovnej bod 58 a 61 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2007, *The Queen, on the application of Teleos plc and Others v Commissioners of Customs & Excise*, sp. zn. C-409/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2007, vložka I-07797.

uložení povinnosti tomuto poskytovateli uhradit daň z přidané hodnoty *a posteriori*.⁴⁵¹ Je proto v souladu s právem Evropské unie, pokud „*nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.*“⁴⁵²

Z dikce analyzovaných narativních částí rozsudků Soudního dvora Evropské unie je zřejmé převzetí vědomostního testu a požadavku přijetí veškerých rozumně požadovatelných opatření k zabránění účasti osoby povinné k dani na daňovém úniku, jak je založen v mechanismu odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, i pro oblast osvobozených plnění s nárokem na odpočet této daně na vstupu. Nemyslím si, že by však tento mechanismus došel modifikace přistoupením k požadavku zkoumání dobré víry poskytovatele osvobozeného plnění, neboť prokazování dobré víry se vždy bude opírat o zkoumání objektivních okolností konkrétního případu, což není nic jiného než splnění vědomostního testu pro účely odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.⁴⁵³ Tato skutečnost také mimo jiné vyplývá i z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ČR, podle kterého je povinností správce daně posoudit veškeré objektivní okolnosti vykázané transakce, avšak v případě stížení obchodního řetězce daňovým podvodem není možné odejmout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu subjektu, který v dobré víře přijal plnění podléhající této dani, aniž by věděl anebo vědět mohl o nezákonných praktikách svého dodavatele.⁴⁵⁴ Je tedy evidentní, že i nejvyšší soudní instance vědomostní test a dobrou víru směšuje.

Judikaturou Soudního dvora Evropské unie také dochází k vytvoření jakéhosi univerzálního nástroje potírání daňových podvodů, kterým je možné docílit k odmítnutí přiznání nároku na odpočet, pokud osoba povinná k dani splní vědomostní test o daňovém úniku nebo nepřijme veškerá po ní rozumně požadovatelná opatření k zabránění její účasti na

⁴⁵¹ Srovnej bod 48 a 49 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. září 2012, *Mecsek-Gabona Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, sp. zn. C-273/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

⁴⁵² Srovnej bod 55 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. září 2012, *Mecsek-Gabona Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, sp. zn. C-273/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

⁴⁵³ Srovnej WOLF, Redmar. *Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ' s Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions. International VAT monitor*. 2013, roč. 24, č. 5, str. 285. ISSN 0925-0832.

⁴⁵⁴ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. března 2012, č. j. 2 Afs 60/2011-94.

daňovém úniku, a to při existenci daňového úniku v předcházející fázi obchodního řetězce před poskytnutí zdanitelného plnění příslušné osobě povinné k dani, anebo k odmítnutí přiznání osvobození plnění s nárokem na odpočet, a to za totožných podmínek při existenci daňového úniku příjemce standardně osvobozeného plnění s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, tedy i v následující fázi obchodního řetězce. S ohledem na tuto skutečnost tento mechanismus považuji za nejuniverzálnější opatření boje proti daňovým únikům. Bohužel i toto je spojeno s negativem, kterým je přenesení důkazního břemene na správce daně, jenž má povinnost prokázat, že daňový subjekt dostal vědomostnímu testu o existenci daňového úniku v obchodním řetězci a že daňový subjekt nepřijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zabránil své účasti na obchodním řetězci stíženém daňovým únikem.

4.2 Zneužití práva

Unijní regulace daně z přidané hodnoty tak nenabízí pouze striktně pozitivněprávní nástroje, a již dovození pravomoci správce daně odmítnout přiznání nároku na odpočet ukazuje, jak významnou roli v potírání daňových úniků zastávají i soudy. Dalším příkladem může být problematika aplikace zákazu zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty a daní vůbec jakožto vývojově relativně mladý institut aplikovatelný v daňovém právu, založený zejména na zkoumání teleologického výkladu právních norem a konkrétního jednání osoby povinné k dani.⁴⁵⁵ Z tohoto důvodu lze princip zákazu zneužití práva s ohledem na jeho povahu nejlépe přirovnat k principům aplikace a interpretace práva⁴⁵⁶, přičemž Maduro jej dokonce výslovně považuje za výkladovou zásadu práva Evropské unie.⁴⁵⁷ Tento institut, který zejména díky judikatuře Soudního dvora Evropské unie a poté i navazující judikatuře soudů správního soudnictví členských států Evropské unie pomalu získává své místo v daňovém právu, se tak stává jedním z dalších nástrojů správců daně sloužících k zajištění přednostně správného a v další řadě i řádného výběru nejen daně z přidané hodnoty.

⁴⁵⁵ CNOSSEN, Sjbren. SYMPOSIUM ON DESIGNING A FEDERAL VAT: PART II: VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience. *New York University Tax Law Review*. 2010, roč. 63, č. 2. str. 601. ISSN 0040-0041.

⁴⁵⁶ WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, s. 56. ISBN 0-9505876-7-2.

⁴⁵⁷ Srovnej bod 65 - 72 stanoviska generálního advokáta ve věci Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-255/02.

Přestože se lze setkat již s dřívějšími snahami obdobný institut v daňovém právu uplatňovat například správci daně Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku⁴⁵⁸, domnívám se, že u geneze aplikovatelnosti zákazu zneužití práva v daňovém právu sehrála prioritní roli právě daň z přidané hodnoty, kdy zneužití právních norem s dopadem na daňovou povinnost subjektu daně z přidané hodnoty se stalo předmětem řízení zcela zjevně nejdůležitějšího rozhodnutí týkajícího se zneužití práva v daňovém právu, označovaném jako rozhodnutí ve věci Halifax.⁴⁵⁹ Přesto je za kolébku tohoto institutu považováno soukromé právo, protože považuji za vhodné absolvovat poměrně krátký exkurz do soukromoprávní úpravy zákazu zneužití práva, zjistit případné pozitivněprávní zakotvení tohoto institutu v právním řádu, které by umožňovalo v souladu s právní vědou poznávat principy aplikace tohoto pozitivního práva a zkoumat možnost analogické aplikace takových závěrů na právo daňové, avšak při zohlednění zvláštností povahy zákazu zneužití práva ve světle práva Evropské unie, čemuž je věnována následující podkapitola.

Nelze však opomenout samotnou povahu zákazu zneužití práva, na jejímž základě Soudní dvůr Evropské unie dovedl jeho možnou aplikaci v právní úpravě daně z přidané hodnoty, v důsledku čehož bude krátkému zkoumání podrobena teoretické zařazení zákazu zneužití práva mezi obecné zásady právní. Teprve až následně dojde k rozboru obecných poznatků s cílem analyzovat jednotlivé atributy aplikace zákazu zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty a vyhodnocení rozhodovací praxe správních soudů České republiky.

4.2.1 Zákaz zneužití práva jako princip soukromého práva

Subjektivní právo je považováno za možnost subjektu chovat se určitým způsobem stanoveným právními normami,⁴⁶⁰ přesto mohou vyvstat situace, že při výkonu konkrétního subjektivního práva norma dopadající na konkrétní případ lidského chování nebude takový výkon subjektivního práva zakazovat, nicméně takové chování může být určitým způsobem nežádoucí, a to s ohledem na individuální zájem jiného subjektu, především toho stojícího na

⁴⁵⁸ SOARES, Patrick C. *VAT Planning Strategies for Property Transactions*. 8. vydání. Londýn: Sweet & Maxwell, 2002, str. 84 a násl. ISBN 0421774606.

⁴⁵⁹ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-255/02, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-01609.

⁴⁶⁰ BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. Praha: ASPI publishing, 2004, str. 115. ISBN 80-7357-030-0.

druhé straně právního vztahu, anebo obecného zájmu společnosti. Z tohoto důvodu jednotlivé jurisdikce disponují různými korektivami, které povětšinou prostupují celým právním řádem za účelem jejich aplikace v případě nežádoucích situací, kdy je subjektivní právo vykonáváno v rozporu s účelem dotčené objektivní právní normy. Jedním takovým korektivem je i princip zákazu zneužití práva, jež by měl postihovat právě takové situace, kdy subjekt vykonává subjektivní právo v souladu s objektivním právem pouze z čistě formalistického hlediska, ačkoliv z materiálního hlediska vyjádřeného především z účelu právní normy je s objektivním právem v rozporu, a proto je třeba takový výkon práva určitým způsobem postihnout.⁴⁶¹

Genezi zákazu zneužití práva lze již spatřovat v etapách klasického římského období, v němž došlo ke konstrukci dvou speciálních institutů označovaných jako „*aemulatio*“ a „*exceptio doli generalis*“, a to jako reakce na koncepci římských práv absolutní povahy, jejichž neomezený výkon mohl a v některých případech i vedl k nežádoucím účinkům na tehdejší římskou společnost.⁴⁶² Pojmem „*aemulatio*“ jsou pak označovány takové situace, kdy určitá osoba není oprávněna užívat svůj pozemek způsobem, jak by mohla v jiném za jiných skutkových okolností, neboť jejím úmyslem při výkonu absolutního práva je rušit nebo obtěžovat vlastníka sousedního pozemku.⁴⁶³ Tento termín tedy vyjadřuje obecný zákaz, podle kterého určitá osoba nesmí vykonávat své subjektivní právo, je-li jejím jediným cílem poškozovat jinou osobu. Jedná se tedy o typický příklad zapovězení tzn. šikanózního výkonu práva, který bývá označován za subkategorii obecného zákazu zneužití práva, k čemuž rovněž budou věnovány následující pasáže. Druhý zmíněný institut „*Exceptio doli generalis*“ je nástrojem umožňujícím soudci rozhodnout spor ve prospěch žalované, pokud žaloba přednesená žalobce byla z obecného pohledu nespravedlivá, tady v rozporu s chápáním principu ekvity. Ekvita však jako nedefinovaný termín náležela do diskreční pravomoci soudce, a současní odborníci této oblasti považují právě institut ekvity za přímého předchůdce zákazu zneužití práva.⁴⁶⁴ Mezník následujícího vývoje zákazu zneužití práva jako institutu pak představoval počátek 19. století v přijetí francouzského občanského zákoníku z roku 1804, jenž

⁴⁶¹ Srovnej SEJKORA, Tomáš a Ivo SMRŽ. Abuse of Rights in Relation to VAT. *Daně a finance*. 2016, roč. 24, číslo 2, str. 25-26. ISSN 1801-6006.

⁴⁶² HURDÍK, Jan. *Zásady soukromého práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 1998, 198 s. ISBN 80-210-2001-6.

⁴⁶³ FUKSOVÁ, Lucie. *Koncept zneužití práva v evropském a komparativním kontextu*. Praha, 2012, str. 9. 3. 12. 2012. Katedra teorie práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy.

⁴⁶⁴ GORDLEY, James. The Abuse of Rights in the Civil Law Tradition. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?* Portland: Hart Publishing, 2011, str. 33 a násl. ISBN 978-1-84113-938-8.

byl založen na individualistické koncepci absolutního vlastnického práva, a tedy zásadě, že výkonem subjektivního práva není možné škodit jiným. Společenská situace následujících let ovšem seznala potřebu přehodnocení této koncepce její relativizací, kdy následně byl soudní praxí dovozen specifický výklad zákonného textu v souladu se sociální koncepcí vlastnického práva, čímž bylo dosaženo omezením absolutní povahy vlastnického práva.⁴⁶⁵

Po francouzském vzoru se začaly vymezovat vůči zákazu zneužití práva i další státy Evropy, když např. právní řád tehdejšího Německa je považován za příklad jurisdikce, která výslovně obecný zákaz zneužití práva do zákonného textu nezakotvuje, avšak obsahuje související ustanovení, a to například § 226 BGB⁴⁶⁶ zapovídající zákaz šikanózního výkonu práva, kterým je směřováno pouze k přivození újmy jinému. Dalším dotčeným ustanovením, z něhož je zákaz zneužití práva vyvozován v německé jurisprudenci, je § 242 BGB stanovující obecný požadavek poctivosti při uskutečnění právního jednání a jeho souladu s obchodními zvyklostmi.⁴⁶⁷ Jelikož by se např. komparací s českou právní úpravou mohlo zdát pravděpodobnější, že německá soudní praxe zákaz zneužití práva dovodí spíše z ustanovení § 226 BGB zakazujícího zákaz šikany, přesto byla tato zásada dovozena z principu poctivosti, kdy princip zákazu zneužití práva je založen na třech aspektech, jimiž jsou způsob, jakým bylo právo vykonáno, související porušení dalších povinností a absence ochrany hodného zájmu.⁴⁶⁸ Obdobný přístup zaujala i rakouská koncepce zákazu zneužití práva, když není pozitivněprávně zakotven, nicméně rakouská doktrína jej vyvozuje naopak právě z ustanovení § 1295 odst. 2 ABGB regulujícího zákaz šikany⁴⁶⁹ a rozšiřuje i na další jednání, kdy sice bude absentovat účel škodit jinému, ale nekalé motivy převáží motivy poctivé.⁴⁷⁰ Opačný přístup výše zmíněným pak panuje v České republice a Švýcarské konfederaci, kdy švýcarský ZGB v ustanovení § 2 odst. 2 stanovuje, že zjevné zneužití práva neposkytuje právní ochrany, a byl tak vzorem

⁴⁶⁵ HURDÍK, Jan a Petr LAVICKÝ. *Systém zásad soukromého práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2010, str. 127 a násl. ISBN 978-80-210-5063-1.

⁴⁶⁶ Bürgerliches Gesetzbuch ze dne 18. srpna 1986, znění: „Die Ausübung eines Rechts ist unzulässig, wenn sie nur den Zweck haben kann, einem anderen Schaden zuzufügen.“

⁴⁶⁷ Bürgerliches Gesetzbuch ze dne 18. srpna 1986, znění: „Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern.“

⁴⁶⁸ REBMANN, Kurt a Franz Jürgen SÄCKER. *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*. Bd. 2. 3. Auflage. München: Beck, 1994, str. 170 a násl. ISBN 3-406-35812-8.

⁴⁶⁹ JGS Nr. 946/1811, Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für die gesamten Deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie, znění § 1295 odst. 2: „Auch wer in einer gegen die guten Sitten verstoßenden Weise absichtlich Schaden zufügt, ist dafür verantwortlich, jedoch falls dies in Ausübung eines Rechtes geschah, nur dann, wenn die Ausübung des Rechtes offenbar den Zweck hatte, den anderen zu schädigen.“

⁴⁷⁰ KOZIOL, Helmut, Peter BYDLINSKI a Raimund BOLLENBERGER (eds.) *Kurzkomentar zum ABGB*. Wien: Springer, 2005, str. 1340. ISBN 978-3-211-23827-1.

pro českého zákonodárce.⁴⁷¹ Zjevnost pak má vyjadřovat určitou zdrženlivost soudce při rozhodování, zda konkrétnímu výkonu práva poskytne nebo neposkytne právní ochranu, kdy zároveň jen výkon subjektivního práva, jenž je zcela za hranicí spravedlivého má být zbaven právní ochrany.⁴⁷²

Rovněž v českém pozitivním soukromém právu má zákaz zneužití práva poměrně dlouholetou tradici, o čemž svědčí článek VII starého občanského zákoníku v účinném znění od 1. dubna 1964 do 1. ledna 1992, podle kterého „*nikdo nesmí zneužívat svých práv proti zájmům společnosti nebo spoluobčanů a nikdo se nesmí na úkor společnosti nebo spoluobčanů obohacovat*“. Toto ustanovení tudíž odráží faktický stav aplikace pozitivního práva, kdy určité jednání pozitivním právem není sice zakázáno⁴⁷³, avšak cílem tohoto právního jednání je dosažení výsledku nedovoleného, nebo spíše nemorálního⁴⁷⁴, jímž má být zasaženo do práva společnosti⁴⁷⁵ nebo jejich jednotlivých členů. Od roku 1992 již ve starém občanském zákoníku explicitní zmínku o zákazu zneužití práva nenalezáme, ovšem ve vztahu k vlastnickému právu byla v českém právním řádu tato zásada přejata do článku 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod upravujícího kautelu zákazu zneužití vlastnictví na újmu druhých anebo v rozporu se zákonem chráněnými obecnými zájmy.⁴⁷⁶ Dalším ustanovením, z kterého byl od roku 1992 vyvozován zákaz zneužití práva, avšak již ve vztahu k výkonu jakéhokoliv subjektivního soukromého práva, bylo ustanovení § 3 odst. 1 starého občanského zákoníku.⁴⁷⁷ Soudní praxe se ale v aplikaci tohoto ustanovení převážně věnovala toliko zákazu výkonu práva v rozporu s dobrými mravy, a pakliže bylo možné v judikatuře týkající se tohoto ustanovení dohledat výslovnou zmínku o zákazu zneužití práva, jednalo se tak pouze o zákaz výkonu práva šikanózním způsobem.⁴⁷⁸ Rovněž ani judikaturou Nejvyššího soudu ČR, ani výkladem, byť i extenzivním, tohoto ustanovení nedošlo k zakotvení obecné zásady zneužití práva v oblasti

⁴⁷¹ Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907, znění: „*Der offenbare Missbrauch eines Rechtes findet keinen Rechtsschutz*.“

⁴⁷² MEIER-HAYOZ, Arthur et al. *Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht: Einleitung, Artikel 1 -10 ZGB*. Bern: Stämpfli et Cie., 1966, str. 237.

⁴⁷³ V důsledku uplatnění zásady legální licence.

⁴⁷⁴ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, str. 184-185. ISBN: 80-7179-028-1.

⁴⁷⁵ Pod spojením k ochraně společností autor spatřuje i ochranu státu jako subjektu společnosti *sui generis*.

⁴⁷⁶ Rovněž i ze slovního spojení „zákonem chráněnými obecnými zájmy“ lze dovodit ochranu zájmů státu.

⁴⁷⁷ Ustanovení § 3 odst. 1 starého občanského zákoníku: „*Výkon práv a povinností vyplývajících z občanskoprávních vztahů nesmí bez právního důvodu zasahovat do práv a oprávněných zájmů jiných a nesmí být v rozporu s dobrými mravy*.“

⁴⁷⁸ Např. rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 15. června 2011 sp. zn. 30 Cdo 2574/2010, rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 27. ledna 2011 sp. zn. 23 Cdo 3682/2008, nebo rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 6. března 2002 sp. zn. 21 Cdo 624/2001, a mnohé další.

soukromého práva, o čemž svědčí i názor Nejvyššího soudu ČR v rozsudku ze dne 7. září 2004, sp. zn. 22 Cdo 1567/2004, že : „jednání, které je šikanózní anebo které je zneužitím práva, platný obč. zák. výslovně nepostihuje; takové jednání je však v rozporu s dobrými mravy (§ 3 odst. 1 obč. zák.), a proto mu lze za podmínek v tomto ustanovení uvedených odepřít ochranu.“

Z tohoto pohledu průlom polistopadové české civilní právní úpravy přišel až s účinností občanského zákoníku a s jeho ustanovením § 8, podle něhož „zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany.“. Jak již z jazykového vyjádření samotné normy plyne, tato norma není aplikovatelná na veškeré případy zneužití práva, ale pouze na zneužití práva dosahujícího určité intenzity (zjevnosti). Je tedy zcela evidentní inspirace švýcarským občanskoprávním kodexem. Při konstrukci tohoto ustanovení je opětovně využit abstraktní neurčitý právní pojem zneužití práva, jehož obsah je tak nutno zjistit analýzou obecného jazyka, tedy že se jedná o závadný výkon práva.⁴⁷⁹ Vysvětlení aspektu zjevnosti však bude nutno ponechat právní teorii a soudní praxi. Přesto se domnívám, že zneužití práva nedosahující kvalitativního znaku zjevnosti nebude požívat právní ochrany z důvodu rozporu zneužití práva s dobrými mravy.⁴⁸⁰ Po několika letech účinnosti občanského zákoníku lze ovšem již spatřit přínosné závěry civilistické odborné veřejnosti, a to například i pro potřeby aplikace této zásady v jiných právních odvětvích. Jako příklad lze uvést komentář k občanskému zákoníku⁴⁸¹, jehož autoři identifikují jednotlivé typy zneužití práva⁴⁸², kdy jedním typem je zneužití práva výkonem práva v rozporu s jeho účelem⁴⁸³, a to výkonem tohoto práva za účelem, jenž je neslučitelný s účelem aplikované právní normy⁴⁸⁴, kdy právě tento druh zneužití práva se aplikuje rovněž v právu daňovém. V daňové teorii proto zneužití práva představuje porušení účelu právní normy.⁴⁸⁵

⁴⁷⁹ MELZER, Filip, TÉGL, Petr, a kol. *Občanský zákoník – velký komentář. Svazek I. § 1 – 117*. Praha: Leges, 2013, str. 156 a 157. ISBN 978-80-87576-73-1.

⁴⁸⁰ Srovnej ustanovení § 2 odst. 3 občanského zákoníku.

⁴⁸¹ MELZER, Filip, TÉGL, Petr, a kol. *Občanský zákoník – velký komentář. Svazek I. § 1 – 117*. Praha: Leges, 2013, str. 257. ISBN: 978-80-87576-73-1.

⁴⁸² Závěry autorů jsou inspirovány německou, švýcarskou i z části rakouskou typizací zneužití práva tamní odbornou veřejností.

⁴⁸³ Ostatní typy dle mého názoru není možno aplikovat, ani aplikována doposud nebyla, v právní úpravě daňového práva.

⁴⁸⁴ LAVICKÝ, Petr, a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1 – 654. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, str. 89. ISBN 978-80-7400-529-9.

Autoři však nesprávně uvádí pouze účel zákona, neboť každá norma má svůj účel.

⁴⁸⁵ MALKAWI, Bashar H. a Ayman E. HADDAD. The Case of Income Tax Evasion in Jordan. *Intertax*. 2009, roč. 37, č. 3, str. 190. ISSN 0165-2826.

Z výše uvedeného lze shrnout, že v oblasti soukromého práva se v současné době aplikují dvě normy upravující zneužití práva, a to ustanovení § 8 občanského zákoníku a článek 11 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, avšak jelikož dle mého názoru každé zneužití soukromého práva je rovněž v rozporu s dobrými mravy, bude možné v soukromém právu aplikovat s drobnými korekcemi valnou část judikatury dosavadní, která nevyžadovala aspekt zjevnosti. Samotná použitelnost tezí soukromoprávní vědy o zákazu zneužití práva pak bude v daňovém právu z velké části neaplikovatelná z důvodu převažujících typů zneužití práva v soukromém právu, kterými jsou zneužití práva jeho šikanózním výkonem nebo výkonem práva v rozporu s dobrými mravy, kteréžto lze dle mého názoru v daňovém právu obtížně aplikovat. V daňovém právu se proto bude uplatňovat zejména základní teze, že každá norma zakládající určité právo má svůj účel, kdy výkon tohoto práva v rozporu s účelem normy toto právo zakládající, kterým je způsobena újma jiným (tedy i státu nebo jinému veřejnoprávnímu subjektu, do jehož rozpočtu plyne příjem konkrétní daně), nepožívá právní ochrany.

4.2.2 Zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty

Za milník vývoje daňového práva, jenž katalyzoval aplikaci zásady zneužití práva v oblasti právní úpravy daní v rámci Evropské unie a jejích členských států, lze jistě považovat rozhodnutí přezdívané v odborných kruzích jako rozhodnutí ve věci Halifax⁴⁸⁶, představující výsledek dlouhého procesu vedoucího k prvotnímu explicitnímu judikaturnímu odkazu na zákaz zneužívajících praktik v oblasti harmonizovaných nepřímých daních v Evropské unie.⁴⁸⁷ Není náhodou, že se toto rozhodnutí týkalo právě daně z přidané hodnoty, neboť právě právní úprava této daně je typickým příkladem harmonizované oblasti nepřímých daní právem Evropské unie. Zajištění správného a řádného výběru této daně patří totiž s ohledem na náchylnost této daně k daňovým únikům mezi obtížné a přední úkoly správců daní.⁴⁸⁸ Přesto

⁴⁸⁶ Avšak zárodky vzniku zásady zneužití práva v daňovém právu lze nalézt již dříve, a to například ve Spojeném království Velké Británie v tzv. Ramsayho metodě. K Ramsayho metodě viz blíže např. BRAMWELL, Richard, Michael HARDWICK, Alun JAMES a Mark KINGSTONE. *Taxation of Companies and Company Reconstructions*. Londýn: Sweet & Maxwell, 1994, str. 190 a násl. ISBN 0-421-52030-2.

⁴⁸⁷ FERIA, Rita de la. Introducing the Principle of Prohibition of Abuse of Law. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*. Portland: Hart Publishing, 2011, str. xv. ISBN 978-1-84113-938-8.

⁴⁸⁸ Proti daňovým podvodům bojuje vláda i EU, najit účinná opatření je však složité. In: *Euractiv.cz* [online]. 2013 [cit. 6. 12. 2014]. Dostupné z: <http://www.euractiv.cz/podnikani-a-zamestnanost/clanek/proti-danovym-podvodum-bojuje-vlada-i-eu-najit-ucinna-opatreni-je-vsak-slozite-010667#pageTop>.

toto rozhodnutí nelze označit jako revoluční, protože vedle již zmiňovaného Spojeného království Velké Británie a Severního Irska byl obdobný koncept již v 90. letech minulého století aplikován ve Skandinávských zemích, tím spíše ho lze označit jako důsledek zvýšené snahy potírat nadměrné daňové plánování uskutečňované umělými činnostmi s cílem snížení daňového zatížení daňového subjektu.⁴⁸⁹ Rovněž v Nizozemském království se jedná o obecný princip, který je uplatňován napříč všemi daněmi, podle něhož zneužití práva nastane v okamžiku, když kumulativně:

- postup daňového subjektu vyústí v postavení, které prakticky odpovídá postavení předpokládanému daňovými normami,
- výsledné schéma bylo navrženo s výhradním motivem vyhnout se dani a
- zdržení se aplikace daňových norem by vedlo k nesprávnému posouzení účelu a smyslu práva.

Především nižší soudy berou v potaz skutečnost, zdali výsledné schéma je uměle vytvořeno nebo je alespoň nezvyklé s ohledem na běžnou praxi v příslušném odvětví právních vztahů.⁴⁹⁰

Soudní dvůr Evropské unie se v rozhodnutí ze dne 21. února 2006 ve věci Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-255/02 (dále jen „rozhodnutí Halifax“), musel vypořádat s otázkou, zda-li je nutno vykládat šestou směrnici ve smyslu, že zdanitelné plnění uskutečněné za okolností představujících zneužití práva formálně zakládající nárok na odpočet brání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu osoby povinné k dani.⁴⁹¹ Soudní dvůr Evropské unie vyšel ze své v té době již konstantní obecné judikatury týkající se zneužití komunitárního práva,⁴⁹² která se však v době rozhodování tohoto soudního dvora o této věci zabývala převážně zneužitím soukromého práva, nebo práva procesního. Jelikož v předmětném sporu došlo k aplikaci unijního práva prostřednictvím normy, jež

⁴⁸⁹ SKINNER, J. J. B. Introduction. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, str. 7. ISBN 0-9505876-7-2.

⁴⁹⁰ WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 56. ISBN 0-9505876-7-2.

⁴⁹¹ Srovnej bod 61 rozhodnutí Halifax.

⁴⁹² Srovnej např. bod 21 rozsudek Soudního dvora ze dne 12. května 1998 ve věci Alexandros Kefalas a další vs. Řecký stát v Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE, sp. zn. C-367/96, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1998, vložka I-02843, nebo bod 43 rozsudek Soudního dvora ze dne 23. března 2000 ve věci Dionysios Diamantis vs. Elliniko Dimosio a Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), sp. zn. C-373/97, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-01705.

implementovala harmonizační směrnici Rady, Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že: „*použití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství.*“.⁴⁹³

V návaznosti na svou prejudikaturu Soudní dvůr Evropské unie považuje zákaz zneužívajících praktik za obecný princip, který je proto nezbytné uplatnit rovněž i v oblasti právní úpravy daně z přidané hodnoty⁴⁹⁴, neboť: „*boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí.*“.⁴⁹⁵ Je tedy zřejmé, že v rozhodnutí Halifax a obecně v právní úpravě daně z přidané hodnoty Soudní dvůr Evropské unie aplikuje zásadu zákazu zneužití práva v jedné z jejích několika možných forem, a to aplikací tohoto institutu na případy získání nepřipustné výhody výkonem práva zaručeného právem Evropské unie v rozporu s účelem aplikované unijní normy.⁴⁹⁶

4.2.2.1 Zneužití práva jako obecná zásada práva

Předmětnou judikaturou Soudního dvora Evropské unie ovšem není uspokojivě vyřešena povaha zákazu zneužití práva jako zásada nebo princip práva Evropské unie. V rozhodnutí ve věci označované odbornou veřejností jako Kofoed totiž Soudní dvůr Evropské unie označil zákaz zneužití práva jako obecnou zásadu práva Společenství⁴⁹⁷, pravděpodobně analogicky po vzoru doktríny Francouzských soudů.⁴⁹⁸

Povýšení zákazu zneužití práva na obecnou zásadu Společenství⁴⁹⁹ by přitom mělo zcela markantní dopady, protože obecné zásady Společenství mají plnit jednak interpretační funkci,

⁴⁹³ Bod 69 rozhodnutí Halifax.

⁴⁹⁴ Srovnej bod 70 rozhodnutí Halifax.

⁴⁹⁵ Bod 71 rozhodnutí Halifax.

⁴⁹⁶ TRIDIMAS, Takis. Abuse of Rights in EU Law with a Focus on Financial Law. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?* Portland: Hart Publishing, 2011, str. 171. ISBN 978-1-84113-938-8.

⁴⁹⁷ Srovnej bod 38 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 5. července 2007, Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet, sp. zn. C-321/05, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2007, vložka I- 05795.

⁴⁹⁸ FROMMEL, Stefan N. United Kingdom tax law and abuse of rights. *Intertax*. 1991, roč. 19, č. 1, str. 55. ISSN 0165-2826.

⁴⁹⁹ Chápej jako obecnou zásadu právní jako pramen práva Evropské unie.

ale rovněž sloužit i jako kritérium posouzení legitimacy přijatých opatření orgány Evropské unie.⁵⁰⁰ Již ze samotného rozhodnutí ve věci Halifax je evidentní, že funkci metodologické direktivy interpretace⁵⁰¹ zákaz zneužití práva ve smyslu jeho používání Soudním dvorem Evropské unie bez jakýchkoliv výtek plní. Z tohoto důvodu pak veškerá ustanovení primárního nebo sekundárního práva Evropské unie přiznávající jejich recipientovi určité právo, musí být ve světle povýšení zákazu zneužití práva na obecnou zásadu právní Evropské unie vykládána způsobem, že v případě existence zneužívajícího výkonu takového práva musí být přiznání takového práva odepřeno, přestože formální podmínky výkonu tohoto práva byly naplněny.⁵⁰²

Doposud nicméně neexistuje žádné rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, v němž by byl použit zákaz zneužití práva jako kritérium pro posouzení legitimacy legislativy Evropské unie. Je otázkou, zdali zákaz zneužití práva vůbec tuto funkci plnit může, protože je zákaz zneužití práva mnohdy přirovnávám spíše k obecnému principu interpretace unijního práva, který však není s ohledem na chybějící znaky považován za obecnou zásadu právní ve smyslu jednoho z pramenů práva Evropské unie⁵⁰³, přičemž totožného názoru je i generální advokát Maduro ve věci Halifax.⁵⁰⁴ Nelze opomenout ani skutečnost, že zdrojem obecných zásad právních jakožto pramene práva Evropské unie mohou být pouze právní řády a ústavní tradice členských států Evropské unie nebo mezinárodní smlouvy uzavřené těmito členskými státy.⁵⁰⁵ Je proto otázkou, zdali by Soudní dvůr Evropské unie shledal dostatečnou podporu pro povýšení zákazu zneužití práva na obecnou zásadu právní, když v současné době zákaz zneužití práva není univerzálně aplikován napříč všemi právními řády jednotlivých členských států Evropské unie, ba dokonce když nepanuje shoda na vymezení právních vztahů, na než se zásada zneužití

⁵⁰⁰ ARNULL, Anthony. What is a General Principle of EU Law. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?* Portland: Hart Publishing, 2011, str. 7. ISBN: 978-1-84113-938-8.

⁵⁰¹ BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004, str. 182. ISBN 80-7357-030-0.

⁵⁰² TRIDIMAS, Takis. *The General Principles of EU Law*. 2nd edition. Londýn: Oxford European Union Law Library, 2007, str. 29 a násl. ISBN 978-0-19-922768-6.

⁵⁰³ FARMER, Paul. Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A Response. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?* Portland: Hart Publishing, 2011, str. 4. ISBN: 978-1-84113-938-8.

⁵⁰⁴ Srovnej bod 71 stanoviska generálního advokáta ve věci Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-255/02.

⁵⁰⁵ ARNULL, Anthony. What is a General Principle of EU Law. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?* Portland: Hart Publishing, 2011, str. 8 a 18. ISBN: 978-1-84113-938-8.

práva v jednotlivých členských státech Evropské unie aplikuje.⁵⁰⁶ Pakliže porovnáme rozhodnutí veřejností označovaná jako ve věci Kofoed a např. Mangold⁵⁰⁷, je na první pohled patrné, že ve věci Mangold bylo zavedení nové obecné zásady právní Soudním dvorem Evropské unie doprovázeno zcela jednoznačným konstatováním této skutečnosti, a to včetně analýzy dopadů, které zavedení nové obecné zásady právní bude mít pro právní vztahy recipientů práva Evropské unie.⁵⁰⁸ Takovýto postup první komory Soudního dvora Evropské unie však ve věci Kofoed zcela absentuje, tudíž z pohledu historického výkladu není evidentní, že by úmyslem Soudního dvora Evropské unie bylo zavedení zákazu zneužití práva jakožto obecné zásady právní, a tedy pramene práva Evropské unie.

Nelze ovšem opomenout ani skutečnost, že v mnohé judikatuře Soudního dvora Evropské unie plní zákaz zneužití práva rovněž funkci ospravedlnění přijetí určité legislativy, jejímž účelem je zamezení zneužívající praktiky svobody usazování výhradně za účelem získání prospěchu z využití výhodnějšího daňového režimu členského státu Evropské unie, kde došlo k usazení, kdy jistě usazení se v určitém členském státě Evropské unie za účelem výhodnějšího daňového režimu samo o sobě zneužívající praktiku nepředstavuje.⁵⁰⁹

Domnívám se, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie je dostatečně zřejmé, že zákaz zneužití práva by neměl představovat obecnou zásadu právní jakožto pramen práva Evropské unie, nýbrž úmyslem Soudního dvora Evropské unie bylo zdůraznit univerzálnost aplikace této zásady na jakékoliv právní odvětví regulované na unijní úrovni. Z tohoto pohledu pak zákaz zneužití práva považuji za výkladový imperativ, jež poskytuje recipientovi práva vodítko, jakým způsobem by měla být příslušná norma aplikována, aniž by došlo ke zneužití její aplikace, a naopak k dosažení jejího účelu. Rovněž je evidentní, že zákaz zneužití práva je koncipován jako reakce na praktiku, která není nic jiného než nelegitimní vyhýbání se daňové povinnosti. V případě, kdy správce daně shledá, že opatření daňového subjektu bylo nelegitimním vyhýbáním se daňové povinnosti nebo agresivním daňovým plánováním, má

⁵⁰⁶ Srovnej bod 22 stanoviska generálního advokáta ve věci Alexandros Kefalas and Others v Elliniko Dimosio (Greek State) and Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), sp. zn. C-367/96.

⁵⁰⁷ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. listopadu 2005, Werner Mangold v Rüdiger Helm, sp. zn. C-144/04, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2005, vložka I-09981.

⁵⁰⁸ Tamtéž, bod 75 a 76.

⁵⁰⁹ Srovnej bod 34, 37 a 38 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue, sp. zn. C-196/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-07995, nebo bod 26 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. července 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kennethu Hallu Colmerovi (Her Majesty's Inspector of Taxes), sp. zn. C-264/96, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1998, vložka I-04695.

otevřenou cestu k aplikaci této zásady.⁵¹⁰ Ve světle tohoto závěru také vystupuje do popředí ambivalence termínu zneužití práva, když zneužití práva je často odbornou veřejností používáno k označení skutkového stavu, tedy obdobně jako jsou užívány termíny analyzované druhou kapitolou této práce, anebo jakožto nástroj, který slouží potírání právě nelegitimního vyhýbání se daňové povinnosti nebo i *tax evasion*⁵¹¹ na dani z přidané hodnoty vyslovením existence zneužívající praktiky, v důsledku čehož je správce daně oprávněn odepřít byť i již jednou přiznaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu anebo materiálně přehodnotit jednání daňového subjektu.⁵¹² O této skutečnosti také svědčí pozitivněprávní začleňování zákazu zneužití práva buďto jakožto opatření k potírání vyhýbání se daňové povinnosti, nebo jakožto *anti-tax abuse measure*, tedy opatření proti zneužívání práva.⁵¹³ Cíl zákazu zneužití práva je však v oblasti daně z přidané hodnoty stejný, a to zajistit, aby transakce podléhající režimu daně z přidané hodnoty nebyla zasažena zneužívající praktikou.⁵¹⁴

4.2.2.2 Aplikace zákazu zneužití práva dle judikatury Soudního dvora Evropské unie

Soudní dvůr Evropské unie dále vyslovuje své přesvědčení, že je nutno klást rovněž nároky na určitost a předvídatelnost práva pro jeho recipienty.⁵¹⁵ Ve světle této direktivy je nezbytné k tomu, aby se jednalo o zneužití práva upravujícího daň z přidané hodnoty získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným příslušným ustanovením právního předpisu, přestože by formálně dle textace byly splněny podmínky stanovené tímto právním předpisem.⁵¹⁶ Jestliže lze odůvodnit hospodářskou činnost, která je označena za zneužívající, jiným způsobem, než pouze dosažením daňového zvýhodnění vůči

⁵¹⁰ FROMMEL, Stefan N. United Kingdom tax law and abuse of rights. *Intertax*. 1991, roč. 19, č. 1, str. 55. ISSN 0165-2826.

⁵¹¹ VAN BREDERODE, Robert F. *Systems of General Sales Taxation. Theory, Policy and Practice*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009, str. 260. ISBN 978-90-411-2832-4.

⁵¹² ALMENDRAL, Violeta Ruiz. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? *Intertax*. 2005, roč. 33, č. 12, str. 579. ISSN 0165-2826.

⁵¹³ BARATA, Enoch a Cephas K. BIRUNGYI. Fighting tax evasion. *International Financial Law Review*. 2015, roč. 34, č. 1, str. 74. ISSN 0262-6969.

⁵¹⁴ HOMER, Aronold a Rita BURROWE. *Tolley's Tax Guide 1997-98. Finance (No 2) Act 1997 Edition*. Croydon: Tolley Publishing CO Ltd, 1997, str. 2437. ISBN 1-86012-655-3.

⁵¹⁵ Srovnej bod 73 rozhodnutí Halifax.

⁵¹⁶ Srovnej bod 74 rozhodnutí Halifax.

správci daně, resp. státu nebo jiného veřejnoprávního subjektu, aplikace zásady zákazu zneužití práva není namístě.⁵¹⁷

Cílem aplikace ustanovení upravujících odpočet daně z přidané hodnoty je zcela zbavit osobu povinnou k dani ekonomické zátěže této daně zaplacené na vstupu tak, aby byla zachována neutralita této daně.⁵¹⁸ Samotná existence podvodu či zneužití systému daně z přidané hodnoty je však dostatečným důvodem, aby již jednou vzniklý nárok na odpočet nebyl nadále zachován.⁵¹⁹ Ovšem volba mezi uskutečněním zdanitelného plnění nebo osvobozeného plnění závisí na mnoha faktorech, mezi něž rovněž patří i daňové dopady takové transakce.⁵²⁰ Z tohoto důvodu Soudní dvůr Evropské unie závěrem narativní části rozhodnutí Halifax shrnuje, že: „*pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.*“.⁵²¹ V odborné literatuře se tento test označuje za tzv. „*Two limb test*“, jehož „větve“ jsou rozpor právního jednání formálně bezvadného s účelem zneužívaného ustanovení práva jako objektivní složka testu existence zneužívající praktiky a cíl zneužívající praktiky jako subjektivní složka testu existence zneužívající praktiky.⁵²²

Tímto rozhodnutím Soudní dvůr Evropské unie více méně otevřel vrátka pro navazující, do té doby spíše výjimečnou judikaturu⁵²³, ať už svou nebo soudních orgánů členských států Evropských společenství, resp. Evropské unie. Jako příklad této navazující judikatury na rozhodnutí Halifax na úrovni Soudního dvora Evropské unie lze uvést rozsudek tohoto soudu ze dne 21. února 2008 ve věci Ministero dell'Economia e delle Finanze proti Part Service Srl, sp. zn. C-425/06, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2008, vložka I-00897 (dále jen „*rozhodnutí*

⁵¹⁷ Srovnej bod 89 a 91 stanoviska generálního advokáta ve věci Halifax.

⁵¹⁸ K neutralitě daně z přidané hodnoty a nároku na odpočet této daně srovnej rozsudek Soudního dvora Evropské unie 3. dubna 2003, Criminal proceedings against Matthias Hoffmann, sp. zn. C-144/00, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2003, vložka I-02921.

⁵¹⁹ Srovnej body 78 až 84 rozhodnutí Halifax.

⁵²⁰ SWINKELS, Joep J. P. Abuse of EU VAT Law. *International VAT monitor*. 2011, roč. 22, č. 4, str. 224. ISSN 0925-0832.

⁵²¹ Bod 86 rozhodnutí Halifax.

⁵²² MURRAY, Rebecca. *Tax avoidance*. 1. vydání. London: Sweet & Maxwell Limited, 2012, str. 247 a násl. ISBN 978-1-84703-774-9.

⁵²³ Srovnej např. rozsudek Soudního dvora ze dne 3. března 2005, I/S Fini H v Skatteministeriet, sp. zn. C-32/03, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2005, vložka I-01599.

Part Service“), rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. prosince 2010 ve věci *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs proti Weald Leasing Ltd*, sp. zn. C-103/09, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2010, vložka I-13589 (dále jen „*rozhodnutí Weald Leasing*“) nebo rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. března 2012 ve věci *Ministero dell'Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate proti 3M Italia SpA*, sp. zn. C-417/10, zveřejněný v elektronické Sbírce rozhodnutí (dále jen „*rozhodnutí 3M*“).

V rozhodnutí *Part Service* Soudní dvůr Evropské unie rozvinul „*Two limb test*“ z rozhodnutí *Halifax* o vytyčení mezí zneužití práva, pokud existují v konkrétní věci hospodářské důvody nesouvisející se zneužitím práva.⁵²⁴ Soudní dvůr Evropské unie v této věci zdůraznil, že rozhodnutím *Halifax* nejudikoval, že pro označení praktiky jako zneužívající je nutná existence pouze jednoho cíle plnění, a to cíle získání daňového zvýhodnění⁵²⁵, nýbrž že „*lze shledat existenci zneužívající praktiky tehdy, pokud hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění je dosažení daňového zvýhodnění*.“⁵²⁶ Není přitom rozhodné, aby takového daňového zvýhodnění dosáhl přímo daňový subjekt uskutečňující příslušnou zdanitelnou transakci, nýbrž se zneužívající praktika může vyskytovat i v případech, kdy daňového zvýhodnění dosáhne např. zákazník tohoto daňového subjektu.⁵²⁷ Dosáhne-li však osoba povinná k dani daňové výhody praktikou, která by za jiných okolností byla označena za zneužívající, která ovšem v tomto konkrétním případě není v rozporu s cílem aplikovaných ustanovení právních předpisů, nelze takovou praktiku označit na zneužívající⁵²⁸, jak Soudní dvůr Evropské unie uvedl v rozhodnutí *Weald Leasing*. Posouzení zneužívající praktiky totiž není založeno pouze na posouzení povahy samotné zdanitelné transakce potenciálně označitelné za zneužívající, ale právě na posouzení předmětu, účelu a důsledků činnosti konkrétního daňového subjektu.⁵²⁹

Jedním z rozhodnutí týkajících se zneužití práva u přímých daní je rozhodnutí *3M*, ve kterém Soudní dvůr Evropské unie uzavřel, že pro oblast přímých daní v současné době⁵³⁰ neexistuje žádná obecná zásada, ze které by vyplývala povinnost členských států Evropské unie

⁵²⁴ Srovnej bod 31 rozhodnutí *Part Service*.

⁵²⁵ Srovnej bod 44 rozhodnutí *Part Service*.

⁵²⁶ Bod 45 rozhodnutí *Part Service*.

⁵²⁷ SWINKELS, Joep J. P. Abuse of EU VAT Law. *International VAT monitor*. 2011, roč. 22, č. 4, str. 225. ISSN 0925-0832.

⁵²⁸ Srovnej bod 32 rozhodnutí *Weald Leasing*.

⁵²⁹ Srovnej bod 44 rozhodnutí *Weald Leasing*.

⁵³⁰ Myšleno v době vnesení rozhodnutí v první polovině roku 2012.

potírat zneužívající jednání v oblasti neharmonizovaných přímých daní⁵³¹, není-li aplikováno vnitrostátní ustanovení omezující některou ze základních svobod zaručených Smlouvou o fungování Evropské unie jako nezbytné opatření k předejití zneužívajícím jednáním v oblasti přímých daní.⁵³² V současnosti již došlo ke strukturální harmonizaci například některých aspektů daně z příjmů právnických osob⁵³³ a dle autora harmonizační tendence v oblasti přímých daní budou nadále v Evropské unii spíše posilovat, proto lze v blízké budoucnosti očekávat, že postupy uplatňování zásady zákazu zneužití práva judikované ve věci legislativy daně z přidané hodnoty budou aplikovatelné rovněž na daně přímé, a to hlavně na ty, jež přinášejí do veřejných rozpočtů nejvyšších příjmů.⁵³⁴ Dle mého názoru však nic nebrání členským státům Evropské unie, aby i v neharmonizovaných oblastech přímých daní vyvodily zásadu zákazu zneužití práva v souladu s jurisprudencí a interpretací národních norem.⁵³⁵ Přesto se domnívám, že moderní tendencí bude sjednocování konceptu zásady zákazu zneužití práva v daňovém právu, která nakonec bude jednotně aplikovatelná pro veškeré daně v prostoru Evropské unie.⁵³⁶

4.2.2.3 Aplikace zásady zákazu zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty v ČR

Závěry Soudního dvora Evropské unie, zejména v rozhodnutí Halifax, se rovněž nutně promítly do posuzování otázky zneužití práva Nejvyšším správním soudem ČR, kdy tento soud při posuzování aplikace zásady zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty postupuje konkrétně podle níže uvedeného stanoviska. Analýza zneužití práva musí být z objektivního hlediska v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání, poněvadž *„daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu*

⁵³¹ Srovnej bod 32 rozhodnutí 3M.

⁵³² Srovnej bod 31 rozhodnutí 3M.

⁵³³ Týkajících se zejména daňově-právních aspektů sdružených osob (příkladem směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států).

⁵³⁴ Očekáváno je přijetí směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob, které je zatím ve fázi návrhu směrnice Komise.

⁵³⁵ Srovnej např. usnesení Ústavního soudu ze dne 31. října 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, když pomineme, že je aplikace zákazu zneužití práva v oblasti daní z příjmů tímto soudem odvozena od justikatury Soudního dvora Evropské unie.

⁵³⁶ DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*. 2015, roč. 43, č. 1, str. 48. ISSN 0165-2826.

musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH.“.⁵³⁷ Jak již bylo uvedeno výše v kapitolách věnované termínům souvisejícím s pojmem daňový únik, daňové subjekty jsou přeci oprávněny organizovat svou podnikatelskou činnost takovým způsobem, aby snížily svoji daňovou povinnost, neboť neexistuje žádná povinnost podnikat způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státního nebo jiného veřejného rozpočtu. Takováto svoboda volby způsobu podnikání se však nutně musí pohybovat v mezích legálních možností.⁵³⁸ Z těchto závěrů Nejvyššího soudu ČR lze tak dovozovat, že pomyslnou hranici pro tuto svobodnou volbu způsobu podnikání by měla určovat zásada zneužití práva současně aplikovaná spolu s výše uvedenými zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů tak, aby nedocházelo k neodůvodněné preferenci jakékoliv z těchto zásad, protože případný střet těchto tří zásad není jenom problémem národním, nýbrž v důsledku existence totožných zásad, na nichž je postavena Evropská unie, i problémem unijním.⁵³⁹

Nejvyšší správní soud ČR se proto snažil stanovit mantinely, kdy je možné správcem daně s ohledem na výše uvedené zásady odmítnout plátcem daně nárokové právo na odpočet. Dle tohoto soudu je správce daně oprávněn odmítnout plátcem nárokové právo na odpočet pouze pokud⁵⁴⁰:

- a) *„[r]elevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (judikát Halifax tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta "zmírňuje" tím, že hovoří o tom, že "hlavním účelem" realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejm. bod 86. odůvodnění tohoto judikátu) a*
- b) *přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH.*

Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podryvat cíle právního systému jako takového.“

⁵³⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 23. srpna 2006 sp. zn. 2 Afs 178/2005.

⁵³⁸ Tamtéž.

⁵³⁹ BREDERODE, Robert F. van. Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU. *International Tax Journal*. 2008, č. 1, str. 35.

⁵⁴⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 23. srpna 2006 sp. zn. 2 Afs 178/2005.

V předmětném rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 23. srpna. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005, však pozornost přitahuje formulace právního názoru tohoto soudu při aplikaci výše uvedených závěrů na meritum samotné projednávané věci, kdy tento soud uvedl: „*Hlediska právní jistoty a legitimního očekávání velí připustit, aby stěžovatel měl právo nahlížet na výklad ustanovení ... v souladu s prostým smyslem jeho slov, tj. v souladu s gramatickým a systematickým výkladem vyloženým Nejvyšším správním soudem ..., třebaže je tento výklad v rozporu s výkladem teleologickým, vycházejícím ze smyslu a účelu odpočtu DPH a jeho krácení.*“. Nejvyšší správní soud ČR tedy explicitně uvádí, že při posuzování případného zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty bude jasně preferovat zásadu právní jistoty a legitimního očekávání, jež považuje za imanentní znaky právního státu, a tudíž bude dávat přednost výkladu jazykovému (gramatickému) a systematickému. Lze si pak pokládat otázku, jaký právní význam má pak výklad teleologický, protože dle mého názoru a zřejmě i Soudního dvora Evropské unie je hlavním hlediskem pro aplikaci zneužití práva výkon tohoto práva v rozporu s jeho účelem, jenž může být odhalen pouze výkladem teleologickým. Odpovědí může být, že tento závěr Nejvyšší správní soud ČR aplikuje pouze při posuzování zneužití práva týkajícího se jednoho konkrétního ustanovení, neboť v případě využívání např. institutů soukromého práva se tento soud od tohoto názoru zjevně odchyluje, jak vyplývá z následně uvedených rozhodnutí.

Příkladem může být rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 12. prosince 2012, sp. zn. 5 Afs 75/2011, jenž pro tentokrát vychází i z dalšího rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, a to z rozhodnutí ze dne 12. září 2006 ve věci Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue, sp. zn. C-196/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-07995, v němž došel k závěru, že i samotné založení dceřiné společnosti může být za konkrétních podmínek shledáno v rozporu se zákazem zneužití práva, přičemž odlišil, zda-li se jedná o skutečný výkon práva svobodně se usazovat nebo o usazení výhradně za účelem získání daňové výhody.⁵⁴¹ Nejvyšší správní soud ČR proto v této věci dovodil, že vyplývá-li z obsahu právního jednání, že jeho hlavním účelem je dosažení daňové výhody, obohatil se takový plátce na úkor státního rozpočtu, ale rovněž i vůči ostatním plátcům daně z přidané hodnoty. V tomto případě je také evidentní, že se tento soud spíše zaměřuje na posouzení účelu samotného zneužívajícího jednání, které by mělo být

⁵⁴¹ Srovnej rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes plc a Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, sp. zn. C-196/04, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-07995.

naplněné i konkrétním obsahem, aby nebylo toliko formální, než na hledání účelu dotčeného ustanovení, přestože právě i tento aspekt zneužití práva představuje objektivní testovací podmínku pro vyslovení existence zneužívající praktiky. Potvrzuje se tedy myšlenka vyslovená Weberem, že v praxi bude mnohdy složité rozlišit mezi posouzením splnění objektivního a subjektivního testu pro vyslovení existence znevažující praktiky, neboť obě tyto roviny mnohdy splynou.⁵⁴²

V případě rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ČR lze však spatřovat argumentačně preciznější odůvodňování vyslovení zákazu zneužití práva a následného odmítnutí přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, když např. v rozsudku tohoto soudu ze dne 26. ledna 2011, sp. zn. 2 Afs 83/2010, již řádně odůvodnil aplikaci testu zneužití práva založeného unijní judikaturou a svou předešlou rozhodovací praxí. V tomto rozhodnutí byla uspokojivě vypořádána posouzení, zda-li předmětné jednání je v rozporu s principy fungování daně z přidané hodnoty a samotnou zásadou neutrality této daně, jako objektivního testu posouzení existence zneužívající praktiky, a zda-li hlavním účelem jednání plátce daně z přidané hodnoty bylo sledování získání daňové výhody, jako subjektivního testu posouzení existence zneužívající praktiky.

Závěrečné rozhodnutí z této oblasti, jemuž bude v této práci věnována pozornost, je rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. května 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94, primárně se věnující zastřeným právním úkonům.⁵⁴³ Mimo jiné je tato věc věnována také vzájemnému vztahu zastřeného právního jednání a zneužití práva, kdy bylo shledáno, že: „zneužití práva je ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném“⁵⁴⁴, kdy správce daně nemá možnost libovolně rozhodnout, zda-li aplikovat zákaz zneužití práva nebo vycházet ze skutečného obsahu dissimulovaného právního jednání namísto jednání simulovaného, protože zákaz zneužití práva má být aplikován zcela výjimečně, a to pokud není aplikovatelné žádné jiné ustanovení zákona.⁵⁴⁵

⁵⁴² WEBER, Dennis. European Union - Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1. *European Taxation*. 2013, roč. 53, č. 6, str. 255. ISSN 0014-3138.

⁵⁴³ Tedy aplikace v době rozhodování soudu platného ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které bylo nahrazeno v současnosti účinným ustanovením § 8 odst. 3 daňového řádu.

⁵⁴⁴ Bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. května 2010, sp. zn. 1 Afs 11/2010.

⁵⁴⁵ Srovnej bod 37 tamtéž.

Z výše uvedených závěrů rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ČR lze tudíž dovodit, že i v judikatuře je zákaz zneužití práva chápán jako zcela výjimečně aplikovatelný institut, k jehož užití by mělo být přikročeno pouze za předpokladu, že zneužívající jednání je v rozporu s účelem zákona, avšak pouze za podmínky, že toto jednání nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání daňové výhody. Aplikace principu zákazu zneužití práva, jak byl konstruován judikaturou v daňovém právu, tak slouží především tam, kde neexistuje pozitivněprávní zakotvení obecného ustanovení proti vyhýbání se daňové povinnosti.⁵⁴⁶ Na druhou stranu tento soud obezřetně nenechává široký prostor pro diskreční pravomoc správce daně pro aplikaci této zásady, když se vyslovuje pro přednostní aplikaci jazykového výkladu před výkladem teleologickým, což ovšem nepovažují za vhodné ve světle interpretačních normativ Soudního dvora Evropské unie v oblasti daně z přidané hodnoty, který preferuje vedle systematického výklad teleologický.⁵⁴⁷

4.3 „Ručení“ v oblasti daně z přidané hodnoty

Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty však pamatuje na nezbytnost potírání daňových úniků i ve své pozitivněprávní rovině, když k zajištění výběru této daně umožňuje členským státům Evropské unie stanovit povinnost k její úhradě jiné osobě než osobě primárně povinné k uhrazení daně.⁵⁴⁸ Z tohoto důvodu pak bylo do článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty převzato ustanovení článku 21 odst. 3 šesté směrnice, které umožňuje ve specifických případech stanovit, že daň z přidané hodnoty je povinna uhradit i jiná osoba, než osoba povinná k této dani, bez ohledu na daňový status této osoby.⁵⁴⁹ Z jazykového vyjádření této normy a jejího systematického zařazení je pak možno vyvodit závěr, že toto ustanovení neurčuje, na koho se hledí jako na daňový subjekt, nýbrž že se jedná toliko o přenesení jedné povinnosti daňového subjektu týkající se platební roviny, a to

⁵⁴⁶ WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 56. ISBN 0-9505876-7-2.

⁵⁴⁷ Srovnej bod 20 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. října 1982, Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministero della sanità, C-283/81, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1982, vložka 03415.

⁵⁴⁸ Proposal for a SIXTH COUNCIL DIRECTIVE on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM (73) 950. In: *Ec.europa.eu* [online]. 1973, str. 24 [cit. 7. 3. 2017]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_en.pdf).

⁵⁴⁹ Srovnej TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1178. ISBN 978-90-8722-091-4.

povinnosti uhradit daň z uskutečněného zdanitelného plnění příslušnému správci daně. Svou povahou se tedy jedná pouze o hmotněprávní přenesení závazku daňového subjektu daň uhradit.⁵⁵⁰ Přestože se jedná o poměrně jednoduše legislativně řešené ustanovení, praxe ukázala, že se nelze opírat pouze o jazykové vyjádření ustanovení článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, ale také o další prameny práva Evropské unie a také o judikaturu Soudního dvora Evropské unie.

4.3.1 Otázka jazykového výkladu

První problém související s aplikací institutu podle ustanovení článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty je na první pohled zřejmý z komparace jednotlivých jazykových znění této směrnice. V této souvislosti je nezbytné poukázat například na české a slovenské znění tohoto ustanovení, jež dle svého jazykového vyjádření umožňuje zavést institut ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty, když převážná většina ostatních jazykových znění⁵⁵¹ této směrnice pracuje se společnou a nerozdílnou povinností k úhradě této daně, nikoliv tedy s institutem ručení.⁵⁵²

Problematikou jazykového výkladu založeného na konkrétním lingvistickém vyjádření právní normy v odlišném znění dle jednotlivých jazykových znění právního předpisu práva Evropské unie se přitom zabývá judikatura Soudního dvora Evropské unie zakládající výkladové imperativy pro oblasti harmonizovaného práva právem Evropské unie. Nelze se totiž opírat při výkladu konkrétního ustanovení práva Evropské unie o pouhé porovnání jednotlivých jazykových verzí příslušného právního předpisu⁵⁵³, naopak dle Soudního dvora Evropské unie takovéto porovnání není nijak zvlášť relevantní pro výklad aplikované normy, neboť je nezbytné v každém konkrétním případě aplikovanou normu vykládat s důrazem na její účel

⁵⁵⁰ Srovnej BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 160. ISBN: 978-80-7179-254-3.

⁵⁵¹ Např. anglické, německé a portugalské.

⁵⁵² Srovnej SEJKORA, Tomáš. Subrogační regres u institutu ručení za nezaplacenou DPH. In VIČAROVÁ HEFNEROVÁ, Hana a Lucia MADLEŇÁKOVÁ (eds.). *Kontroverzní názory v právu. Sborník z konference Olomoucké debaty mladých právníků 2015*. Praha: Leges, str. 113 a násl. ISBN 978-80-7502-111-3.

⁵⁵³ BOBEK, Michal. Soudní dvůr Evropských společenství – UAB Profisa: K výkladovým „opravám“ nesprávných překladů práva Společenství. *Soudní rozhledy*. 2007, č. 9, s. 363-366. ISSN 1210-6410.

a také systematiku dalších pravidel, jejichž je aplikovaná norma součástí.⁵⁵⁴ Pakliže dochází mezi jednotlivými jazykovými zněními směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty k odlišnostem, není možné se bezvýhradně spoléhat na jazykový výklad konkrétního ustanovení, nýbrž je nezbytné dostat požadavku Soudního dvora Evropské unie a toto ustanovení posoudit v jeho celkové souvislosti s ostatními právními normami práva Evropské unie, a to v souvislostech sledovaného cíle tohoto práva a stavu jeho vývoje k datu aplikace dotčeného ustanovení práva Evropské unie.⁵⁵⁵ V případě výkladu konkrétního pojmu práva Evropské unie musí být také zohledněn zavedený princip nezávislosti unijních definic pojmů unijního práva⁵⁵⁶, v jehož důsledku není obvyklé interpretovat aplikované ustanovení práva Evropské unie za použití pojmu národního právního řádu členského státu Evropské unie.⁵⁵⁷ Jedinou autoritou k závaznému výkladu unijního práva je totiž Soudní dvůr Evropské unie.⁵⁵⁸ Přesto jazykový výklad pro interpretaci práva Evropské unie není zcela zanedbatelný, protože je již ustáleným judikaturním závěrem Soudního dvora Evropské unie, že význam a obsah nedefinovaného termínu práva Evropské unie se v obecné rovině určuje v souladu s jeho obvyklým významem v běžném jazyce, avšak s přihlédnutím k již zmiňovanému kontextu (systematické) použití vykládaného termínu a sledovaného cíle právní úpravy, jejíž součástí tento termín je.⁵⁵⁹ Je proto zřejmé, že jazykový výklad je relevantní pouze v prvotní rovině výkladu, avšak relevantní eurokonformní interpretace lze dosáhnout pouze za použití systematické a teleologické výkladové metody.

Je proto otázkou, zdali ustanovení § 108a a 109 zákona o dani z přidané hodnoty, jež jsou výsledkem transpozice ustanovení článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty v České republice, je možné aplikovat jakožto specifický druh daňového ručení, jak je tento institut rozpoznáván českou jurisdikcí, anebo naopak je tato ustanovení nezbytné

⁵⁵⁴ Srovnej bod 17 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. června 2000, *Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, sp. zn. C-100/84, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1985, vložka 01169.

⁵⁵⁵ Srovnej bod 20 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. října 1982, *Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministero della sanità*, sp. zn. C-283/81, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1982, vložka 03415.

⁵⁵⁶ FARMER, Paul a Richard LYAL. *EC Tax Law*. New York: Oxford University Press, 1994, str. 90. ISBN 978-0-19-825764-6.

⁵⁵⁷ CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE. VAT Opinion Statement of the CFE on the Distinction between Taxable and VAT Exempt Letting of Immovable Property. *European Taxation*. 2010, roč. 50, č. 2/3, str. 97. ISSN 0014-3138.

⁵⁵⁸ AMAND, Christian. Are VAT Exemptions Compatible with Primary EU Law? *International VAT monitor*. 2010, roč. 21, č. 6, s. 409. ISSN 0925-0832.

⁵⁵⁹ Srovnej bod 21 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. března 2005, *easyCar (UK) Ltd v Office of Fair Trading*, sp. zn. C-336/03, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2005, vložka I-01947.

podrobit eurokonformnímu výkladu a přes jazykové vyjádření aplikovat režim odpovídající společné a nerozdílné odpovědnosti za úhradu daně.

4.3.2 Unijní rovina „ručení“ v oblasti daně z přidané hodnoty

Stručná úprava článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ponechává poměrně rozšířený prostor pro diskreci jednotlivých členských států Evropské unie pro transpozici tohoto ustanovení do národních právních úprav daně z přidané hodnoty. Je tomu tak i s ohledem na možnost stanovení povinnosti uhradit daň z přidané hodnoty vedle osoby povinné k dani podle tohoto ustanovení jakékoliv další osobě, bez bližšího určení.⁵⁶⁰ Je však dovozováno, že tato třetí osoba by k uskutečněnému plnění měla mít dostatečně blízký kvalifikovaný právní vztah, který v zásadě nebude problematické dovodit u subjektu poskytovatele a příjemce zdanitelného plnění. Avšak i osobám formálně nezapojeným do plnění mezi těmito subjekty lze povinnost k úhradě daně podle ustanovení čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty dovodit v případě existence objektivních skutečností, které aplikaci tohoto ustanovení věcně ospravedlňují.⁵⁶¹ Předpokládá se, že se nicméně v největším množství případů tento institut uplatní právě vůči příjemci zdanitelného plnění.⁵⁶² Určení takové osoby povinné společně a nerozdílně k dani také nesmí být diskriminační povahy, a to především ve vztahu vůči neusazeným osobám povinným k dani v tuzemsku.⁵⁶³ O čem však není pochyb je skutečnost, že tato osoba vedle osoby primárně povinné k dani se stává daňovým dlužníkem, tzn. v rámci daňové evidence je u jedné daňové pohledávky veřejného rozpočtu evidován související dluh dvou nebo dokonce více daňových subjektů.⁵⁶⁴

⁵⁶⁰ Srovnej čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁵⁶¹ BERGER, Wolfgang, KINDL, Caroline a WAKOUNIG Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: I. Vox, 2010, str. 550. ISBN 978-80-8632-483-8.

⁵⁶² KASSOVIC, Karol. Tax Compliance in VAT/GST and Direct Taxation. In PFEIFFER, Sebastian a Marlies URSPRUNG-STEINDL. *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes*. Vídeň: Linde, str. 123. ISBN 978-3-7073-3345-9.

⁵⁶³ BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: I. Vox, 2010, str. 549. ISBN: 978-80-8632-483-8.

⁵⁶⁴ Srovnej jazykovou konstrukci rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

Restrikce v legislativní konstrukci transponované právní normy na základě článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ale ztělesňuje nepsané právo Evropské unie, představované obecnými zásadami právními, ale také i judikatura Soudního dvora Evropské unie, která v podstatné míře omezuje transpozici tohoto článku jakýmkoliv způsobem dle uvážení národního zákonodárce členského státu Evropské unie. První konkrétní rozsudek Soudního dvora Evropské unie se přitom zaměřoval na britskou právní úpravu transponovaného článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, která byla zavedena za účelem potírání *MTIC* podvodů⁵⁶⁵ a umožňovala, aby *Her Majesty's Revenue and Customs* zaslal platební výměr na daň z přidané hodnoty osobě povinné k dani (příjemci plnění), pokud tato osoba v okamžik dodání určeného zboží věděla, nebo měla důvody se domnívat, že tato daň nebo její část zůstane či zůstala při předchozím nebo následném dodání nezaplacena.⁵⁶⁶ Národní legislativa Spojeného království Velké Británie a Severního Irska v této souvislosti založila také právní domněnku, že osoba povinná k dani měla předpokládat, že daň z přijaté transakce nebude uhrazena v případě, že od ní vyžadovaná cena byla nižší než nejnižší cena, jíž by bylo možné rozumně na příslušném trhu předpokládat, nebo nižší než cena za jakékoliv předcházející dodání této osobě dodávaného zboží.⁵⁶⁷ Takovýto výkon svěřených pravomocí národním zákonodárcem musí v prvotní rovině dbát především dvou obecných zásad právních, a to právní jistoty a proporcionality⁵⁶⁸ vyžadující přijetí pouze takového opatření, které je s ohledem na sledovaný cíl národní legislativou nezbytné.⁵⁶⁹

V tomto britském případě se Soudní dvůr Evropské unie vyslovil, že článek 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty umožňuje „členskému státu považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné

⁵⁶⁵ V době zavedení tohoto institutu vykazovaly veřejné rozpočty Spojeného království Velké Británie a Severního Irska ztrátu způsobenou rozličnými typy daňových podvodů ve výši přesahující 1,5 miliard liber. Srovnej ANDERSSON, Helen a Karolina FRANZÉN. *Value Added Tax - the Right to Deduct in Case of Carousel Fraud*. Jönköping, 2008, str. 32. 17. 2. 2008. Jönköping International Business School of Jönköping University.

⁵⁶⁶ TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1179. ISBN 978-90-8722-091-4.

⁵⁶⁷ Srovnej bod 31 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others*, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

⁵⁶⁸ Srovnej bod 44 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. června 2000, *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR v Finanzamt Paderborn*, sp. zn. C-396/98, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-04279.

⁵⁶⁹ Srovnej bod 47 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. prosince 1997, *Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) and Sanders BVBA v Belgische Staat*, spojené věci sp. zn. C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-07281.

v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená, a opřít se o domněnku v tomto ohledu, nic to nemění na tom, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné.“⁵⁷⁰ Je totiž pravdou, jak uvádí generální advokát k tomuto případu, že v opačném případě by zavedení nevyvratitelné domněnky *de facto* vedlo k vytvoření objektivního odpovědnostního systému za odvedení daně z přidané hodnoty, které jde nad rámec nezbytného pro zajištění odvodu této daně do veřejných rozpočtů⁵⁷¹, které je tedy v rozporu se zásadou proporcionality.⁵⁷² Podle Soudního dvora Evropské unie je proto nezbytné analogicky aplikovat závěry již jednou tímto soudním dvorem vyslovené, týkající se pravomoci správce daně odmítnout nárok na odpočet, že subjekty, jež přijmou veškerá opatření, která po nich mohou být rozumně požadována, aby zabránily své účasti na řetězci dodávek zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, musejí mít možnost důvěřovat v zákonnost jimi uskutečněných operací, aniž by riskovaly, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod daně z přidané hodnoty vedle svého dodavatele.⁵⁷³ Je proto otázkou, zdali neaplikovat rovněž po vzoru právní konstrukce pravomoci správce daně odmítnout přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu i požadavek k uplatňování vědomostního testu o možném zapojení do obchodního řetězce stíženého daňovým podvodem také pouze k možnému daňovému podvodu v předcházejícím stádiu dodávek před dodáním předmětného zboží určené osobě povinné k dani potenciálně stížené společnou a nerozdílnou odpovědností za úhradu této daně. Pakliže by tento vědomostní test nebyl takto regulován, je zřejmé, že by byly kladeny i zvýšené požadavky na ověřování odběratelů každé osoby povinné k dani.

Pro českou právní úpravu „ručení“ za nezaplacenou daň z přidané hodnoty je však relevantní i navazující judikatura Soudního dvora Evropské unie ve věci daňových podvodů v oblasti stěžejních komodit zasažených daňovými úniky v České republice, jimiž jsou

⁵⁷⁰ Bod 32 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others*, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

⁵⁷¹ Srovnej bod 27 stanoviska generálního advokáta ve věci *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others*, sp. zn. C-384/04.

⁵⁷² Srovnej KASSOVIC, Karol. *Tax Compliance in VAT/GST and Direct Taxation*. In PFEIFFER, Sebastian a Marlies URSPRUNG-STEINDL. *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes*. Vídeň: Linde, str. 123. ISBN 978-3-7073-3345-9.

⁵⁷³ Srovnej bod 33 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others*, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

minerální oleje.⁵⁷⁴ Nizozemská právní úprava totiž stanovila odpovědnost skladovatele zboží v jiném než celním skladu společně a nerozdílně odvést daň z přidané hodnoty s osobou povinnou k dani, v důsledku čehož došlo k aplikaci dotčeného ustanovení i vůči poskytovateli služeb zajišťujícího pro své zákazníky mimo jiné uskladnění ropných produktů až do okamžiku jejich konečného dodání koncovým zákazníkům, jimiž jsou především čerpací stanice zajišťující maloobchodní distribuci pohonných hmot.⁵⁷⁵ Nizozemská právní úprava tak nestanovovala žádnou možnost vyvinut se ze společné a nerozdílné odpovědnosti za daň z přidané hodnoty, tedy založila objektivní odpovědnost třetí osoby za její odvedení.⁵⁷⁶ Soudní dvůr Evropské unie proto shledal, že taková bezpodmínečná objektivní společná a nerozdílná odpovědnost za daň z přidané hodnoty se uplatní i v případě, kdy je skladovatel v dobré víře anebo nelze shledat žádné úmyslné nebo nedbalostní protiprávní jednání, a proto „*je zjevně nepřiměřené uvedené osobě bezpodmínečně přičítat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetí osoby povinné k dani, na které nemá prvně jmenovaná osoba žádný vliv.*“⁵⁷⁷

Důvod, proč Soudní dvůr Evropské unie dovedl pravidlo vědomostního testu o účasti na obchodním řetězci stíženém podvodem pro aplikaci velice široce jazykově konstruovaného ustanovení čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty dle mého čistě subjektivního pohledu spočívá v systematice oddílu 1 kapitoly 1 hlavy XI směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.⁵⁷⁸ Jazykové vyjádření čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty⁵⁷⁹ a zařazení tohoto článku až na konec výše uvedeného oddílu této směrnice naznačuje, že společná a nerozdílná odpovědnost za odvedení daně má sloužit jako speciální opatření odchylující se od obecné právní úpravy osoby povinné k uhrazení daně z přidané hodnoty správci daně. Vedle toho tento oddíl obsahuje rovněž další institut zavedený k potírání daňových úniků, kterým je vedle společné a nerozdílné

⁵⁷⁴ Srovnej PETR, Miroslav a Nikita POLJAKOV. Prostor pro podvody s DPH se tenčí. *Hospodářské noviny*. 2011, roč. 55, č. 32, str. 13. ISSN 1213-7693.

⁵⁷⁵ Srovnej bod 7 a 8 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV v FOD Financiën, sp. zn. C-499/10, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2011, vložka I-14191.

⁵⁷⁶ TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1182. ISBN 978-90-8722-091-4.

⁵⁷⁷ Srovnej bod 23 a 24 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV v FOD Financiën, sp. zn. C-499/10, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2011, vložka I-14191.

⁵⁷⁸ Tedy ze systematiky vymezení osob povinných odvést daň z přidané hodnoty správci daně.

⁵⁷⁹ Tato norma výslovně vyjmenovává články upravující vymezení osoby primárně povinné odvést daň z přidané hodnoty jakožto případy, kdy lze zavést společnou a nerozdílnou povinnost k odvodu této daně.

odpovědnosti za úhradu daně z přidané hodnoty režim přenesení daňové povinnosti⁵⁸⁰, v čemž právě spatřuji nezbytnost dovození závěrů zaujatých Soudním dvorem Evropské unie, a to s ohledem na následující důvod. Režim přenesení daňové povinnosti⁵⁸¹ je totiž regulován vymezením konkrétních výrobních a jiných obchodních odvětví, u nichž lze přenést povinnost uhradit daň z poskytovatele zdanitelného plnění na jeho příjemce⁵⁸², anebo členský stát Evropské unie může na základě tzv. mechanismu rychlé reakce zavést tento režim i ve směrnici o dani z přidané hodnoty nestanoveném odvětví, pakliže si tak vyžaduje náhlá potřeba potírání daňových úniků v určitém odvětví.⁵⁸³ Je však zcela vyloučeno, aby bez změny systematiky směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, tedy shora, bylo umožněno členskému státu Evropské unie zavést generální režim přenesení daňové povinnosti, byť regulován určitou výší úplaty z uskutečněného zdanitelného plnění (tzv. hybridní systém).⁵⁸⁴ Z perspektivy určení osoby povinné k odvedení daně z přidané hodnoty správci daně je přitom pro správu daní a zajištění výběru daně z přidané hodnoty mnohem výhodnější zavedení společné a nerozdílné odpovědnosti k úhradě této daně, a tedy dvou povinných osob, než „pouhého“ přenesení povinnosti k úhradě této daně z jednoho subjektu odpovědného k odvodu daně z přidané hodnoty na subjekt druhý, tedy opětovně pouze jedné povinné osoby. Pakliže tedy směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty restriktivně omezuje zavedení režimu přenesení daňové povinnosti jen na určitá odvětví ekonomických činností, je třeba dovodit, že i z pohledu daňových subjektů mnohem přísnější režim společné a nerozdílné odpovědnosti za úhradu daně z přidané hodnoty musí být limitován. Proto je nutné dovodit, že umožnění zavedení společné a nerozdílné odpovědnosti za odvedení daně z přidané hodnoty podle čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty na základě vymezení konkrétního odvětví, v němž se bude tento institut generálně uplatňovat jako je tomu u režimu přenesení daňové povinnosti je v rozporu s účelem a systematikou směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, vždyť v opačném případě by režim přenesení daňové povinnosti byl institutem zcela nadbytečným. Je žádoucí, aby tedy nedošlo k zavedení kritéria určujícího možnost zavedení režimu společné a nerozdílné odpovědnosti za odvedení daně z přidané hodnoty založeného na

⁵⁸⁰ KOGELS, Han. VAT Fraud with Emission Allowances Trading. *EC Tax Review*, 2010, roč. 19, č. 5, str. 186. ISSN 0928-2750.

⁵⁸¹ Tomuto režimu je věnována samostatná podkapitola.

⁵⁸² Srovnej čl. 199 a 199a směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁵⁸³ Srovnej ustanovení čl. 199b odst. 1 a 2 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁵⁸⁴ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT. Generalised reverse charge mechanism, č. j. SWD(2016) 457. In *Ec.europa.eu* [online]. Brusel, 2016, str. 27 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_457_en.pdf.

povaze uskutečněného zdanitelného plnění, nýbrž na určité kvalitě osoby povinné k dani. Jelikož však není možné zavést generální režim přenesení daňové povinnosti, není ani možné *argumentum a simili* zavést generální režim společné a nerozdílné odpovědnosti dodavatele i příjemce zdanitelného plnění za odvedení daně z přidané hodnoty správci daně. Jako kritérium uplatňování společné a nerozdílné odpovědnosti za odvedení daně z přidané hodnoty správci daně proto Soudní dvůr Evropské unie sáhl po již známém vědomostním testu o účasti na obchodním řetězci stíženém podvodem, neboť jiné kritérium by dle mého názoru neobstálo teleologickému a systematickému výkladu dotčených ustanovení směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.⁵⁸⁵

Daňové úniky si vyžádaly rovněž i úvahy týkající se rozšíření institutu společné a nerozdílné odpovědnosti za daň z přidané hodnoty spočívající v novelizaci směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, která by členskými státy Evropské unie umožňovala tento institut aplikovat i na přeshraniční případy.⁵⁸⁶ Nově navrhovaná modifikace společné a nerozdílné odpovědnosti za platbu daně z přidané hodnoty nicméně zcela zjevně šla protichůdným směrem výše uvedené judikatury Soudního dvora Evropské unie, když měla být založena v případě, kdy dodavatel z jiného členského státu Evropské unie nesplní svou povinnost daňového tvrzení a nevykáže příslušnou transakci ve svém daňovém přiznání správci daně.⁵⁸⁷ Podle Evropské komise: „[j]e třeba mít na paměti, že ustanovení o společné a nerozdílné odpovědnosti je již součástí směrnice o DPH, jeho používání členskými státy se však omezovalo na domácí plnění. Proto lze odůvodněně považovat nesplnění povinnosti podávat hlášení v souvislosti s přeshraničními plněními za důvod uznat subjekt společné a nerozdílně odpovědným za daňové ztráty vzniklé v členském státě, který bez příslušných informací neměl možnost podniknout kroky proti podvodům.“⁵⁸⁸ Je tak evidentní snaha Komise stanovit nevyvratitelnou domněnku, že v případě nepodání daňového přiznání k dani z přidané

⁵⁸⁵ Osobně mne napadlo zavést společnou a nerozdílnou odpovědnost za odvedení daně z přidané hodnoty u plátce, jehož obrat překročí určitou výši, avšak takovéto kritériu by dle mého názoru neobstálo z pohledu aplikace zásady proporcionality.

⁵⁸⁶ EVROPSKÁ KOMISE. Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii, č. j. COM(2008) 807. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 8 [cit. 8. 3. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2008/CS/1-2008-807-CS-F1-1.Pdf>.

⁵⁸⁷ TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1183. ISBN 978-90-8722-091-4.

⁵⁸⁸ EVROPSKÁ KOMISE. Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii, č. j. COM(2008) 807. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 8 [cit. 8. 3. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2008/CS/1-2008-807-CS-F1-1.Pdf>.

hodnoty dodavatelem dodávajícím plnění do jiného členského státu dodavatel nepřijal veškerá opatření, jež po něm mohou být rozumně požadována, aby zamezil své byt' i nevědomé účasti na daňovém podvodu. Přes tuto iniciativu však do dnešní doby nedošlo k rozšíření společné a nerozdílné odpovědnosti o tuto skutkovou modifikaci, když jako důvod spatřuji především skutečnost, že by do této regulace měly promluvit i obecné zásady právní jako pramenem práva Evropské unie, které mimo jiné představují kritérium posouzení legitimacy přijatých opatření orgány Evropské unie.⁵⁸⁹ Z tohoto důvodu se domnívám, že navrhované opatření by neobstálo ve světle zásady proporcionality v podobě, jak ji vykládá v oblasti potírání daňových úniků Soudní dvůr Evropské unie.

4.3.3 Ručení oprávněného příjemce

Systematicky první norma transponující institut společné a nerozdílné odpovědnosti za úhradu daně z přidané hodnoty zavádí institut ručení oprávněného příjemce a je výsledkem tendence rozšiřovat institut ručení v oblasti daně z přidané hodnoty. Tento druh ručení za daň z přidané hodnoty je přitom jasným příkladem, kdy byl sledován cíl transponovat čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty způsobem, aby společná a nerozdílná odpovědnost za úhradu daně z přidané hodnoty byla uložena třetí osobě, která se přímo neúčastní uskutečnění plnění, ale má k uskutečnění plnění kvalifikovaný blízký vztah.⁵⁹⁰

K vymezení pojmu oprávněného příjemce ovšem musíme sáhnout do jiného právního předpisu a normu ustanovení § 108a zákona o dani z přidané hodnoty vykládat v souladu s maximou „*vnitřní bezrozpornosti a konzistentnosti právního řádu, a tedy požadavku jeho jednotnosti jakožto uspořádaného harmonického celku.*“⁵⁹¹ Legální definici pojmu oprávněný příjemce nabízí ustanovení § 3 písm. h) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních dani, podle kterého je takto označována „*právnícká nebo fyzická osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně*

⁵⁸⁹ Viz výše v kapitole týkající se zákazu zneužití práva.

⁵⁹⁰ Srovnnej Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č. j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2013, str. 2 [cit. 11. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

⁵⁹¹ Srovnnej nález Ústavního soudu ze dne 13. března 2007, sp. zn. Pl. ÚS 10/06.

dopravované z jiného členského státu; oprávněný příjemce nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat; oprávněný příjemce je daňovým subjektem“. Přijetím vybraného výrobku⁵⁹² tedy oprávněnému příjemci vzniká daňová povinnost k příslušné spotřební dani, ale priznání a platba této daně je odložena až do okamžiku uvedení vybraného výrobku do volného oběhu.⁵⁹³ Jelikož však docházelo k prokazatelnému zapojení oprávněných příjemců do daňových úniků v obchodech s vybranými výrobky⁵⁹⁴, přistoupil český zákonodárce k zavedení „ručitelské“ povinnosti této třetí osoby, přestože oprávněný příjemce je v určitých případech pouze poskytovatelem specifické služby a sám není vlastníkem vybraného výrobku, když za odvedení daně z přidané hodnoty je odpovědný vlastník vybraného výrobku dodávající tento druh zboží svému odběrateli v tuzemsku.⁵⁹⁵ Pakliže by se oprávněný příjemce přímo účastnil jakožto odběratel dodání vybraného výrobku pořízeného z jiného členského státu Evropské unie nedojde k naplnění skutkové podstaty ručení podle ustanovení § 108a odst 1 zákona o dani z přidané hodnoty, což dle mého názoru nevyklučuje, aby mohl být ručitelem podle ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Rovněž z textace ustanovení § 108 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že oprávněný příjemce může podle tohoto ustanovení ručit za nezaplacenou daň z přidané hodnoty i v případě, kdy sám není plátcem daně z přidané hodnoty.

Právní úprava ručení oprávněného příjemce přitom koncepčně přejímá judikaturní závěry Soudního dvora Evropské unie a oprávněný příjemce bude ručit za nezaplacenou daň z přidané hodnoty z dodání vybraného výrobku třetí osobě, jež pořídila vybraný výrobek z jiného členského státu, pokud nepřijal veškerá opatření, která s ohledem na objektivní okolnosti případu po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že se neúčastní daňového úniku.⁵⁹⁶ Oprávněný příjemce jako třetí osoba stojící mimo dodavatelský řetězec tak bude subjektem ručitelského závazku k uhrazení daně z přidané hodnoty pouze v případě její participace na dodání vybraného výrobku podléhajícího spotřební dani⁵⁹⁷, s ohledem na tuto

⁵⁹² Chápej ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních dani.

⁵⁹³ Srovnej BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 185. ISBN: 978-80-7179-254-3.

⁵⁹⁴ Srovnej Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č. j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financisprava.cz* [online]. 2013, str. 8. [cit. 11. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

⁵⁹⁵ ŠKOPEK, Jan. Ručení odběratele za odvod DPH, která nebyla odvedena dodavatelem, a související judikatura. *Právní rozhledy*. 2016, roč. 24, č. 22, str. 777. ISSN 1210-6410.

⁵⁹⁶ Srovnej ustanovení § 108a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁵⁹⁷ Srovnej DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, str. 858. ISBN 978-80-7478-740-9.

skutečnost pak zákonodárce pravděpodobně přistoupil i k limitaci předmětu ručení, a to do výše daně odpovídající základu daně v ceně obvyklé včetně spotřební daně⁵⁹⁸, neboť jedním ze znaků daňových podvodů je právě skutečnost, že zboží bývá dodáváno za nižší než tržní cenu, a spotřební daň tvoří daňový základ daně z přidané hodnoty.⁵⁹⁹ Česká právní úprava rovněž umožňuje, aby správce daně vyzval oprávněného příjemce, aby tento prokázal, že přijal veškerá opatření, jež po něm mohou být rozumně požadována.⁶⁰⁰ Zde je však třeba poukázat na výše zmíněnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie a uvést, že společnou a nerozdílnou odpovědnost za uhrazení daně z přidané hodnoty podle čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty je možné postihnout pouze osobu, která v okamžiku uskutečnění plnění věděla nebo měla vědět, že by daň z přidané hodnoty v obchodním řetězci zůstala nezaplacená.⁶⁰¹ Přestože ustanovení § 108a zákona o dani z přidané hodnoty tuto podmínku výslovně nezmiňuje, je jí nezbytné dovodit teleologickým a eurokonformním výkladem. Je přitom nezpochybnitelné, že tato konstrukce byla přejata z právní konstrukce pravomoci správce daně za určitých okolností odmítnou přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu se proto vyslovuji pro zachování systematiky přístupu Soudního dvora Evropské unie a po vzoru tohoto primárního nástroje potírání daňových podvodů na dani z přidané hodnoty považuji také za vhodné dovodit, že je to právě správce daně, kdo je povinen prokázat, že osoba povinná k dani (analogicky i oprávněný příjemce) věděla nebo alespoň s ohledem na objektivní skutečnosti měla vědět, že se účastní obchodního řetězce stíženého daňovým podvodem. Rovněž se domnívám, že v případě, kdy objektivní okolnosti případu nasvědčují skutečnosti, že obchodní transakce, v níž je zapojen oprávněný příjemce, není stížena daňovým podvodem, není možné aplikovat ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty podle ustanovení § 108a zákona o dani z přidané hodnoty, a to ani v případě, kdy oprávněný příjemce neprokáže, že nepřijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň z přidané hodnoty bude pořizovatelem vybraných výrobků zaplacená. Pokud objektivní okolnosti případu nevykazovaly jakékoliv znaky obchodní transakce stížené daňovým podvodem, tak neexistovala ani rozumná opodstatněnost přijetí opatření k zabránění jeho účasti na obchodním řetězci stíženém daňovým podvodem, neboť v opačném případě je *argumentum ad absurdum* nezbytné dojít k závěru, že každé plnění

⁵⁹⁸ Srovnej ustanovení § 108a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁵⁹⁹ Srovnej ustanovení 36 odst. 1 zákona o dan z přidané hodnoty.

⁶⁰⁰ Srovnej ustanovení § 108a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶⁰¹ Srovnej bod 32 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

je potencionálně zasaženo daňovým únikem, pročež každá osoba povinná k dani a osoba s dostatečně silným kvalifikovaným vztahem k plnění podléhajícímu daně z přidané hodnoty musí přijmout veškerá rozumně vyžadovaná opatření k zajištění řádného zaplacení daně z přidané hodnoty osobou povinnou k její úhradě, což by v důsledku vedlo k potlačení základního principu fungování systému daně z přidané hodnoty v Evropské unii založeného na fragmentálním odvodu této daně v každé fázi obchodního řetězce a deformaci vnitřního trhu Evropské unie.

Zákon o dani z přidané hodnoty také stanovuje opatření, které za všech okolností musí být požadováno jako opatření, které může být rozumně požadováno po oprávněném příjemci, aby zabránil své účasti na obchodních transakcích stížených daňovým únikem, když dle ustanovení § 108a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty ponechává možnost oprávněnému příjemci využít zvláštní zajištění daně, což není nic jiného, než uhrazení daně namísto osoby povinné k dani primárně odpovědné k její úhradě. Z důvodu legislativní konstrukce institutu zvláštního zajištění daně byl zákonodárce nucen přistoupit k zavedení právní fikce, podle níž dojde k překlasifikování postavení oprávněného příjemce a pořizovatele vybraného zboží pro účely aplikace tohoto institutu.⁶⁰² Problém ovšem nastává v odlišnostech ručení oprávněného příjemce a příjemce zdanitelného plnění, protože ručitelství oprávněného příjemce je limitován do výše daně ze základu daně, který je určen jako cena obvyklá včetně spotřební daně. Důsledkem je pak skutečnost, že při využití zvláštního zajištění daně oprávněným příjemcem tento odvede daň z přidané hodnoty určené právě z ceny obvyklé, kdežto tato nemusí odpovídat výši daně z uskutečněného zdanitelného plnění, k níž je povinen pořizovatel vybraného výrobku, neboť tento může prodat vybraný výrobek za cenu vyšší než obvyklou.⁶⁰³ Je tak evidentní, že konstrukce ručení oprávněného příjemce podle ustanovení § 108a zákona o dani z přidané hodnoty je způsobilá zabezpečit alespoň částečnou úhradu daně z přidané hodnoty, avšak ani v případě existence podvodné transakce není způsobilá zajistit uhrazení celkové neodvedené daně.

⁶⁰² Srovnej DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, str. 861. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁶⁰³ V rámci tohoto názoru je rovněž odhlédnuto od skutečnosti, že určit cenu obvyklou může být i z pohledu profesionála jakým je podnikatel v pozici oprávněného příjemce, značně obtížné.

4.3.4 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Historicky první normu transponující článek 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty představuje ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty upravující ručení příjemce zdanitelného plnění, které poprvé nabylo účinnosti dne 1. dubna 2011.⁶⁰⁴ Systematika ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty je však založena na rozeznávání jednotlivých skutkových podstat, při jejichž naplnění se stane plátcem, jenž je příjemcem zdanitelného plnění, ručitelem za nezaplacenou daň poskytovatelem zdanitelného plnění. Pravděpodobně z důvodu požadavku na nediskriminační určení osoby dotčené společnou a nerozdílnou odpovědností za uhrazení daně z přidané hodnoty podle ustanovení článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty na určení⁶⁰⁵ došel zákonodárce k závěru, že ručitelství závazek podle ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty nalezne svou aplikaci pouze při poskytnutí zdanitelných plnění mezi plátcem, tzn. mezi osobami povinnými k dani registrovanými k této dani v České republice.⁶⁰⁶

První skutková podstata ručení příjemce zdanitelného plnění více méně pozitivněprávně zakládá **ručitelství závazek** na podmínkách dovozených judikaturou Soudního dvora Evropské unie, **vyžadující splnění vědomostního testu o existenci daňového úniku v obchodním řetězci příjemcem zdanitelného plnění**, který se může i při splnění tohoto vědomostního testu „vyvinut“ ze společné a nerozdílné odpovědnosti (ručení) přijetím veškerých opatření, jež po něm mohou být rozumně požadována.⁶⁰⁷ Podle ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty totiž příjemce, jenž je stejně jako poskytovatel zdanitelného plnění plátcem daně z přidané hodnoty, ručí za nezaplacenou daň z uskutečnění plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty za toto plnění⁶⁰⁸ věděl anebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená (dojde tedy k daňovému podvodu), že poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostane nebo dostal do postavení, v němž nebude schopen uhradit daň (dojde tedy k insolvenčnímu podvodu), anebo že dojde ke zkrácení

⁶⁰⁴ Stalo se tak v důsledku novelizace zákonem č. 47/2011 Sb.

⁶⁰⁵ BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. Vox, 2010, str. 549. ISBN: 978-80-8632-483-8.

⁶⁰⁶ Srovnej Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2011, str. 46 [cit. 15. 3. 2017]. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=64253&pdf=1>.

⁶⁰⁷ Srovnej rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

⁶⁰⁸ Tedy k okamžiku vzniku přiznat daň z přidané hodnoty podle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

daně nebo vylákání daňové výhody (dojde tedy ke specifickému daňovému podvodu s přesahem zakládajícím trestní odpovědnost jeho pachatele nebo k vyhýbání se daňové povinnosti, někdy označované jako zneužití práva). Z výše uvedených poznámek v závorkách a závěrů dosažených v rámci druhé kapitoly věnované jednotlivým termínům používaným v kontextu daňových úniků je evidentní, že konstrukce tohoto ustanovení je ze systematického pohledu zbytečně složitá, když by postačovalo stanovit vědomostní test ke skutečnosti o úmyslném nezaplacení daně uvedené na daňovém dokladu anebo vylákání daňové výhody. Rovněž se ztotožňují s názory některých zástupců odborné veřejnosti, že zkrácení daně má v případě příslušné skutkové podstaty ručení příjemce zdanitelného plnění jiný význam než v oblasti trestního práva⁶⁰⁹, a to z důvodů uvedených v kapitole věnované významu pojmu zkrácení daně, tedy především s ohledem na požadavek terminologické jednoty čili zákazu synonymického výkladu.⁶¹⁰ Většina jednotlivých skutkových okolností pro aplikaci ručení podle ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty proto bude z pohledu posouzení jejich souladu s unijním právem v pořádku, avšak otázky může vyvolat ručení příjemce zdanitelného plnění při vylákání daňové výhody poskytovatelem zdanitelného plnění. I nejjazýtejší odpůrci české úpravy ručení příjemce zdanitelného plnění však shledávají toto ustanovení souladné s právem Evropské unie, bohužel opomíjejí některé aspekty výslovně zmíněné Soudním dvorem Evropské unie.⁶¹¹ Soudní dvůr Evropské unie totiž zdůrazňuje, že společnou a nerozdílnou odpovědnost podle článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty může členský stát Evropské unie stanovit pouze ve vztahu k osobě, která „v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená.“⁶¹² Je tedy vyžadováno, aby nedošlo k odvedení daně, což ovšem nejde bez dalšího směřovat s vylákáním daňové výhody. Jak bylo uvedeno v kapitole věnované vyhýbání se daňové povinnosti a zákazu zneužití práva, v případě vyhýbání se daňové povinnosti, na jejímž základě bylo získáno daňové zvýhodnění, které nebude možné označit za daňový podvod, dojde k překlasifikování přílišného formalistického postupu, jímž bylo dosaženo daňového zvýhodnění, které může vést

⁶⁰⁹ Srovnej DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, str. 865. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁶¹⁰ WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013, str. 53. ISBN 978-80-87284-36-0.

⁶¹¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou*. Prostějov, 2013 [cit. 15. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.scribd.com/doc/131196552/Sti%C5%BEnost-Evropske-komisi>.

⁶¹² Bod 32 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

k vyměření daně, tedy založení daňové povinnosti. Teprve ale až v okamžiku, kdy dojde k vyměření daně platebním výměrem nebo jiným rozhodnutím a osoba povinná k dani ve stanovené lhůtě doměřenou daň nezaplatí, dojde ke splnění předpokladu k možnosti považovat jinou osobu společně a nerozdílně odpovědnou za odvedení této daně podle článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Dle mého názoru proto nestačí pouhé vylákání daňové výhody jakožto skutečnosti pro založení ručení příjemce zdanitelného plnění dle ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť eurokonformním výkladem tohoto ustanovení je nezbytné dojít k závěru, že příjemce zdanitelného plnění musel vědět, nebo vědět měl a mohl, že daň z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění nebude uhrazena, aby mohl být zákonným ručitelem.

V souvislosti s důkazním břemenem je však třeba připomenout, že správce daně je povinen prokázat veškeré atributy této skutkové podstaty ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty, a tedy i např. úmyslné neodvedení daně poskytovatelem zdanitelného plnění.⁶¹³ Správce daně rovněž musí prokázat objektivní okolnosti případu uskutečněného zdanitelného plnění umožňující učinit závěr, že zdanitelné plnění přijímající plátce věděl anebo vědět měl a mohl, že přijetím tohoto plnění dojde k jeho zapojení do obchodního řetězce stíženého podvodem.⁶¹⁴ Generální finanční ředitelství nicméně dodává, že co se týče prokazování opatření přijatých k zabránění účasti plátce na obchodním řetězci stíženém daňovým podvodem, je na plátcích, aby prokázali, že přijali veškerá opatření, jež po něm mohou být rozumně požadována, aby zabránili své účasti na takovém řetězci.⁶¹⁵ Dle mého názoru, je toto tvrzení poměrně zavádějící, neboť se domnívám, že s ohledem na již nastíněnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie je plátce sice povinen prokázat jaká opatření k zabránění své účasti na obchodním řetězci stíženém podvodem přijal, avšak správce daně stále zůstává zatížen důkazním břemenem k vyhodnocení objektivních okolností případu a tedy i skutečnosti, zdali tato opatření jsou veškerá, jež po osobě povinné k dani mohou být rozumně požadována k zabránění její účasti na podvodném řetězci, anebo zdali osoba povinná k dani s ohledem na

⁶¹³ Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011, [online]. Str. 92 [cit. 15. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=129&CT1=0>.

⁶¹⁴ Srovnaj bod 49 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. června 2012, Mahagében Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága) a Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, spojené věci sp. zn. C-80/11 a C-142/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

⁶¹⁵ Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č.j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2013, str. 3 [cit. 15. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

objektivní okolnosti případu měla být více prozíravější a přijmout opatření další, pakliže vše nasvědčovalo, že by přijaté zdanitelné plnění mohlo být stíženo daňovým podvodem.

Další skutkové podstaty ručení příjemce zdanitelného plnění obsahuje ustanovení § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, a to takové, které jsou založeny na vyhodnocení určitých aspektů úhrady za zdanitelné plnění. Podle ustanovení § 109 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty příjemce zdanitelného plnění **ručí za nezaplacenou daň, pokud je cena za přijaté zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny**. Pro aplikaci tohoto druhu ručení je přitom nezbytné kumulativní splnění třech právních skutečností, kdy nedojde k zaplacení daně z přidané hodnoty poskytovatelem zdanitelného plnění, cena za zdanitelné plnění je zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny a také tato „neobvyklá“ cena nemá ekonomické opodstatnění. Jak již bylo uvedeno, indikátorem daňového podvodu v obchodním řetězci může být právě cena plnění, která neodpovídá standardním cenám na odpovídajícím trhu, to však neopravňuje členský stát Evropské unie, aby na takové jedné objektivní okolnosti uskutečněného zdanitelného plnění založil objektivní společnou a nerozdílnou odpovědnost za uhrazení daně z přidané hodnoty. Někteří autoři poukazují na skutečnost, že odchylná cena od obvyklé ceny za zdanitelné plnění může mít i jiné než ekonomické opodstatnění⁶¹⁶, tento názor pro vyslovení rozporu zkoumané české normy s právem Evropské unie je ovšem zanedbatelného významu, neboť je třeba si uvědomit vymezení ekonomické činnosti, které v podstatných rysech odpovídá vymezení činnosti podnikatele.⁶¹⁷ Pakliže daň z přidané hodnoty podrobuje této dani osoby povinné k dani vykonávající ekonomickou činností, měla by být jejich činnost činěna s cílem vytvářet zisk, tudíž by i ceny za uskutečněná zdanitelná plnění měly mít ekonomické opodstatnění s cílem vytvářet zisk. Tímto se také dostáváme k problematice prokazování chybějícího ekonomického opodstatnění ceny pro aplikaci ručení, jelikož z pohledu příjemce zdanitelného plnění (ručitele) bude nižší cena než tržní vždy ekonomicky opodstatněná, protože si na přijaté zdanitelné plnění bude moci uplatnit větší marži, a přitom se pohybovat na nižších než průměrných tržních cenách. Z tohoto důvodu proto bude nezbytné pro skutečnost, aby ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) mělo vůbec logický význam, vždy přistoupit ke zkoumání ekonomické opodstatněnosti ceny za zdanitelné plnění i z pohledu jeho poskytovatele. Tímto by se ale příjemce zdanitelného plnění dostal do důkazní nouze, neboť zpravidla nebude schopen dostatečnými důkazními

⁶¹⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou*. Prostějov, 2013 [cit. 15. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.scribd.com/doc/131196552/Sti%C5%BEnost-Evropske-komisi>.

⁶¹⁷ Tak jak je vymezen ustanovením § 420 občanského zákoníku.

prostředky prokázat, z jakého ekonomického důvodu poskytovatel zdanitelného plnění požadoval po jeho příjemci „neobvyklou“ cenu. S ohledem na tuto skutečnost, na nedodržení direktivy Soudního dvora Evropské unie, podle které nemůže být společná a nerozdílná odpovědnost za daň z přidané hodnoty podle článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty založena na téměř až nevyvratitelné domněnce fakticky zakládající objektivní odpovědnost za úhradu daně z přidané hodnoty⁶¹⁸, ale také i na více méně v souladu s právem Evropské unie z pohledu podmínek uplatnění zavedené skutkové podstaty ručení podle ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, považují právní úpravu ručení podle ustanovení § 109 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty za rozpornou se zásadou proporcionality, obecnou zásadou právní, neboť tato norma jde za hranice toho, co je pro co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu nezbytné, a tudíž za rozpornou s čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.⁶¹⁹

Druhá skutková podstata podle ustanovení § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty zakládá **ručitelský závazek** plátcí přijímajícího zdanitelné plnění **v případě bezhotovostní platby úplaty za toto plnění na platební účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko**.⁶²⁰ K tomuto Generální finanční ředitelství uvádí, že úhrada úplaty za zdanitelné plnění na v zahraničí vedený platební účet do značné míry stěžuje účinné řešení podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty, přičemž poukazuje na zkušenosti daňové správy, že taková platba představuje oproti platbě úplaty na platební účet vedený v tuzemsku vysokou pravděpodobnost zapojení do daňového podvodu.⁶²¹ Přesto vzápětí dodává, že ačkoliv je v obecné rovině minimálně zvláštní a neobvyklé, aby úplata za zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku byla uhrazena na zahraniční platební účet, provádění takových plateb není v zásadě vyloučeno⁶²², čímž připouští, že v praxi zřejmě k takovýmto platbám u určitých osob povinných k dni v rámci jejich ekonomické činnosti dochází. Je totiž pravdou, že podstatou část

⁶¹⁸ Srovnej bod 32 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others*, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

⁶¹⁹ Srovnej bod 47 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. prosince 1997, *Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) and Sanders BVBA v Belgische Staat*, spojené věci sp. zn. C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1997, vložka I-07281.

⁶²⁰ Ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶²¹ Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č.j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2013, str. 4. [cit. 17. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

⁶²² Tamtéž.

národního hospodářství tvoří i ekonomická činnost osob povinných k dani zabývajících se zahraničním obchodem, které zpravidla budou disponovat s účty vedenými v zahraničních měnách.⁶²³ Přestože tedy platba úplaty na zahraniční platební účet za zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku je jedním z indikátorů daňového podvodu v oblasti daně z přidané hodnoty, nelze presumpcí viny dojít k závěru, že každá taková platba je potenciálně stížena daňovým podvodem, a postihnout příjemce zdanitelného plnění objektivně založenou odpovědností k úhradě daně z přidané hodnoty z příslušného zdanitelného plnění prostřednictvím formulování právní fikce znemožňující vyvrácení skutečnosti, že příjemce zdanitelného plnění s ohledem na objektivní okolnosti ani nemohl vědět o možném zapojení do obchodního řetězce stíženého daňovým podvodem.⁶²⁴ Považuji proto i tuto skutkovou podstatu v rozporu se zásadou proporcionality, jak ji definuje Soudní dvůr Evropské unie, a shledávám ji za rozpornou s právem Evropské unie, když je příslušná norma založena na zakázané konstrukci zakládající objektivní odpovědnost za zaplacení daně z přidané hodnoty. Tato norma navíc obchází povinnost správce daně unést důkazní břemeno k prokázání vědomostního testu osoby povinné k dani o možném zapojení do obchodního řetězce zasaženého daňovým podvodem a jde za hranici nezbytnosti přijatých opatření k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty.

Poslední skutkovou podstatou ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z přidané hodnoty podle ustanovení § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty **je ručení v případě poskytnutí úplaty za zdanitelné plnění na nezveřejněný účet v registru obsahujícím informace o subjektech daně z přidané hodnoty umožňujícím dálkový přístup, pakliže úplata překračuje dvojnásobek částky vymezující limit, při jehož překročení je nezbytné provést platbu bezhotovostně.**⁶²⁵ Je tak evidentní, že v případě řádné konstrukce této skutkové podstaty by měla existovat související povinnost plátců informovat správce daně o každém platebním účtu užívaném plátcem ke své ekonomické činnosti, který je správce daně povinen zveřejnit. Dle právní konstrukce má plátce ale pouze povinnost informovat správce daně při podání přihlášky ke své registraci k této dani o všech platebních účtech používaných k ekonomické činnosti správce daně, rozhodnutí o zveřejnění takových

⁶²³ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou*. Prostějov, 2013 [cit. 17. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.scribd.com/doc/131196552/Sti%C5%BEnost-Evropske-komisi>.

⁶²⁴ Srovnej bod 32 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

⁶²⁵ Ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty.

platebních účtů způsobem umožňujícím dálkový přístup v příslušném registru ovšem náleží do diskreční pravomoci plátce.⁶²⁶ Osobně jsem názoru, že takto formulovaná skutková podstata ručení by měla své opodstatnění v případě, kdyby plátcům daně z přidané hodnoty a správci daně plynula informační povinnost končící zveřejněním veškerých platebních účtů sloužících k ekonomické činnosti plátce dálkovým přístupem v registru plátců. Tomuto však není a plátce daně z přidané hodnoty uskutečňující zdanitelná plnění s úplatou vyšší než 540.000,- Kč⁶²⁷ je automaticky v důsledku konstrukce ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty stížen schizmatem potencionálního podvodníka v oblasti daně z přidané hodnoty. Souhlasím se skutečností, že zveřejnění účtů sloužících plátcům k ekonomické činnosti může být přínosné v boji proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty⁶²⁸, avšak muselo by se jednat o obligatorní povinnost všech plátců. Není také rozhodné, zdali úplata byla poskytnuta na nezveřejněný platební účet pouze částečně, anebo v celé výši, ručení vždy vznikne v rozsahu nezaplacené daně z přidané hodnoty.⁶²⁹ Je opětovně zcela evidentní, že konstrukce tohoto typu ručení *de facto* zakládá objektivní ručitelství závazek založený na nevyvratitelné domněnce, že každý plátce, který uskuteční úplatu za zdanitelné plnění na platební účet nezveřejněný správcem daně dálkovým přístupem, měl a mohl vědět o zapojení do obchodního řetězce zasaženého daňovým podvodem. Vyvrácení opaku pro takového plátce je přitom zcela nemožné.⁶³⁰

Není to však pouze charakter platby úplaty za zdanitelné plnění, na kterém český zákonodárce vystavuje vznik ručitelství závazku za nezaplacenou daň z přidané hodnoty. Zákon o dani z přidané hodnoty totiž zavádí také **ručení příjemce zdanitelného plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění anebo úhrady úplaty za toto zdanitelné plnění dálkovým způsobem zveřejněna o poskytovateli zdanitelného plnění informace, že je nespolehlivým**

⁶²⁶ Srovnej ustanovení § 96 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶²⁷ Jedná se o dvojnásobek limitu, při jehož překročení je osoba povinna provést platbu bezhotovostně dle ustanovení § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

⁶²⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou*. Prostějov, 2013 [cit. 17. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.scribd.com/doc/131196552/Sti%C5%BEnost-Evropske-komisi>.

⁶²⁹ Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č.j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2013, str. 6 [cit. 17. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

⁶³⁰ Srovnej bod 32 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

plátcem.⁶³¹ Nespolehlivým plátcem je pak ten plátec, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty a správce daně zároveň rozhodne o přidělení tohoto statusu tomuto plátcovi.⁶³² Přidělení statusu nespolehlivého plátce má přitom plnit dva účinky, a to represivní působení na plátce porušující své daňové povinnosti a preventivní působení k zamezení daňových úniků⁶³³, čímž má sloužit rovněž jako nástroj potírání daňových úniků.⁶³⁴ Podle této skutkové podstaty ručení příjemce zdanitelného plnění vznikne v okamžiku, kdy je uskutečněno zdanitelné plnění a zároveň je v tomto okamžiku zveřejněna v registru plátců u poskytovatele zdanitelného plnění informace „Nespolehlivý plátec – ANO“.⁶³⁵ Právní konstrukce této skutkové podstaty má však tři problematické roviny. Tou první je skutečnost, že okamžik uskutečnění zdanitelného plnění bývá vykazován na příslušných daňových dokladech ve formátu dne.⁶³⁶ Pakliže tedy správce daně nezveřejní údaj o nespolehlivém plátcovi k okamžiku počátku dne, ale toliko v jeho průběhu, může dojít k situaci, kdy bude sice souhlasit den uskutečnění zdanitelného plnění a zveřejnění informace o statusu nespolehlivého plátce poskytovatele zdanitelného plnění, přesto se faktický okamžik vzniku obou právních skutečností bude lišit. V této souvislosti poukazují na nemožnost vygenerovat elektronický výpis z rejstříku plátců daně z přidané hodnoty v nezměnitelné podobě podepsaný např. zaručeným elektronickým podpisem obsahujícím konkrétní časový okamžik vystavení tohoto elektronického výpisu, jako umožňuje např. živnostenský rejstřík nebo rejstřík obchodní.⁶³⁷ Může tedy dojít k situaci, kdy fakticky zdanitelné plnění bude uskutečněno dříve, než bude zveřejněna informace o nespolehlivém plátcovi u poskytovatele zdanitelného plnění, avšak pro daňový subjekt bude nemožné tuto skutečnost prokázat. Dalším problematickým rozměrem je, že striktně formulované ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nerozlišující mezi jednotlivými formami úhrady úplaty, v důsledku čehož se ručení podle tohoto ustanovení bude aplikovat např. i na hotovostní úhrady nebo úhrady platebními kartami. Lze si tak zcela reálně představit situaci, kdy plátec v důsledku nejčastěji nenaplánované

⁶³¹ Dle ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶³² Ustanovení § 106 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶³³ BENDA, Václav. Předpokládané změny zákona o DPH k 1.1.2013, *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2012, roč. 20, č. 4, str. 7. ISSN 1210-5570.

⁶³⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012. In *Psp.cz* [online]. Str. 121 [cit. 17. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=733&CT1=0>.

⁶³⁵ Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č.j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2013, str. 7 [cit. 17. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

⁶³⁶ Ustanovení § 29 odst. 1 písm. h) zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶³⁷ Srovnaj jednotlivé výpisy dostupné na *Or.justice.cz* [online] a *Rzp.cz* [online] a výstup z rejstříku plátců dostupný na *Adisreg.mfcr.cz* [online].

potřeby sáhne k osobní návštěvě jiného plátce, který může být vybrán zcela nahodile, např. pouze na základě v blízkosti situované provozovny, dojde k uskutečnění zdanitelného plnění, nicméně nedojde k dálkovému ověření informací obsažených v registru plátců daně z přidané hodnoty. V neposlední řadě je problematická opětovně otázka souladu tohoto typu ručení s unijní úpravou, neboť již dle výše uvedeného je zcela evidentní, že platí veškeré závěry týkající se této problematiky zaujaté v případě ručení podle ustanovení § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Český zákonodárce tak opětovně zakládá ručitelský závazek i v tomto případě na nevratitelné domněnce, že každý plátce, který přijme zdanitelné plnění od nespolehlivého plátce, měl vědět a mohl, že se účastní daňového podvodu, čímž zakládá objektivní odpovědnost za odvedení daně z přidané hodnoty v případech obchodů mezi nespolehlivým plátcem a jeho odběrateli.

Posledním českým typem ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z přidané hodnoty je ručení aplikované při dodávkách pohonných hmot, založené na totožné legislativní konstrukci jako ručení při přijetí zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce. Podle ustanovení § 109 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty totiž **plátce ručí za daň z přidané hodnoty z dodávky pohonných hmot jejich distributorem, pakliže v okamžiku uskutečnění tohoto zdanitelného plnění nebo přijetí úplaty za něj není o tomto distributorovi (poskytovateli zdanitelného plnění) dálkově zveřejněna informace, že je registrovaný jako distributor pohonných hmot podle příslušného zákona.** Touto normou zmíněným zákonem je přitom myšlen zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot, podle kterého je pohonnou hmotou *benzin, motorová nafta, zkapalněné ropné plyny, biopalivo nebo jiné palivo z obnovitelných zdrojů, směsné palivo, stlačený a zkapalněný zemní plyn, pokud jsou určeny k pohonu motoru vozidla nebo zvláštního vozidla*⁶³⁸ a distributorem každá osoba, která prodává nebo je oprávněna prodávat pohonné hmoty, avšak nikoliv prostřednictvím čerpací stanice, anebo osoba, která v případě prodeje stlačeného plynu není držitelem licence pro obchod s plynem podle energetického zákona.⁶³⁹ Jak uvádí Generální finanční ředitelství, tento druh ručení tak směřuje pouze na sféru velkoobchodu s pohonnými hmotami.⁶⁴⁰ Ve světle tohoto typu ručení je příjemce zdanitelného

⁶³⁸ Ustanovení § 2 písm. a) zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot.

⁶³⁹ Srovnej ustanovení § 2 písm. j) zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot.

⁶⁴⁰ Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č.j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2013, str. 7. [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

plnění povinen v době uskutečnění zdanitelného plnění nebo úhrady úplaty povinen kontrolovat nejen registr plátců, nýbrž i registr distributorů pohonných hmot. Přestože zpravidla příjemce zdanitelného plnění bude mít prostor pro kontrolu registrace poskytovatele zdanitelného plnění jakožto distributora pohonných hmot, opětovně dochází k legislativní konstrukci tohoto typu ručení na nevyvratitelné domněnce, že každý plátcé přijímající dodávku pohonných hmot mimo čerpací stanice od plátce, jenž není registrován jako distributor pohonných hmot, si měl a mohl být vědom své účasti na transakci stížená daňovým podvodem. Dochází tedy k založení objektivní odpovědnosti za úhradu daně z přidané hodnoty, kterou je nezbytné ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie považovat za rozpornou s unijním právem.

4.3.5 Ručení jako zvláštní druh společné a nerozdílné odpovědnosti?

Už první samotný novelizační zákon č. 47/2011 Sb. zavádějící ručení příjemce zdanitelného plnění vychází z předpokladu, že směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty umožňuje zavést institut ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty.⁶⁴¹ Jak již bylo uvedeno výše, jednotlivá jazyková znění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty nejsou v případě čl. 205 této směrnice pojmově jednotná a zatímco mnohá užívají institutu společné a nerozdílné odpovědnosti za odvedení daně z přidané hodnoty, české znění používá termín ručení, ovšem s dodatkem společné a nerozdílné. Česká právní úprava ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty odpovídá obecnému účelu čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, když účelem obou regulací je zajištění výběru daně z přidané hodnoty a zabránění daňovým únikům⁶⁴², avšak z rozboru dílčích aspektů obou právních úprav je patrná jejich odlišnost. Ručení dle zákona o dani z přidané hodnoty je totiž speciální právní úpravou vycházející z obecné úpravy ručení v daňovém právu obsažené

⁶⁴¹ Srovnej Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2011, str. 46 [cit. 15. 3. 2017]. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=64253&pdf=1>.

⁶⁴² Srovnej bod 33 stanoviska generálního advokáta M. Poiarese Madura předneseného dne 7. prosince 2005 ve věci Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, a Informace GŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č.j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2013, str. 3 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

v ustanovení § 171 a násl. daňového řádu⁶⁴³, v důsledku čehož se v oblasti daně z přidané hodnoty subsidiárně uplatní úprava ručení dle daňového řádu.⁶⁴⁴

V tomto okamžiku však přichází na scénu judikatura Nejvyššího správního soudu ČR a Ústavního soudu zabývající se vztahem soukromého a veřejného práva. Dle Ústavního soudu v moderní společnosti nezřídka dochází k prolínání jednotlivých prvků soukromého a veřejného práva, přičemž konkrétní subjekt může v určitých situacích vystupovat jako subjekt veřejnoprávní, v jiné situaci jako osoba soukromého práva, proto je u takové smíšené instituce vždy nutné individuálně posoudit povahu konkrétní činnosti.⁶⁴⁵ Ústavní soud tyto své úvahy rozvíjí, když uvádí že „[p]rávní řád České republiky je sice založen na dualismu veřejného a soukromého práva, toto rozlišování práva na dvě velké oblasti vycházející z klasického římského práva nelze však pojímat dogmaticky, ale s přihlédnutím k moderním tendencím vývoje práva a také k vlivu evropského komunitárního práva“⁶⁴⁶, zatímco konkrétní hranice mezi množinou soukromého a veřejného práva je mnohdy nezřetelná.⁶⁴⁷ Ústavní soud se tedy přiklání při vymezení určitých pojmů k maximě „vnitřní bezrozpornosti a konzistentnosti právního řádu, a tedy požadavku jeho jednotnosti jakožto uspořádaného harmonického celku.“⁶⁴⁸ Nejvyšší správní soud ČR opírající se o novou teorii subjektů rozeznávající soukromé práva jako právo obecné a veřejné právo jako právo zvláštní dodává, že „veřejné a soukromé právo v moderní společnosti nejsou dva světy oddělené „čínskou zdí“, v nichž by platila zcela a principiálně odlišná pravidla, nýbrž dvě sféry jednoho ve své podstatě jednotného a uceleného právního řádu.“⁶⁴⁹ Na základě tohoto teoretického přístupu je tak umožněno, aby v případě chybějící právní úpravy, kdy nelze dospět k rozumnému závěru, že tato absence právní úpravy má svůj vlastní smysl a cíl, byly subsidiárně použity normy soukromého práva v právu veřejném.⁶⁵⁰ Na základě této doktríny o prolínání soukromého a veřejného práva pak bylo dovozeno, že ručení v oblasti daňového práva nezbytně vychází ze svého předobrazu

⁶⁴³ SEJKORA, Tomáš. Skutkové podstaty ručení dle zákona o DPH po 1. 1. 2013. In KOHAJDA, Michael, PAPOUŠKOVÁ Zdenka a kol. *Aktuální otázky finančního práva ve středoevropském prostoru*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2013, str. 95. ISBN 978-80-87382-43-1.

⁶⁴⁴ Srovnej Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č. j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2013 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

⁶⁴⁵ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 1. prosince 1998, sp. zn. I. ÚS 41/98.

⁶⁴⁶ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 10. ledna 2001, sp. zn. Pl. ÚS 33/2000.

⁶⁴⁷ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 7. dubna 2009, sp. zn. Pl. ÚS 26/08.

⁶⁴⁸ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 13. března 2007, sp. zn. Pl. ÚS 10/06.

⁶⁴⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. září 2006, č. j. 2 As 50/2005–70.

⁶⁵⁰ Tamtéž.

v občanském právu a v občanskoprávní vědě.⁶⁵¹ Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud ČR odmítl deformaci institutu daňového ručení výkladem finanční správy založeným čistě na interpretaci veřejného práva a naopak zdůraznil potřebu vykládat ručení v oblasti daňového práva v souladu s jeho skutečnou povahou, jež je založena občanskoprávní teorií.⁶⁵²

Na základě tohoto přístupu bylo nezbytné dovodit i dva základní znaky ručení, a to akcesoritu a subsidiaritu, kdy „[z] akcesority vyplývá, že závazek ručitele je existenčně závislý na závazku hlavním: zanikne-li pohledávka, jejíž splnění ručitel zajišťuje, zanikne též ručitelův závazek, a to právě jako projev zmíněné akcesority. Existence ručitelského závazku v situaci, kdy zajišťovaná pohledávka zanikla, je zásadně nemyslitelná; výjimky z tohoto pravidla musí stanovit zákon výslovně, a nelze je interpretací rozšiřovat pro jiné případy než pro ty, pro které byly určeny.“⁶⁵³ Subsidiarita závazku ručitele se projevuje dále skutečností, že ručitel se nachází v postavení jakéhosi náhradního dlužníka, jenž je povinen uhradit pohledávku věřitele až v případě, kdy věřitelova pohledávka nebude uspokojena primárním dlužníkem, tudíž ručitel není v postavení společného dlužníka.⁶⁵⁴ Je tak zcela evidentní, že při aplikaci ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty dochází s ohledem na teorii daňového práva vycházející ze soudní praxe nejvyšších soudů v České republice k aplikaci soukromoprávních východisek. Jak ovšem dovodil Soudní dvůr Evropské unie, unijní definice pojmů unijního práva jsou nezávislé, a tudíž nelze interpretovat příslušné ustanovení práva Evropské unie za pomoci pojmu národního práva, když praxe výkladu unijního pojmu založeného na národním soukromém právu by byla v nynější Evropské unii složené z 28 členských států neudržitelná.⁶⁵⁵ Proto není možné setrvat v oblasti daně z přidané hodnoty na výše uvedených závěrech Nejvyššího správního soudu ČR a Ústavního soudu týkajících se aplikace ručení v oblasti daňového práva založeného na občanskoprávní teorii i pro právní úpravu daně z přidané hodnoty.

Přestože se tedy hlavní účel ručení i společné a nerozdílné odpovědnosti za úhradu daně z přidané hodnoty shoduje, vedle aplikace národní občanskoprávní jurisprudence je také problematický aspekt společného a nerozdílného ručení nebo odpovědnosti, neboť i přes skutečnost, že česká jazyková verze směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty používá termín ručení pro konstrukci čl. 205, současně výslovně uvádí, že toto ručení je

⁶⁵¹ Srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. listopadu 2009, sp. zn. 1 Afs 86/2009.

⁶⁵² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. listopadu 2006, sp. zn. 1 Afs 73/2006.

⁶⁵³ Tamtéž.

⁶⁵⁴ Tamtéž.

⁶⁵⁵ AMAND, Christian, Schellmann GOTTFRIED a Rob VERMEULEN. Immovable Property and VAT – Lessons from Past Experience. *International VAT monitor*. 2005, roč. 16, č. 5, str. 334. ISSN 0925-0832.

společné a nerozdílné. Pakliže někdo odpovídá za dluh společně a nerozdílně, jedná se o pasivní solidaritu, která se projevuje společným závazkem několika dlužníků, kteří jsou povinni plnit celý dluh (*in solidum*) a v případě, kdy jeden ze solidárních dlužníků není schopen plnit, jeho „podíl“ na dluhu se rozvrhne mezi ostatní solidární dlužníky, což dostává věřitele do velmi výhodného postavení, kdy může požadovat celé plnění nebo jeho libovolně velkou část po kterémkoliv dlužníkovi.⁶⁵⁶ Přestože závazky solidárních dlužníků nemusí mít stejný obsah, především co do rozsahu výše dluhu⁶⁵⁷, je evidentní rozdíl společné a nerozdílné odpovědnosti za dluh od ručení, které je založeno na akcesoritě a zejména subsidiaritě, tudíž je ručení odpovědnostním vztahem odlišným od solidární odpovědnosti. Rovněž je zcela jasně patrné, že postavení ručitele neodpovídá společně a nerozdílně odpovědné osobě k úhradě daně, když jeho povinnost uhradit daň je vázána na sdělení výzvy správcem daně, kterou je ručitel seznámen se stanovenou daní, za jejíž úhradu ručí, a k její úhradě také vyzván⁶⁵⁸, a teprve po tomto okamžiku se mu dostává procesního postavení jako daňovému subjektu, nicméně pouze v oblasti placení daní.⁶⁵⁹ Z tohoto důvodu se domnívám, že nelze pohlížet na ručení jako na speciální druh společné a nerozdílné odpovědnosti k úhradě dluhu, neboť se jedná o principiálně odlišný institut. Tato teze obtojí i z pohledu Soudním dvorem Evropské unie preferovaného systematického výkladu.⁶⁶⁰ Ručení podle daňového řádu je totiž klasifikováno jako institut zajišťovacího charakteru⁶⁶¹, avšak zajišťovací nástroje, které mohou stanovit členské státy Evropské unie k zajištění splnění povinnosti osoby povinné k odvedení daně z přidané hodnoty, upravuje směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty až v čl. 206 a násl. v rámci oddílu regulujícího způsob platby daně z přidané hodnoty.

Z výše uvedených závěrů se proto přikláním k názoru, že uplatňování ručení v oblasti daně z přidané hodnoty neodpovídá právní úpravě směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. V případě ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty je nezbytné přikročit k eurokonformnímu výkladu a pohlížet na ručitele podle tohoto zákona jako na společně a nerozdílně zavázanou osobu k úhradě daně z přidané hodnoty, a to především

⁶⁵⁶ HULMÁK, Milan a kol. Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721-2054). Komentář. Praha: C. H. Beck, 2014, str. 687 a 688. ISBN 978-80-7400-535-0.

⁶⁵⁷ Tamtéž, str. 688.

⁶⁵⁸ Srovnej ustanovení § 171 a násl. daňového řádu.

⁶⁵⁹ Srovnej ustanovení § 172 odst. 1 daňového řádu.

⁶⁶⁰ Srovnej bod 17 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. června 2000, *Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, sp. zn. C-100/84, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1985, vložka 01169.

⁶⁶¹ Srovnej díl 4 hlavy V části třetí daňového řádu.

z důvodu dovozené subsidiární aplikace národní soukromoprávní doktríny, ale i odlišného postavení ručitele od osoby společně a nerozdílně zavázané k odvedení daně z přidané hodnoty.

4.4 Režim přenesené daňové povinnosti

Posledním specifickým unijním nástrojem v boji proti daňovým únikům je režim přenesení daňové povinnosti neboli též *reverse charge*, jak se vžilo tento specifický institut daně z přidané hodnoty označovat pro jeho principiální shodnost s procesem uplatňování daně z přidané hodnoty v případě intraunijních transakcí podléhajících této dani.⁶⁶² Tento nástroj jako opatření potírání daňových úniků sice spočívá v odchylce od obecného režimu daně z přidané hodnoty zavedeného v Evropské unii, avšak jako fenomén není tedy úpravě směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty neznámý.⁶⁶³ Následující pasáže tak opětovně přinesou náhled na legislativu Evropské unie, obecné pojednání o problematice *reverse charge* a seznámení s právní úpravou tuzemskou včetně analýzy určitých problematických jevů.

4.4.1 Krátký úvod do právní úpravy Evropské unie

Následující pasáž má přinést exkurz do základního vymezení režimu přenesení daňové povinnosti na úrovni práva Evropské unie. Obecnou právní úpravu nalezneme v ustanovení článků 196 – 199b směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, kdy však ustanovení článku 196 a 197 upravují přenesení daňové povinnosti v případě plnění s přeshraničním aspektem, tudíž lokálnímu *reverse charge* jsou věnována až ustanovení článků 198 – 199b této směrnice. První z těchto článků zavazuje členské státy stanovit režim přenesené daňové povinnosti při dodávkách investičního zlata a zlata o ryzosti 325 tisícín nebo vyšší. Následující čl. 199 této směrnice dále opravňuje členské státy přijmout *reverse charge* v taxativně stanovených případech zboží a služeb, přičemž o takovém postupu jsou členské státy Evropské

⁶⁶² DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, str. 767. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁶⁶³ KOGELS, Han. VAT Fraud with Emission Allowances Trading. *EC Tax Review*, 2010, roč. 19, č. 5, str. 186. ISSN 0928-2750.

unie povinný informovat výbor pro daň z přidané hodnoty.⁶⁶⁴ Stanoveným zbožím a službou, pro kterou lze zavést přenesení daňové povinnosti dle tohoto ustanovení je:

- provedení stavebních prací a poskytnutí pracovníků na tuto činnost, když stavební práce směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty chápe v širším slova smyslu zahrnujícím určité služby jako je úklid, údržba apod.;
- dodání budovy, její části a pozemku k ní přiléhajícího, které jsou již po prvním obydlí;
- dodání nezastavěného pozemku, jenž není stavebním pozemkem;
- dodání odpadů uvedených v příloze VI směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty (použitý materiál, šrot...);
- dodání zboží jako záruky;
- dodání nemovité věci na základě rozhodnutí soudu o nuceném prodeji;
- dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli.

Uplatňování tohoto režimu u dodání nemovité věci, především ve formě možného soudního prodeje nemovité věci, prodeje zboží jako záruky a u dodání zboží po postoupení výhrady vlastnického práva a následného výkonu tohoto práva je pak odůvodněno zkušenostmi, že v případech, kdy zůstala osobou povinnou k dani osoba uskutečňující plnění, částka odpovídající dani z přidané hodnoty z případného prodeje uvedeného zboží se vůbec nemusela dostat do majetkové sféry této osoby, nebo často v těchto případech tato osoba zmizela, neboť je pro tyto tři případy signifikantní, že plnění je uskutečněno mnohdy osobou povinnou k dani v případě jejích finančních obtíží a v situaci, kdy není jiným způsobem schopna dostát svým dluhům, a to i ve vztahu ke správci daně.⁶⁶⁵

Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty v důsledku své opakované novelizace článku 199a směrnicí Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010 a směrnicí Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013 však umožňuje členským státům Evropské unie zavést do konce kalendářního roku 2018 i časově omezený režim přenesené daňové povinnosti po dobu alespoň 2 let, a to rovněž v taxativně vymezených případech dodání zboží nebo poskytnutí služby:

⁶⁶⁴ Srovnej ustanovení článku 199 odst. 4 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁶⁶⁵ TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1172. ISBN 978-90-8722-091-4.

- převodu povolenek na emise skleníkových plynů ve smyslu článku 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství, převoditelných dle této směrnice, anebo jiných jednotek, jež mohou být užity s cílem plnění této směrnice;
- dodání mobilních telefonů;
- dodání zařízení s integrovanými obvody ve stavu k zabudování do výrobku pro konečného uživatele (mikroprocesory apod.);
- dodání plynu a elektřiny osobě povinné k dani, jejíž hlavní činností související s nákupem těchto plnění je jejich následný prodej;
- dodání certifikátů plynu a elektřiny;
- poskytnutí telekomunikačních služeb ve smyslu ustanovení článku 24 odst. 2 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty;
- dodání herních konzolí, tabletů a laptopů;
- dodání obilnin a technických plodin, které nejsou běžně používány v nezměněném stavu ke konečné spotřebě;
- dodání surových či polozpracovaných kovů vyjma investičního zlata, dodání odpadů uvedených v příloze VI směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty a sběratelských předmětů a starožitností.

Článek 199a směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty je přitom právě reakcí na daňové podvody v obchodech dotýkajících se výše uvedených odvětví, která jsou považována za vysoce náchylná k daňovým podvodům, jímž má být zabráněno zavedením dočasného opatření spočívajícího v odchylce od stávajících pravidel daně z přidané hodnoty uplatňované v Evropské unii.⁶⁶⁶ Je přitom ponecháno na členském státu Evropské unie, aby stanovil podmínky pro používání tohoto typu režimu přenesené daňové povinnosti⁶⁶⁷, avšak samotné uplatnění tohoto typu *reverse charge* je podmíněno rozsáhlou notifikační povinností členského státu Evropské unie výboru pro daň z přidané hodnoty, když musí poskytnout Evropské komisi informace o oblasti působnosti opatření přijatého členským státem Evropské unie zavádějícím tento typ režimu přenesené daňové povinnosti, o druhu a charakteristice

⁶⁶⁶ Srovnej recitál č. 2 směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010 a recitál č. 2 a 11 směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013.

⁶⁶⁷ Dle ustanovení čl. 199a odst. 1a směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

podvodu, o popisu doprovodných opatření včetně ohlašovacích povinností osob povinných k dani dotčených tímto opatřením, o opatřeních přijatých za účelem seznámení veřejnosti s tímto instrumentem, o hodnotících kritériích pro budoucí vyhodnocení účinnosti přijatého opatření a o datu účinnosti a době platnosti tohoto přijatého opatření.⁶⁶⁸ Vedle uvedené notifikační povinnosti jsou dotčené členské státy Evropské unie ještě povinny provést související analýzy a zavést u určených dodání zboží a poskytnutí služeb ohlašovací povinnost osob povinných k dani.⁶⁶⁹

Dobrovolnost zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na základě rozhodnutí členského státu Evropské unie je však příčinou, že tento režim může zabránit daňovým podvodům chybějícího obchodníka s intraunijním aspektem pouze v členském státu Evropské unie, který se jej rozhodne zavést, a pro jeho efektivní fungování napříč Evropskou unií by bylo nezbytné jej transponovat všemi členskými státy Evropské unie.⁶⁷⁰

4.4.2 Režim přenesené daňové povinnosti obecně

Jak vyplývá již z názvu tohoto nástroje, v případě *reverse charge* dochází k přenesení daňové povinnosti z poskytovatele zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku na jeho příjemce.⁶⁷¹ Nejedná se tedy o určení osoby povinné k dani z přidané hodnoty, tedy subjektu této daně, nýbrž pouze o přenesení jedné dílčí povinnosti vyplývající z obecného postavení daňového subjektu, a to povinnosti uhradit daň příslušnému správci daně⁶⁷², tzn. jedná se o hmotněprávní přenesení závazku daňového subjektu daň uhradit.⁶⁷³ Z tohoto důvodu je *reverse charge* účinným nástrojem boje proti B2B daňovým únikům, když jím dochází k eliminaci podvodu chybějícího obchodníka, neboť tento režim neumožňuje poskytovatelům

⁶⁶⁸ Dle ustanovení čl. 199a odst. 2 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁶⁶⁹ Srovnej ustanovení čl. 199a odst. 1b, 3, 4 a 5 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁶⁷⁰ WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, str. 31. ISSN 0165-2826.

⁶⁷¹ KEEN, Michael a Stephen SMITH. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done? *National Tax Journal*. 2006, roč. 59, č. 4, str. 880. ISSN 0028-0283.

⁶⁷² Srovnej TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1163. ISBN 978-90-8722-091-4.

⁶⁷³ Srovnej BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 160. ISBN: 978-80-7179-254-3.

zdanitelného plnění nárokovat odpočet daně, aniž by sami daň na vstupu přiznali a odvedli.⁶⁷⁴ Cílem tohoto opatření tedy není chytit subjekt obchodního řetězce s podvodným úmyslem, nýbrž preventivně znemožnit specifický druh poměrně značně rozšířeného daňového podvodu.⁶⁷⁵ Vedle odchylky stanovení příjemce zdanitelného plnění jakožto osoby povinné odvést daň od obecných pravidel stanovení daně z přidané hodnoty zavádí tento režim ještě další odchylku, podle níž je příjemce zdanitelného plnění povinen odvést daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění⁶⁷⁶, čímž dochází k vyloučení obecné právní úpravy dle ustanovení § 21 zákona o dani z přidané hodnoty. Proto i při přijetí zálohy na uskutečnění zdanitelného plnění příjemce zdanitelného plnění přizná daň až k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění podléhajícího *reverse charge*.⁶⁷⁷ Pakliže však úhrada zálohy proběhla v okamžiku, kdy zdanitelné plnění nepodléhalo režimu přenesení daňové povinnosti, a teprve až následně před okamžikem uskutečnění tohoto plnění došlo k jeho podřazení do tohoto režimu, daň z uhrazených záloh podléhá standardnímu režimu podle ustanovení § 21 odst. 1 zákon o dani z přidané hodnoty, a pouze rozdíl mezi celkovou úplatou za zdanitelné plnění bez daně z přidané hodnoty a součtem záloh uhrazených přede dnem účinnosti zavedení režimu přenesené daňové povinnosti v relevantním segmentu zdanitelných plnění bez této daně bude předmětem aplikace režimu přenesení daňové povinnosti.⁶⁷⁸ Relevance této souvislosti nabývá na aktuálnosti s ohledem na možnost zavést *reverse charge* pouze nařízením vlády⁶⁷⁹, tedy poměrně operativně krátkým legislativním procesem.⁶⁸⁰

Poskytovateli zdanitelného plnění pak vyplývají související povinnosti, kdy uplatněním tohoto mechanismu např. nedochází k odstranění povinnosti vystavit daňový doklad, avšak v důsledku aplikace souvisejících právních norem je poskytovatel zdanitelného plnění povinen uvést na daňový doklad informaci, že daň odvede zákazník, pro něhož je plnění uskutečněno.⁶⁸¹ S ohledem k této skutečnosti pak daňový doklad nemusí obsahovat identifikaci sazby daně

⁶⁷⁴ Odpočet bude totiž započten na jimi uhrazenou daň na vstupu. Srovnej HOWELL, Zee H. A VAT Voucher System for Origin-Based Taxation. *EC Tax Review*, 2011, roč. 20, č. 1, str. 80. ISSN 0928-2750.

⁶⁷⁵ AMAND, Christian a Kris BOUCQUEZ. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? *International VAT monitor*. 2011, roč. 22, č. 4, s. 237. ISSN 0925-0832.

⁶⁷⁶ Srovnej ustanovení § 92a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶⁷⁷ Srovnej ustanovení § 92a odst. 4 a § 37a zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶⁷⁸ Srovnej ustanovení § 37a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶⁷⁹ BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Praha: BOVA POLYGON, 2016, str. 104. ISBN 978-80-7273-176-3.

⁶⁸⁰ K této právní konstrukci blíže v následujících pasážích.

⁶⁸¹ Srovnej § 29 odst. 2 písm. c) zákon o dani z přidané hodnoty.

a výši daně, neboť za správnost vypočtené a odvedené daně odpovídá příjemce zdanitelného plnění.⁶⁸² To však nebrání, aby i tyto údaje na daňový doklad poskytovatel zdanitelného plnění uvedl. Tento příjemce zdanitelného plnění, který v rámci své ekonomické činnosti přijme zdanitelné plnění dotčené režimem přenesení daňové povinnosti, má sice na jedné straně povinnost přiznat a uhradit daň z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění, ale na druhé straně mu zůstává zachován nárok na odpočet této daně uhrazené na vstupu,⁶⁸³ akorát v tomto případě uhrazené ne svému dodavateli, ale přímo příslušnému správci daně. Zákon o dani z přidané hodnoty ani směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty přitom nezavádí žádný specifický režim, kterým by se měl nárok na odpočet ze zdanitelného plnění zatíženého režimem přenesení daňové povinnosti řídit, v důsledku čehož se uplatní obecná právní úprava nároku na odpočet.⁶⁸⁴ V praxi proto příjemce zdanitelného plnění dotčeného režimem přenesení daňové povinnosti daň z přidané hodnoty současně přiznává a uplatní odpočet této daně na vstupu, aniž by došlo ke skutečné platbě daně z přidané hodnoty do příslušného veřejného rozpočtu, čímž se odstraňuje teoretická možnost spáchat podvod chybějícího obchodníka v oblasti této daně⁶⁸⁵, protože příjemce zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti může uplatnit odpočet nejdříve k okamžiku, kdy přiznává daň z tohoto plnění.⁶⁸⁶ Nadto oproti původnímu systému, kdy daň odvádí poskytovatel zdanitelného plnění, v rámci obchodního řetězce osob povinných k dani nedochází k žádným fragmentálním platbám daně z přidané hodnoty. Ta je odvedena teprve až na konci dodavatelského řetězce konečnému spotřebiteli.⁶⁸⁷

Tento institut se také aplikuje pouze při uskutečnění určitého zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, proto jej někteří autoři označují rovněž za tzv. lokální *reverse*

⁶⁸² KUNEŠ, Zdeněk. Uplatnění DPH u režimu přenesení daňové povinnosti. *Daňová a Hospodářská Kartotéka*. 2014, roč. 22, č. 23, str. 17. ISSN 1210-6739.

⁶⁸³ SLADKOVSKÝ, Otakar. Informace GŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH. In *Financnisprava.cz* [online]. 2011 [cit. 6. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gř-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613>.

⁶⁸⁴ Především dle tuzemské právní úpravy stanovené ustanovením § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

⁶⁸⁵ Srovnej Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM/2009/0511. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2009 [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-CS/TXT/?uri=CELEX:52009PC0511&from=EN>.

⁶⁸⁶ KUNEŠ, Zdeněk. Uplatnění DPH u režimu přenesení daňové povinnosti. *Daňová a Hospodářská Kartotéka*. 2014, roč. 22, č. 23, str. 16. ISSN 1210-6739.

⁶⁸⁷ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING PAPER On measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, č. j. SEC(2008) 249. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 19 [cit. 17. 2. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>.

charge, neboť v důsledku stanovení předmětu daně z přidané hodnoty a osoby povinné k této dani jsou přenesením daňové povinnosti z dodavatele na odběratele zasaženy také např. transakce mezi osobami povinnými k dani z různých členských států Evropské unie.⁶⁸⁸ Základní podmínkou pro uplatnění tohoto režimu je rovněž skutečnost, že příslušné plnění musí být uskutečněno dle dikce zákona o dani z přidané hodnoty pouze výhradně mezi plátcí daně z přidané hodnoty.⁶⁸⁹ Je však otázkou, zdali taková dikce odpovídá směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty, která používá širší termín než je plátce, a to termín osoba povinná k dani.⁶⁹⁰

Přestože se objevují snahy o generální rozšíření tohoto institutu na veškerá zdanitelná plnění bez rozdílu, je v současnosti přenesení daňové povinnosti uplatňováno pouze sektorově, což ovšem s sebou nese negativní zkušenost, kdy jednotlivé podvodně jednající subjekty se dokáží urychleně adaptovat legislativě a přesunout své podvodné aktivity do jiného členského státu Evropské unie⁶⁹¹, nebo do jiného sektoru.⁶⁹² Rozšíření tohoto režimu do obecné formy brání nemožnost přímého zhodnocení efektivity tohoto institutu, poněvadž v členských státech Evropské unie zavádějících tento režim vždy došlo i k zavedení dalších opatření potírání daňových podvodů, pokud došlo u těchto států ke snížení tzv. VAT Gap.⁶⁹³ V souvislosti s přijetím režimu přenesení daňové povinnosti však ne vždy došlo ke snížení VAT Gap, když byl u dvou členských států Evropské unie zaznamenán po zavedení lokálního *reverse charge* nárůst tohoto indexu.⁶⁹⁴

Další obecná otázka, která by mohla vyvolat pochyby o eurokonformitě české právní úpravy režimu přenesení daňové povinnosti, alespoň co do povinného zavedení tohoto režimu

⁶⁸⁸ TOMAN, Petr a Lucie Marková. GFŘ: Informace k lokálnímu „reverse-charge“ u stavebních a montážních prací. In *Cfoworld.cz* [online]. 2011 [cit. 6. 2. 2017]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/legislativa/gfr-informace-k-lokalnimu-reverse-charge-u-stavebnich-a-montaznich-praci-1369>.

⁶⁸⁹ HUŠÁKOVÁ, Zdeňka, Kateřina BENCOVÁ a Martina HRDLIČKOVÁ. Daň z přidané hodnoty ve stavebnictví od 1. 1. 2012. *Daně a právo v praxi* [online]. 2012, roč. 17, č. 1 [cit. 6. 2. 2017]. ISSN 1211-7293. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36370v46135-dan-z-pridane-hodnoty-ve-stavebnictvi-od-1-1-2012/?search_query=.

⁶⁹⁰ Srovnej ustanovení článku 198 nebo 199 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁶⁹¹ GRIFFIOEN, Menno a Lisette VAN DER HEL – VAN DIJK. New European Approach to Combat VAT Fraud? *Intertax*. 2014, roč. 42, č. 5, str. 301. ISSN 0165-2826.

⁶⁹² MEGHJEE, Kassim. Multinationals and VAT Compliance in the United Kingdom. *The Tax Executive*. 2007, roč. 59, č. 3, str. 249. ISSN 0040-0025.

⁶⁹³ Viz. výše v kapitole věnované vymezení pojmu daňový únik.

⁶⁹⁴ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT. Generalised reverse charge mechanism, č. j. SWD(2016) 457. Brusel, 2016, str. 20. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_457_en.pdf.

při dodávkách investičního zlata, je skutečnost, že se tento režim uplatní pouze při uskutečnění relevantního zdanitelného plnění mezi plátcí této daně. Podle české právní úpravy v případě uskutečnění zdanitelného plnění podléhajícího režimu přenesení daňové povinnosti mezi osobou plátce a osobu povinnou k dani, ovšem neplátcem, by se režim *reverse charge* neměl uplatnit a daň z takového zdanitelného plnění by měl přiznat a odvést jeho poskytovatel.⁶⁹⁵ Podle ustanovení čl. 287 bodu 7 má Česká republika oprávnění poskytnout osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je roven nanejvýš ekvivalentu 35.000 ECU v národní měně. Česká republika tohoto využila a nejprve zavedla osvobození osoby povinné k dani, jejíž obrat nepřekročí po 12 bezprostředně po sobě následujících kalendářních měsících obrat ve výši 1.000.000 Kč, a následně po zrušení tohoto osvobození na základě tohoto zmocnění Česká republika vymezila jeden typ daňového subjektu v oblasti daně z přidané hodnoty, a to plátce. Česká republika tedy na základě oprávnění osvobodit určité osoby povinné k dani vykonstruovala daňový subjekt, což ne zcela odpovídá dikci směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

V případě *reverse charge* směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty stanovuje, že se tento režim uplatní při uskutečnění plnění mezi osobami povinnými k dani, tudíž při plnění mezi širším okruhem ekonomicky aktivních subjektů, než jsou pouze plátcí.⁶⁹⁶ Kdybychom tedy trvali na podmínce aplikace režimu přenesení daňové povinnosti na tímto režimem dotčená zdanitelná plnění mezi všemi osobami povinnými k dani, mohla by nastat situace, kdy plátce ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty dodá v tomto režimu plnění jinému podnikateli, který nicméně v důsledku svého nízkého obratu nebude plátcem této daně. Tato situace při zachování doslovné dikce směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty by pak mohla být řešena dvěma způsoby. První řešení je založeno na tezi, že i z takovéto transakce musí být daň z přidané hodnoty odvedena, v důsledku čehož by se neplátce jako příjemce zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti musel z titulu uskutečnění tohoto plnění registrovat k této dani a přiznat a odvést z tohoto plnění daň. Jedná se tedy o postup značně administrativně zatěžující příjemce zdanitelného plnění v režimu *reverse charge* a osvobození od této daně na základě čl. 287 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty v takovém systému postrádá smysl. Naopak druhé řešení je založeno na tezi, že z takového plnění daň nemusí být odvedena, poněvadž se takové plnění

⁶⁹⁵ KUNEŠ, Zdeněk. Uplatnění DPH u režimu přenesení daňové povinnosti. *Daňová a Hospodářská Kartotéka*. 2014, roč. 22, č. 23, str. 16. ISSN 1210-6739.

⁶⁹⁶ Srovnej čl. 198 a násl. směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty

započítává do obratu osoby povinné k dani, jež je příjemcem tohoto plnění, a pokud tato osoba nepřekročí stanovený obrat i při započítání hodnoty tohoto plnění, uplatní se osvobození této osoby i na daň z přijatého zdanitelného plnění podléhajícímu režimu přenesení daňové povinnosti. Naštěstí unijní zákonodárce přistoupil u každého typu *reverse charge* k vymezení oprávnění členských států Evropské unie stanovit postupy a podmínky jejich uplatnění.⁶⁹⁷ Restriktci uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti pouze na zdanitelná plnění uskutečněná mezi plátcí lze proto vnímat jako vymezení právě postupu a podmínek uplatnění tohoto režimu, protože materiálně dochází pouze k bližšímu vymezení osob, mezi kterými bude tento režim použit, což je považováno za souladné s účelem relevantní unijní regulace.⁶⁹⁸ Tento závěr nakonec může být podpořen účelovým výkladem znění příslušných ustanovení směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, když podstatou režimu přenesení daňové povinnosti je zabránění daňovým podvodům v určité oblasti ekonomického sektoru, kdy přenesením daňové povinnosti by mělo být umožněno lépe monitorovat zdanitelná plnění dotčená těmito podvody a na základě takto získaných informací zajištěn řádný odvod daně z přidané hodnoty.⁶⁹⁹ Lze tedy uzavřít, že daň z přidané hodnoty ze zdanitelného plnění dotčeného režimem přenesení daňové povinnosti by měla být uhrazena, tudíž by neměla být dotčena osvobozením osoby povinné k dani podle ustanovení čl. 287 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, kdy zároveň zúžení uplatnění tohoto režimu pouze na plnění mezi plátcí této daně je vymezením postupu a podmínek uplatnění tohoto režimu Českou republikou, které je v souladu s předpisy unijního práva. Ve světle těchto závěrů a za použití eurokonformního výkladu se proto také neztotožňuji ze závěry zástupců odborné veřejnosti, podle nichž může vyvstat aplikační problém týkající se režimu přenesení daňové povinnosti v případech, kdy příjemce zdanitelného plnění při některých svých právních jednání jedná jako osoba povinná k dani a při jiných nikoliv, když výklad, že příjemce plnění při režimu přenesení daňové povinnosti musí být v postavení osoby povinné k dani, považují nad rámec zákona.⁷⁰⁰ Již přímo směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty totiž předpokládá, že se tento

⁶⁹⁷ Srovnej čl. 198 odst. 3, čl. 199 odst. 2 a čl. 199a odst. 1a směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁶⁹⁸ Srovnej SWINKELS, Joep. Combating VAT Avoidance. *International VAT monitor*. 2005, roč. 16, č. 4, str. 242. ISSN 0925-0832.

⁶⁹⁹ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE SUPPLEMENTING THE COMMON SYSTEM OF VALUE ADDED TAX AND AMENDING DIRECTIVE 77/388/EEC - SPECIAL SCHEME FOR GOLD. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM (92) 441. In: *Eur-lex.europa.eu* [online]. 1992, str. 12-13 [cit. 17. 2. 2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51992PC0441&from=CS>.

⁷⁰⁰ DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, str. 767. ISBN 978-80-7478-740-9.

režim použije pouze při uskutečnění plnění mezi osobami povinnými k dani.⁷⁰¹ Rovněž také judikatura Soudního dvora Evropské unie uvádí, že pro uplatnění systému daně z přidané hodnoty je rozhodující, zdali osoba povinná k dani jednala pro účely své ekonomické činnosti.⁷⁰²

Shrneme-li výše uvedené, režim přenesení daňové povinnosti představuje nástroj boje proti daňovým únikům, který však v rámci harmonizované právní úpravy Evropské unie za současné legislativy vždy představuje odchylku, a tedy i externalitu, od obecného režimu této daně, v důsledku čehož jsou nejen daňové subjekty zatíženy mnohem větším břemenem nést související náklady se zavedením partikulárního režimu přenesení daňové povinnosti, nýbrž i správci daně.⁷⁰³ Přesto lze zavedením režimu přenesení daňové povinnosti docílit k efektivnímu potírání kolotočových podvodů a *MTIC* podvodů obecně, a tím docílit jistého zlepšení v dotčeném segmentu zboží a služeb narovnáním soutěžního prostředí.⁷⁰⁴ Tento pozitivní dopad může být ovšem negativně kompenzován přesunem daňových podvodů do *retail* sféry a rozšířením tzv. černé sféry ekonomiky, která i za současného stavu představuje živnou půdu pro největší daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty.⁷⁰⁵ Proto by vedle uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti mělo být hledáno i řešení více stálé a optimálně řešící všeobíhající problematiku daňových úniků.⁷⁰⁶ Navíc ani mezi členskými státy Evropské unie nepanuje shoda na potřebě zavedení tohoto režimu, když některé raději dávají přednost co největší možné jednoduchosti systému daně z přidané hodnoty, když režim přenesení daňové povinnosti považují za prvek, který už tak nepřehlednou právní úpravu daně z přidané hodnoty

⁷⁰¹ Srovnej např. ustanovení čl. 199a odst. 1 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁷⁰² Srovnej bod 39 a 40 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. března 2012, Klub OOD v Direktor na Direksia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, sp. zn. C-153/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

⁷⁰³ EVROPSKÁ KOMISE. *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system. Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117 Final Report November 2014.* Evropská unie, 2014, str. 68 [cit. 16. 2. 2017]. ISBN 978-92-79-44429-6. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf.

⁷⁰⁴ ROĐANOVÁ, Kateřina. *Analýza tuzemského reverse charge DPH v ČR a ručení příjemce plnění jako formy boje proti daňovým únikům.* Praha, 2014, str. 18. Fakulta financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

⁷⁰⁵ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING PAPER On measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, č. j. SEC(2008) 249. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 28, [cit. 17. 2. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>.

⁷⁰⁶ EFSTRATIOS, Pourzitakis. Halting the Horses: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emissions Trading System. *EC Tax Review*, 2012, roč. 21, č. 1, str. 47. ISSN 0928-2750.

v Evropské unii zatěžuje dalšími externalitami od jejích obecných základů.⁷⁰⁷ Rozšiřováním režimu přenesení daňové povinnosti totiž také dochází k odklonu od původní politiky Evropské unie, která byla založena na preferenci zdanění spotřeby založeném na možnosti fragmentárního výběru daně než výběru celkové daně ve fázi maloobchodu, a to právě z důvodu obav týkajících se vyhýbání se splnění povinnosti daňového tvrzení a daňových podvodů vůbec ve velmi náchylné maloobchodní fázi produkčních a dodavatelských obchodních řetězců.⁷⁰⁸ Výhoda stávajícího systému je přitom také v jakési samosprávě tohoto systému daňovými subjekty, jež jasně rozeznávají jaké povinnosti a práva náleží poskytovateli zdanitelného plnění a jaká jeho příjemci.⁷⁰⁹ Je tedy otázkou, zdali nehledat řešení potírání úmyslných daňových úniků modifikací choullostivých institutů daně z přidané hodnoty, jako jsou osvobozená plnění od této daně, a to za zachování stávajícího systému této daně založeného na postupném výběru daně z přidané hodnoty v jednotlivých fázích obchodního řetězce. Vytvoření *de facto* plnění, jež se v rámci obchodního řetězce budou chovat jako nezdanitelná, nepovažují s ohledem na možnost výskytu mnohem rozsáhlejších daňových úniků než *MTIC* podvodů za optimální systémové řešení daňových úniků na dani z přidané hodnoty, a to především z perspektivy diskutované generalizace režimu přenesení daňové povinnosti na veškeré transakce podléhající této dani, byť pouze ty přesahující svou úplatou určitou hodnotu.⁷¹⁰

Někteří autoři také identifikují negativní aspekty tohoto režimu v problematice klasifikace konkrétního plnění a jeho zařazení pod aplikovatelnou právní úpravu, dopady na *cash-flow* daňových subjektů a administrativní náročnost pro daňové subjekty, a jako možný nástroj zmírnění těchto negativních dopadů navrhuji možnost zavedení fakultativního režimu přenesení daňové povinnosti v závislosti na rozhodnutí daňového subjektu, zda-li tento režim uplatní.⁷¹¹ Bohužel tento názor už naráží při jakékoliv hlubší analýze, neboť s ohledem na okamžik jeho publikace je tento názor již při vydání příslušného článku neaktuální, poněvadž

⁷⁰⁷ Jedná se například o Estonskou republiku. Srovnej NIELD, Katherine a Ricardo PEREIRA. Fraud on the European Union Emissions Trading Scheme: Effects, Vulnerabilities and Regulatory Reform. *European Energy and Environmental Law Review*. 2011, roč. 20, č. 12, str. 260. ISSN 0966-1646260

⁷⁰⁸ BREDERODE, Robert F. van. Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU. *International Tax Journal*. 2008, č. 1, str. 38.

⁷⁰⁹ SWINKELS, Joep. Carousel Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 2, str. 111. ISSN 0925-0832.

⁷¹⁰ Srovnej GEBAUER, Andrea, Chang Woon NAM a Rüdiger PARSCHE. Can Reform Models of Value Added Taxation Stop the VAT Evasion and Revenue Shortfalls in the EU? *Journal of Economic Policy Reform*. 2007, roč. 10, č. 1, str. 7. ISSN 1748-7870.

⁷¹¹ ŠEFCÍK, Michael. Fakultativní použití reverse-charge jakožto opatření ke zmírnění nedativních dopadů přenesení daňové povinnosti. In: *Bulletin-advokacie* [online]. 2016 [cit. 18. 2. 2017]. ISSN 1805-8280. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/fakultativni-pouziti-reveseni-danove-povinnosti>.

v době vydání publikace již existovala v zákoně o daně z přidané hodnoty účinná právní úprava regulující zařídování sporných plnění pod režim přenesení daňové povinnosti⁷¹² a kontrolní hlášení, které rovněž přejalo povinnost poskytovat správci daně informace týkající se daňové evidence související s režimem *reverse charge*, tzn. ohlašovací povinnosti by se daňový subjekt nevyhnul, ani kdyby uskutečňoval pouze plnění v standardním režimu daně z přidané hodnoty.

4.4.3 Tzv. trvalý režim přenesení daňové povinnosti

První druh režimu přenesení daňové povinnosti se v České republice objevil u **dobání zlata**. Tento druh v tuzemsku zavedeného přenesení daňové povinnosti je první svého druhu, když byl zaveden v zákoně o dani z přidané hodnoty novelou zákonem č. 545/05 Sb., a to s účinností k 1. lednu 2006, tehdy ještě na základě ustanovení šesté směrnice. V části týkající se investičního zlata se jedná přitom o povinnou verzi *reverse charge*, u níž jako u jediného typu není ponecháno členskému státu Evropské unie na jeho rozhodnutí, zdali jej bude uplatňovat, v části týkající se dobání jiného zlata ve smyslu ustanovení § 92g odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je už pouze na členském státu Evropské unie, zdali *reverse charge* zavede.⁷¹³ Důsledkem tohoto rozlišování mezi přístupem k investičnímu a jinému zlatu není kardinální dopad podvodů na dani z přidané hodnoty s obchody s investičním zlatem, nýbrž samotná skutečnost, že obchody s investičním zlatem mají v rámci právní úpravy daně z přidané hodnoty specifickou povahu a regulaci.⁷¹⁴

Ačkoliv obchod se zlatem představuje v České republice poměrně malý segment národního trhu, bylo využito možnosti volby a režim přenesené daňové povinnosti byl více méně stanoven pro veškeré dobání zlata, ať už investičního nebo neopracovaného do finálního výrobku nabízeného konečnému spotřebiteli dosahujícího ryzosti alespoň 333 tisícín, po vzoru např. Spojeného Království Velké Británie a Severního Irska nebo Spolkové republiky

⁷¹² Viz. již zmíněné ustanovení čl. 92e odst. 2 a 92f odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a ustanovení § 2 odst. nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dobání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti.

⁷¹³ Srovnej ustanovení článku 198 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁷¹⁴ TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1170. ISBN 978-90-8722-091-4.

Německo.⁷¹⁵ Dochází-li tedy k dodání např. zlatnických výrobků ve své finální podobě, režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije a uplatní se obecný postup pro dodání zboží s místem plnění v tuzemsku.⁷¹⁶ Nelze však daňové podvody z této oblasti úplně pomíjet, neboť právě obchody se zlatem jsou indikovány jako první oblast zatížená podvody na dani z přidané hodnoty dosahujícími v jednotlivých případech i částek přesahujícími miliardy Korun českých.⁷¹⁷ Už implementace režimu přenesení daňové povinnosti v tomto prvním dotčeném odvětví poukázala na skutečnost, že implementace tohoto režimu s sebou nese určité zkreslení interpretace právních jednání tímto režimem zasažených, a tedy i hospodářské soutěže.⁷¹⁸

Druhý typ trvalého režimu přenesení daňové povinnosti dopadá na **dodání zboží v příloze č. 5 zákona o dani z přidané hodnoty** (dodání tohoto typu zboží bude nadále též pro účely této práce označováno jako „*dodání odpadů*“ a toto zboží jako „*odpady*“).⁷¹⁹ Tyto odpady se pak vyznačují společným rysem, že obvykle jsou v rámci obchodní činnosti až druhotnou surovinou, jež je dodávána osobou povinnou k dani.⁷²⁰ Jak již bylo zmíněno, přenesení daňové povinnosti při dodání odpadů se nevztahuje pouze na odpady samotné, nýbrž i na určité produkty vypracované na základě zpracování těchto odpadů i na některé související služby, jak je specifikováno přílohou č. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Přestože některé členské státy Evropské unie, jako je např. Francouzská republika nebo Španělské království jsou oprávněny uplatňovat osvobození bez nároku na odpočet daně na vstupu při dodání odpadů, vyhodnotila Komise aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti v této oblasti jako vhodný prostředek k zajištění výběru daně z přidané hodnoty v této oblasti, který je navíc jednoduchý na správu, kdy na základě praxe v určitých členských státech Evropské unie bylo zjištěno, že přenesení daňové povinnosti při dodání odpadů dobře funguje a nedochází k přechodu skrytého daňového břemene na kupujícího, a to i v případě nemožnosti uplatnit odpočet na dani v členských státech

⁷¹⁵ ROĐANOVA, Kateřina. *Analýza tuzemského reverse charge DPH v ČR a ručení příjemce plnění jako formy boje proti daňovým únikům*. Praha, 2014, str. 22-23. Fakulta financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

⁷¹⁶ KUNEŠ, Zdeněk. Uplatnění DPH u režimu přenesení daňové povinnosti. *Daňová a Hospodářská Kartotéka*. 2014, roč. 22, č. 23, str. 15. ISSN 1210-6739.

⁷¹⁷ WALPOLE, Michael. Tackling VAT Fraud. *International VAT monitor*. 2014, roč. 25, č. 5, str. 258. ISSN 0925-0832.

⁷¹⁸ CAPACCIOLI, Stefano. VAT Taxation of Gold in the European Union. *EC Tax Review*, 2014, roč. 23, č. 2, str. 101. ISSN 0928-2750.

⁷¹⁹ Jedná se vesměs o stejné zboží uvedené v příloze VI směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁷²⁰ BENDA, Václav. Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2015. *Daňová a Hospodářská Kartotéka*. 2015, roč. 23, č. 6, str. 4. ISSN 1210-6739.

Evropské unie, kde se u takových plnění uplatňuje osvobození od daně.⁷²¹ Na základě těchto zjištění proto bylo doporučeno členským státům Evropské unie aplikujícím při dodání odpadů osvobození upustit od tohoto osvobození, a za účelem prevence daňových podvodů této oblasti raději zavedly režim přenesené daňové povinnosti, a to i s ohledem na základní pravidla osvobození⁷²² dodání určitého zboží od daně z přidané hodnoty, mezi které se v první řadě řadí požadavek na sjednocení plnění považovaných za zdanitelná, kdy tato nezbytnost implikuje potřebu jednotnosti pravidel týkajících se aplikace osvobození od daně z přidané hodnoty, a v druhé řadě požadavek zachovat počet osvobozených plnění v co nejmenší míře, jak jen to je možné.⁷²³

Předposledním třetím typem trvalého režimu přenesené daňové povinnosti je *reverse charge* u **dodání nemovité věci**, pokud se dodavatel, jenž je plátcem této daně, za podmínek stanovených § 56 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty rozhodne, že z takového plnění daň uplatní. Rovněž i u tohoto typu přenesení daňové povinnosti nepanují v důsledku specifické právní úpravy osvobození dodání nemovitých věcí od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet jednotná aplikační pravidla, když např. Spolková republika Německo nadále uplatňuje na základě ustanovení čl. 371 směrnice o dani z přidané hodnoty osvobození dodání veškerých pozemků od této daně.⁷²⁴

Posledním plněním, u něhož dochází k aplikaci režimu přenesené daňové povinnosti, je **poskytnutí stavebních nebo montážních prací**. Pro zařazení pod tento režim je pak rozhodující klasifikace CZ-CPA podle sdělení Českého statistického úřadu uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídající číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008.⁷²⁵ Plátce je přitom povinen uplatnit tento režim bez ohledu na rozsah uskutečněného zdanitelného plnění, a navíc pouze ve vztahu k jinému plátcovi daně z přidané

⁷²¹ TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1171. ISBN 978-90-8722-091-4.

⁷²² Tamtéž.

⁷²³ Proposal for a SIXTH COUNCIL DIRECTIVE on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM (73) 950. In: *Ec.europa.eu* [online]. 1973, s. 15. [cit. 9. 2. 2017]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_en.pdf).

⁷²⁴ Blíže BAL, Aleksandra. VAT Treatment of Transactions in the German Construction Sector. *International VAT monitor*. 2011, roč. 22, č. 6, str. 406. ISSN 0925-0832.

⁷²⁵ Srovnej ustanovení § 92e odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

hodnoty.⁷²⁶ Při poskytnutí těchto stavebních nebo montážních prací osobě nepovinné k dani by tedy dle české legislativy měl daň z přidané hodnoty přiznat a správci daně odvést poskytovatel těchto plnění. Při poskytnutí souvisejících služeb s těmito pracemi je přitom stanovena vyvratitelná domněnka, že v případě, kdy se plátce poskytující takové služby rozhodne k uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti, tento režim se uplatní, přestože by samotná služba za jiných okolností režimu přenesení daňové povinnosti nepodléhala.⁷²⁷ Zákon o dani z přidané hodnoty tedy zavádí v případě nejasnosti v této oblasti jakousi prioritu uplatnění režimu *reverse charge* před režimu standardního uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku⁷²⁸, neboť především v případě montážních prací je často složité rozeznat klasifikační zařazení poskytované služby.⁷²⁹

Záměrem Vlády ČR bylo také zavedení režimu přenesení daňové povinnosti i u dodání benzínu a nafty, a to na základě postupu podle ustanovení čl. 395 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, kdy podle tohoto návrhu „[p]látce postupuje podle režimu přenesení daňové povinnosti při dodání uvedených pohonných hmot plátcí u každé dodávky, kterou překročí stanovený limit 1 500 l. Při dodání uvedených pohonných hmot do stanoveného limitu plátcí a při dodání osobě, která není plátcem, se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije.“⁷³⁰ Novelizační návrh zákona o dani z přidané hodnoty byl však Poslanecké sněmovně ČR předložen ještě před obdržením vyřízení věci od Evropské komise, avšak jelikož je třeba jednohlasné schválení takové výjimky Radou Evropské unie, tento návrh byl ze zákona č. 47/2011 Sb. nakonec v průběhu legislativního procesu vypuštěn, neboť Francouzská republika z důvodu obavy z přesunutí podvodů s pohonnými hmotami do jiných členských států Evropské unie odmítla udělit souhlas, pročež zákonodárce přistoupil k řešení této situace zavedením specifických skutkových podstat ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty a dalších nedaňových opatření⁷³¹

⁷²⁶ Srovnej Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2011, str. 86 [cit. 9. 2. 2017]. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=64253&pdf=1>.

⁷²⁷ Srovnej ustanovení § 92e odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁷²⁸ BENDA, Václav. Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2015. *Daňová a Hospodářská Kartotéka*. 2015, roč. 23, č. 6, str. 5. ISSN 1210-6739.

⁷²⁹ BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Praha: BOVA POLYGON, 2016, str. 105. ISBN 978-80-7273-176-3.

⁷³⁰ Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2011, str. 86 [cit. 9. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=64253&pdf=1>.

⁷³¹ Materiály na jednání vlády 22. září 2010. In: *Mfcr.cz* [online]. 2010 [cit. 29. 8. 2013]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/materialy-na-jednani-vlady/3-ctvrtleti-10/materialy-na-jednani-vlady-22-09->

4.4.4 Tzv. dočasný režim přenesení daňové povinnosti

Jak již bylo uvedeno, směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty umožňuje členskými státy zavést nejpozději do konce kalendářního roku 2018 režim přenesené daňové povinnosti u taxativně vyjmenovaných plnění, kdy je každý členský stát Evropské unie oprávněn stanovit podmínky uplatňování tohoto režimu na svém území.⁷³² Český zákonodárce využil tohoto zmocnění v celém rozsahu, když zákonem č. 360/2014 Sb. vložil do zákona o dani z přidané hodnoty nové ustanovení § 92f, podle kterého v případě, kdy tak stanoví vláda nařízením, při dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 zákona o dani z přidané hodnoty mezi plátcí této daně dochází k uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti. Označení tohoto režimu za dočasný režim přenesené daňové povinnosti tak pouze odráží skutečnost, že tento režim musí být zaveden na dobu alespoň 2 let a dle účinné legislativy Evropské unie zanikne k 31. prosinci 2018.⁷³³ Stanovení maximální doby použitelnosti tohoto typu režimu přenesené daňové povinnosti také značí skutečnost, že v dotčených odvětvích se plánuje přijetí dlouhodobějších legislativních opatření na zvýšení odolnosti systému daně z přidané hodnoty proti daňovým podvodům, a to přímo na úrovni regulace Evropské unie.⁷³⁴

V rámci tohoto režimu přenesení daňové povinnosti však přichází vedle již v obecné části věnované *reverse charge* zmíněného faktu, že by měl být aplikován pouze při poskytnutí plnění mezi plátcí, problematický aspekt právní konstrukce příslušné právní normy, která stanovuje možnost zavést tento režim nařízením vlády. V této konstrukci pak spatřuji dva dílčí aspekty k posouzení, a to nejprve eurokonformnost, a také i souladnost s ústavním pořádkem České republiky.

Je zcela evidentní, že úmysl zákonodárce spočívá ve vytvoření latentní právní úpravy, jejíž podstata by byla zakotvena v zákoně o dani z přidané hodnoty a k jejíž aktivizaci by došlo v případě naléhavá situace formou nařízení vlády v reakci na výskyt daňových úniků v určité

[10-3208](#) et. TÁBORSKÝ, Jirí. Startuje malá revoluce v placení DPH. *Hospodářské noviny: HN Byznys*. 2013, roč. 57, č. 46, str. 17. ISSN 1213-7693.

⁷³² Dle ustanovení článku 199a odst. 1 a 1a směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁷³³ Je však třeba zmínit, že zatím dochází k postupným novelizacím směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, které tuto hraniční lhůtu posouvají.

⁷³⁴ Srovnej recitál č. 8 směrnice rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

vymezené oblasti.⁷³⁵ Tímto nařízením je pak nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti (dále jen „nařízení vlády o dočasném reverse charge“), které v současné době zavádí režim přenesení daňové povinnosti více méně do všech oblastí upravených čl. 199a směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Rovněž obdobně, jako je v oblasti poskytnutí stavebních nebo montážních prací, český zákonodárce přistupuje ke stanovení právní domněnky, tentokrát nevyvratitelné, zavádějící přednost uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti pro případ pochybností o skutečnosti, zdali uskutečnění plnění v rámci dočasného režimu přenesení daňové povinnosti tomuto režimu podléhá nebo nikoliv, mají-li příjemce i poskytovatel zdanitelného plnění důvodně za to, že by takové plnění tomuto režimu mělo podléhat.⁷³⁶

4.4.4.1 Otázka eurokonformity

Z pohledu souladu této právní úpravy s právem Evropské unie pak navrhovatel zákona v příslušné důvodové zprávě pouze dodává, že zvolená právní konstrukce odpovídá unijnímu právu, neboť směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty stanovuje, že členské státy Evropské unie mohou u těchto vybraných plnění uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti až do 31. prosince 2018.⁷³⁷ Požadavek stanovení režimu přenesení daňové povinnosti dle článku 199a odst. 1 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty alespoň po dobu dvou let však důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb. zcela opomíjí. Pro účely fungování tohoto režimu a posouzení jeho dopadů je totiž nezbytné, aby členský stát Evropské unie nejprve informoval Evropskou komisi o svém úmyslu tento mechanismus zavést, přičemž podmínky stanovené tímto členským státem Evropské unie musí být natolik podrobné, aby zaručovaly fungování tohoto režimu a zabránily vzniku v co možná největším rozsahu negativním dopadům tohoto specifického režimu přenesení daňové povinnosti a umožnily náležité vyhodnocení výsledků uplatňování tohoto režimu, a to především s ohledem na fakt, že tento

⁷³⁵ K latentní právní úpravě srovnej např. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 382. ISBN: 978-80-7179-254-3.

⁷³⁶ Srovnej ustanovení § 92f odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁷³⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2014, str. 60 [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=1108050> .

režim je dle Evropské komise pouze zkušebním režimem pro vyhodnocení samotné vhodnosti tohoto právního instrumentu boje proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty.⁷³⁸

V důsledku opětovné novelizace směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ovšem bylo prekonzultační postavení Evropské komise upozaděno, a členský stát Evropské unie pouze informuje Evropskou komisi ve stanoveném rozsahu a uvědomí o uplatňování tohoto mechanismu výbor pro daň z přidané hodnoty. Za účelem vyhodnocení účinnosti *reverse charge* je proto členským státům Evropské unie dále stanovena povinnost zavést vhodnou a účinnou ohlašovací povinnost jednotlivých osob povinných k dani z přidané hodnoty, na které právě bude dopadat tento dočasný režim *reverse charge*.⁷³⁹ Nařízení vlády o dočasném *reverse charge* nicméně nabylo účinnosti od 1. ledna 2015, přitom přijato bylo až dne 22. prosince 2014 a legisvakanci tak představovalo pouze několik jednotek dní. Z mého pohledu přesto český zákonodárce formálně i materiálně dostál požadavkům na formu a temporalitu zavedení dočasného režimu přenesení daňové povinnosti, přesto považuji za vhodné zmínit, že v důsledku požadavku uplatňování dočasného režimu přenesení daňové povinnosti alespoň dva roky, není v současné době za současné unijní legislativy možné rozšířit režim přenesení daňové povinnosti o další oblasti změnou tohoto nařízení. Možná i tato skutečnost je důvodem, proč nařízením vlády č. 296/2016 Sb. došlo k zavedení dočasného režimu přenesené daňové povinnosti u posledního okruhu plnění, u něhož je členský stát dle ustanovení čl. 199a odst. 1 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty oprávněn uplatňovat tento režim a u něhož do této novely nebyl dočasný režim *reverse charge* uplatňován, a to u poskytnutí služeb elektronických komunikací.

Jediné pochybnosti lze spatřovat v případě procesního postupu stanovení dočasného režimu přenesené daňové povinnosti Českou republikou, poněvadž s ohledem na dostupné materiály není zřejmé, zdali proběhlo notifikování stanovení tohoto režimu nařízením vlády výboru pro daň z přidané hodnoty a informování Evropské komise ve stanoveném rozsahu, protože tato informační povinnost by měla být členskými státy Evropské unie splněna k zavedení dočasného režimu přenesení daňové povinnosti. Ke konci kalendářního roku 2014

⁷³⁸ Srovnej Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM/2009/0511. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2009, [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-CS/TXT/?uri=CELEX:52009PC0511&from=EN>.

⁷³⁹ Srovnej ustanovení čl. 199a odst. 1b směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

Evropská komise totiž u České republiky evidovala pouze 3 oblasti, u nichž byl aplikován režim lokálního přenesení daňové povinnosti.⁷⁴⁰ Pomineme-li skutečnost, že se splnění víceméně pořádkové informační povinnosti Českou republikou nepodařilo ověřit, mám vzato, že zavedení dočasného režimu přenesené daňové povinnosti odpovídá požadavkům unijního práva.

4.4.4.2 Ústavní konformita

Rovněž i v případě aspektu ústavní konformity navrhovatel příslušného zákona pouze vágně shledává, že ustanovení § 92f zákona o dani z přidané hodnoty je v souladu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, když má povahu zmocňujícího oprávnění ve smyslu čl. 78 Ústavy.⁷⁴¹ Toto ustanovení Listiny základních práv a svobod ve svém nejširším významu přitom zakotvuje zákonnost daňověprávního vztahu v širším slova smyslu, když stanovuje „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“.⁷⁴²

Takovéto lakonické a velmi obecné ústavní zakotvení daní přitom není zcela obvyklé, když ústavní pořádek zcela opomíjí např. účel daní a jejich rozpočtové určení.⁷⁴³ Z tohoto důvodu pak nemůže být překvapující, že právě daňová problematika tvoří značnou část incidentní kazuistiky Ústavního soudu⁷⁴⁴, kterýžto tak ve své judikatuře poskytuje východiska správného výkladu čl. 11 odst. 5 Listiny základních práva a svobod. *Argumentum a rubrica* uvedeného ustanovení Listiny základních práv a svobod zařazeného pod ústavní zakotvení vlastnického práva k majetku je zřejmé, že ústavní pořádek České republiky chápe daň *sensu lato* jako ospravedlnitelný zásah do vlastnického práva jednotlivců prostřednictvím plateb uložených ve prospěch veřejné moci.⁷⁴⁵ Ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv

⁷⁴⁰ Srovnej EVROPSKÁ KOMISE. *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system. Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117 Final Report November 2014*. In *Ec.europa.eu* [online]. 2014, str. 110, [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné z: ISBN 978-92-79-44429-6. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf.

⁷⁴¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2014, str. 59 [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=1108050>.

⁷⁴² BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 158-159. ISBN 978-80-7179-254-3.

⁷⁴³ PAVLÍČEK, Václav a kol. *Ústavní právo a státověda, II. díl. Ústavní právo České republiky*. 2. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2015, str. 562. ISBN 978-80-7502-084-0.

⁷⁴⁴ KLÍMA, Karel. *Ústavní právo*. 4. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010, str. 303. ISBN 978-80-7380-261-5.

⁷⁴⁵ PAVLÍČEK, Václav a kol. *Ústavní právo a státověda, II. díl. Ústavní právo České republiky*. 2. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2015, str. 561. ISBN 978-80-7502-084-0.

a svobod dle svého jazykového vyjádření dává velmi širokou pravomoc zákonodárci upravit daňový systém, resp. systém povinných plateb, a to pouze omezením formy primárního právního předpisu, na jehož základě dojde k uložení daně nebo poplatku. Avšak již v prvořadí judikatuře týkající se dotčeného ustanovení Listiny základních práv a svobod se Ústavní soud dostatečně jasně vyjádřil, že ani svrchovanost státu neopravňuje zákonodárce k uložení libovolné daně, byť by tato daň byla uložena ústavním pořádkem předpokládanou formou zákona.⁷⁴⁶ O neústavnosti takovéto daně pak bude možno uvažovat v případě, že zákonodárce nepodloží svůj legislativní záměr stanovit novou daň dostatečnými objektivními a racionálními kritérii⁷⁴⁷, nicméně samotná iracionalita daně není sama o sobě důvodem k přezkumu její ústavnosti.⁷⁴⁸

Uvážení zákonodárce je tak nutno založit rovněž na respektu k pravidlům vyplývajícím z obsahu principu právního státu a s tímto souvisejících zaručených základních práv a svobod.⁷⁴⁹ Jak vyvozuje Ústavní soud z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, zůstává „zachována možnost přezkoumávat, zdali daně, poplatky a peněžní sankce nejsou zneužívány anebo nejsou neproporcionální. Příkladem takto posuzovaných jsou daně s konfiskačními dopady, jež lze uhradit plátcem daně toliko z podstaty majetku“.⁷⁵⁰ Ústavní soud při posouzení ústavního souladu daně tudíž přikročuje k aplikaci zásady proporcionality, avšak její aplikaci modifikuje pouze na maximum vyloučení extrémní disproportionality a posouzení dodržení kautel plynoucích z ústavního principu akcesorické i neakcesorické rovnosti.⁷⁵¹ Zde je však nutno zdůraznit, že v případě vyloučení extrémní disproportionality Ústavní soud přistupuje pouze k posouzení dopadů konkrétní daně do majetkové sféry osoby dotčené daní, když k aplikaci testu vyloučení extrémní disproportionality uvádí, že zákonodárce „nicméně nesmí zasáhnout do vlastnických práv tak, aby se majetkové poměry dotčeného subjektu zásadně změnil tak, že by došlo ke zmaření samé podstaty majetku, tj. ke zničení majetkové základny poplatníka“⁷⁵², tedy „[j]inými slovy, lze konstatovat, že vyměřovaná daň nesmí omezovat vlastnické právo osoby povinné k zaplacení daně takovým způsobem, který

⁷⁴⁶ Srovnej náleží Ústavního soudu ČSFR ze dne 8. října 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92.

⁷⁴⁷ Tamtéž.

⁷⁴⁸ Srovnej bod 46 až 49 náleží Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.

⁷⁴⁹ Bod 14 náleží Ústavního soudu ze dne 12. července 2011, sp. zn. Pl. ÚS 8/08.

⁷⁵⁰ Náleží Ústavního soudu ze dne 18. srpna 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03. Srovnej rovněž § 43 a násl. rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 22. září 1994, Hentrich proti Francii, stížnost č. 13616/88.

⁷⁵¹ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.

⁷⁵² Tamtéž.

*by se přičil ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny.*⁷⁵³ Z uvedeného tudíž vyplývá, že posouzení vlivu daně do ostatních nemajetkových ústavně chráněných sfér jednotlivce v případě posouzení její proporcionality do současnosti nepovažoval Ústavní soud za relevantní.

Pro účely posouzení ústavního souladu stanovení dočasného režimu přenesení daňové povinnosti nařízením vlády na základě výslovného zmocnění zákonem je mnohem důležitější nastínění, jak se Ústavní soud vypořádal s požadavkem na způsob samostatného stanovení daně, neboť strohým zákonným zmocněním Vlády ČR umožnil český zákonodárce čistě exekutivní složce státní moci operativně individualizovat, a především přesouvat ze subjektu na subjekt hmotněprávní povinnost daňového subjektu uhradit daň. Navrhovatel zákona č. 360/2014 Sb. vyvozuje ústavní konformitu dočasného režimu přenesení daňové povinnosti ze závěru doktríny, podle kterého „*aby byl naplněn tento ústavní požadavek, je třeba, aby zákon stanovil základní konstrukční prvky daně, tj. subjekt daně, daňový objekt, daňový základ a daňovou sazbu*“.⁷⁵⁴ Tento argument ale opomíjí podstatnou skutečnost, že tento závěr je opravdu jen doktrinální, který tak nezohledňuje doposud nepřekonanou judikaturu Ústavního soudu, který na rozdíl od doktríny daňového práva nerozeznává hlavní a vedlejší konstrukční prvky daní a poplatků pro posouzení ústavnosti konkrétní daňové normy⁷⁵⁵, nýbrž rozeznává toliko konstitutivní znaky právní konstrukce daní.⁷⁵⁶ Podle Ústavního soudu tudíž neplatí, že by se výhrada zákona uplatňovala pouze u tzv. základních konstrukčních prvků daňověprávního vztahu, naopak je nutno dostát zákonné formě v případě stanovení rovněž prvků vedlejších, mají-li konstitutivní charakter pro práva a povinnosti z daňověprávního vztahu plynoucí. Pojmové znaky konstitutivního prvku daně tudíž dle Ústavního soudu musí obsahovat zákon, a proto není možné ponechat určení pojmového znaku konstitutivního prvku daně prováděcímu právnímu předpisu, v případě dočasného režimu přenesení daňové povinnosti nařízením vlády. V opačném případě by totiž bylo veřejné správě na základě obecného zmocnění zákonodárce umožněno konstitutivně zakládat náležitosti konstrukčního prvku daně nezávisle na vůli zákonodárce.⁷⁵⁷ Pro sekundární normotvorbu v oblasti daňového práva je proto pro její soulad s ústavním pořádkem určující neexistence konstitutivního charakteru právní úpravy podzákonným právním předpisem obsažené. Jak ovšem uvádí odlišné stanovisko Wágenerové

⁷⁵³ Tamtéž.

⁷⁵⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2014, str. 60 [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=1108050>.

⁷⁵⁵ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 158-159. ISBN: 978-80-7179-254-3.

⁷⁵⁶ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 11. října 1995, sp. zn. Pl. ÚS 3/95.

⁷⁵⁷ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 11. října 1995, sp. zn. Pl. ÚS 3/95.

k nálezu Ústavního soudu ze dne 11. října 1995, sp. zn. Pl. ÚS 3/95, je důležité rozeznávat, kdy podzákonná právní úprava pouze blíže konkretizuje pojem obsažený zákonem, a tudíž se pouze jedná o konkretizaci relativně abstraktní hypotézy předvídané zákonem, která je v souladu s ústavním pořádkem. V rozhodovací praxi Ústavního soudu se však jedná o ojedinělé rozhodnutí zabývající se nezbytností vymezení určitých náležitostí daňověprávního vztahu přímo zákonem. K této problematice pouze druhý senát Ústavního soudu dodává, že „[a]by však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon. Jiné hmotněprávní podmínky ústavní právo nepředepisuje. Tím je také relativně úzce vymezen rozsah, v jakém Ústavní soud může přezkoumávat ukládání konkrétních daní a poplatků.“⁷⁵⁸ Podle některých autorů odborné veřejnosti je tak nezbytné čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod a výše nastíněnou judikaturu Ústavního soudu vykládat dokonce způsobem, že zapovídá exekutivě jakékoliv stanovení povinnosti daňového práva, neboť je tato pravomoc stanovena výlučně Parlamentu ČR⁷⁵⁹, kdy extenzivní výklad čl. 11 odst. 5 Listiny základních práva a svobod umožňující stanovení daňověprávní povinnosti podzákonným právním předpisem by byl v rozporu s principy právního státu a dělby moci.⁷⁶⁰ Jako podpůrný argument k tomuto názoru pak mimo jiné tito autoři používají historický výklad ústavněprávního zakotvení ukládání daní a poplatků na území České republiky od počátku Československé státnosti po roce 1918.⁷⁶¹

Je však evidentní, že v případě nařízení vlády o dočasném *reverse charge* se nejedná o konkretizaci relativně abstraktní hypotézy stanovené samotným ustanovením § 92f zákona o dani z přidané hodnoty, nýbrž příslušná ustanovení tohoto nařízení vlády přímo zakládají konkrétní platební povinnost plátce daně z přidané hodnoty přechodem této platební části daňové povinnosti daňového subjektu na příjemce zdanitelného plnění. Není tedy pochyb, že toto nařízení vlády konstitutivně zakládá příjemci zdanitelného plnění, pokud se jedná o plátce, povinnost odvést daň z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění namísto poskytovatele zdanitelného plnění, přestože tento poskytovatel plátce nadále zůstává z pohledu hmotného práva příslušným daňovým subjektem k související daňové povinnosti. Z těchto důvodů jsem

⁷⁵⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 23. června 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02.

⁷⁵⁹ WÁGNEROVÁ, Eliška a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2012, str. 320. ISBN 978-80-7357-750-6.

⁷⁶⁰ PAVLÍČEK, Václav a kol. *Ústava a ústavní řád České republiky: Komentář*. 2., dopl. a podstatně rozš. vyd. Praha: Linde, 2002, str. 130. ISBN 80-7201-391-2.

⁷⁶¹ KLÍMA, Karel a kol. *Komentář k Ústavě a Listině*. 2., rozš. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, str. 1050. ISBN 978-80-7380-140-3.

proto názoru, že ustanovení § 92f zákona o dani z přidané hodnoty představuje porušení ústavní kautely „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“.

4.4.5 Tzv. mechanismus rychlé reakce

Strnulé právo Evropské unie a těžkopádný zdlouhavý legislativní proces nebo proces pro udělení výjimky dle ustanovení čl. 395 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty jsou faktory, jež v některých případech neumožňují členským státům Evropské unie reagovat na nové trendy v oblasti daňových úniků dostatečně rychle.⁷⁶² Proto Evropská unie přistoupila k zavedení nového instrumentu v oblasti daně z přidané hodnoty nazvaného „mechanismus rychlé reakce“, který by měl sloužit jako *ultima ratio* k potírání rozsáhlých a nenadálých podvodů na této dani, pakliže k tomu nepostačují tradiční kontrolní a donucovací prostředky⁷⁶³, a to formou volitelné aplikace tohoto režimu na určitá plnění dle zvážení členského státu Evropské unie a za souhlasu příslušných unijních orgánů.⁷⁶⁴ Přestože má být mechanismus rychlé reakce konstruován jako obecný institut umožňující členskému státu Evropské unie stanovit víceméně jakýkoliv Evropskou komisí schválený seznam opatření, jež lze na základě tohoto režimu zavést, v současné době je pomocí tohoto mechanismu možné stanovit pouze přenesení daňové povinnosti, proto je nezbytné s ohledem na možné střednědobé negativní vedlejší účinky omezit použitelnost takto zavedeného opatření, a to na dobu nepřesahující 9 měsíců.⁷⁶⁵ Ačkoliv tento mechanismus má být rychlý a není s ním spojeno žádné větší administrativní zatížení členského státu Evropské unie, jenž by jej chtěl využít, byla Evropské komisi do konce roku 2016 doručena pouze jediná žádost o využití tohoto mechanismu, a to

⁷⁶² Srovnej Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a quick reaction mechanism against VAT fraud. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM/2012/0428. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2012, [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52012PC0428&from=EN>.

⁷⁶³ Tamtéž, [cit. 10. 2. 2017].

⁷⁶⁴ RICHARDSON, Mirugia. Fighting Tax Fraud and Tax Evasion in the EU: The 2012 Action Plan. *EC Tax Review*, 2015, roč. 24, č. 4, str. 230. ISSN 0928-2750.

⁷⁶⁵ Srovnej Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a quick reaction mechanism against VAT fraud. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM/2012/0428. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2012 [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52012PC0428&from=EN>.

z Maďarska, navíc nevyhovující základním požadavkům pro využití mechanismu rychlé reakce.⁷⁶⁶

Stejně tak, jako u dočasného režimu přenesení daňové povinnosti, je s aplikací mechanismu rychlé reakce spojena notifikační povinnost členského státu Evropské unie, která je však vedena snahou o standardizaci a zrychlení pomocí příslušných formulářů a která probíhá nejen ve vztahu k Evropské komisi, nýbrž i z povahy věci jako výjimky z harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty pro fungování vnitřního trhu Evropské unie i ve vztahu k ostatním členským státům Evropské unie.⁷⁶⁷ Proces povolení výjimky na základě mechanismu rychlé reakce tak zahrnuje povolovací aspekt Evropské komise, která buďto v případě námitek vydá negativní stanovisko, se kterým seznámí dotčený členský stát Evropské unie a výbor pro daň z přidané hodnoty, nebo v opačném případě těmto dvěma subjektům potvrdí, že nemá vůči návrhu tohoto členského státu Evropské unie námitek.⁷⁶⁸ Na tomto povolovacím řízení se tedy mohou podílet i ostatní členské státy Evropské unie, které mohou svá stanoviska předložit Evropské komisi a ta by je měla ve svém vyjádření zohlednit⁷⁶⁹, čímž se projeví projednací aspekt tohoto postupu.⁷⁷⁰ Teprve až na základě tohoto pozitivního vyjádření Evropské komise a ode dne jeho doručení smí členský stát Evropské unie režim přenesení daňové povinnosti přijatý na základě mechanismu rychlé reakce přijmout.⁷⁷¹ Jelikož se však stále jedná pouze o sektorové řešení podvodů na dani z přidané hodnoty, je s tímto mechanismem spojeno riziko přemístění daňových podvodů do jiného odvětví nebo jiného členského státu Evropské unie. Z tohoto důvodu by právě možnost vyjádřit se ostatními členskými státy Evropské unie k navrhovanému opatření měla tomuto riziku zabránit, anebo na tento negativní aspekt alespoň upozornit.⁷⁷²

⁷⁶⁶ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT. Generalised reverse charge mechanism, č. j. SWD(2016) 457. In: *Ec.europa.eu* [online]. Brusel, 2016, str. 21 [cit. 11. 2. 2017]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_457_en.pdf.

⁷⁶⁷ Srovnej čl. 199b odst. 2 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁷⁶⁸ Srovnej čl. 199b odst. 3 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁷⁶⁹ Srovnej recitál č. 6 směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH.

⁷⁷⁰ Srovnej BENDA, Václav. Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2015. *Daňová a Hospodářská Kartotéka*. 2015, roč. 23, č. 6, str. 6. ISSN 1210-6739.

⁷⁷¹ Srovnej čl. 199b odst. 3 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty

⁷⁷² LEJEUNE, Ine, Stein de MAEIJER a Liesbeth VERMEIRE. Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud. *International VAT monitor*. 2013, roč. 24, č. 2, str. 97. ISSN 0925-0832.

Při transpozici tohoto opatření do vnitrostátního práva Česká republika přistoupila k téměř totožnému řešení týkajícího se dočasného režimu přenesení daňové povinnosti. Podle ustanovení § 92g zákona o dani z přidané hodnoty se totiž režim přenesení daňové povinnosti při uskutečnění zdanitelného plnění mezi plátcí uskuteční, když Evropská komise České republice potvrdí, že proti použití tohoto režimu ve vymezené oblasti nemá námítky, a na základě tohoto potvrzení tak vláda stanoví nařízením. *A simili* tak lze uplatnit totožné závěry jako u dočasného *reverse charge* týkající se ústavní a unijní konformity stanovení tohoto režimu zákonem o dani z přidané hodnoty, proto i právní úpravu ustanovení § 92f zákona o dani z přidané hodnoty považují za rozpornou s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, neboť v rozporu s judikaturou Ústavního soudu zmocňuje složku exekutivní moci, aby podzákoným předpisem stanovila konstitutivní prvek daňové povinnosti. Navrhovatel této právní úpravy sice uvádí, že s ohledem na skutečnost, že legislativní proces v České republice mnohonásobně překračuje dobu pro získání souhlasu Evropské komise k použití mechanismu rychlé reakce, bylo zapotřebí dostatečně flexibilního legislativního řešení a jako nejproporcionálnější řešení bylo zvoleno nařízení vlády⁷⁷³, tento názor však nedostojí výše uvedené judikatuře Ústavního soudu a v systematickém výkladu vůbec. Podle Ústavního soudu je opravdu nezbytné vždy přihlídnout „*k vlivu komunitárního práva*“⁷⁷⁴, avšak také dostát maximě „*vnitřní bezrozpornosti a konzistentnosti právního řádu, a tedy požadavku jeho jednotnosti jakožto uspořádaného harmonického celku*.“⁷⁷⁵ Je proto v první rovině nezbytné aplikovat ústavněkonformní požadavek existence zákonných právních norem, který vyplývá ze samostatné podstaty ústavního právního státu.⁷⁷⁶ Ústavní soud totiž setrvává na postoji, že i po vstupu České republiky do Evropské unie zůstávají referenčním rámcem jeho přezkumu normy ústavního pořádku, čímž je nezbytné posoudit transformované právo Evropské unie jak z pohledu jeho souladu právě s právem Evropské unie, tak i s ústavním pořádkem⁷⁷⁷, a to i přes skutečnost, že dle ustanovení čl. 4 odst. 3 Smlouvy o Evropské unii je prioritní uplatnění práva Evropské unie.⁷⁷⁸ Z těchto závěrů Ústavního soudu a doktríny však nikterak nevyplývá závěr, že by v případě možnosti transpozice určitého ustanovení práva Evropské unie jejím členským

⁷⁷³ Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2014, str. 62 [cit. 10. 2. 2017]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=1108050> .

⁷⁷⁴ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 10. ledna 2001, sp. zn. Pl. ÚS 33/2000.

⁷⁷⁵ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 13. března 2007, sp. zn. Pl. ÚS 10/06.

⁷⁷⁶ Blíže WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013, str. 63. ISBN 978-80-87284-36-0.

⁷⁷⁷ Srovnej náleží Ústavního soudu ze dne 8. března 2006, sp. zn. Pl. ÚS 50/04.

⁷⁷⁸ O'FLAHERTY, Hugh. An Introduction to the Relationship Between European Community Law and National Law in Ireland. *Fordham International Law Journal*. 1996, č. 4, str. 1155.

státem mělo být přihlédnuto pouze k účelu příslušné unijní normy, aniž by došlo k zohlednění ústavního pořádku příslušného členského státu Evropské unie. Ba naopak, z judikatury Ústavního soudu *implicite* shledávám, že v případě, kdy existuje několik legislativních přístupů, možností výkladu apod., je v optimální rovině nezbytné zvolit ten, který odpovídá nejen právu Evropské unie, nýbrž i ústavnímu pořádku České republiky. Nelze proto s odkazem na právo Evropské unie ospravedlnit nesoulad zákonné normy s ústavním pořádkem. Nadto tomuto závěru svědčí fakt, že ustanovení čl. 199b směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ponechává pouze možnost⁷⁷⁹ členským státům Evropské unie využít mechanismu rychlé reakce, tudíž zde není požadavek nezbytné implementace v termínech stanovených touto směrnicí, a členský stát Evropské unie by měl v případě využití tohoto institutu zvolit opatření odpovídající nejen účelu tohoto institutu dle unijní regulace, ale i národnímu právnímu řádu. Pakliže národní právní řád neumožňuje s ohledem na ústavní pořádek efektivní využití mechanismu rychlé reakce, členský stát Evropské unie by neměl k zavedení tohoto mechanismu vůbec přistoupit.

4.4.6 Nový návrh obecného přenesení daňové povinnosti

Na základě již zmiňovaného článku 395 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty podala Česká republika spolu s dalšími členskými státy Evropské unie⁷⁸⁰ v roce 2015 žádost o zavedení generální režimu přenesení daňové povinnosti při dodání zboží nebo poskytnutí služby v hodnotě úplaty přesahující ekvivalent 10.000,- EUR⁷⁸¹ za účelem potírání daňových podvodů⁷⁸², přestože v roce 2006 Evropská komise vyjádřila své stanovisko, že se takový režim do stávajícího systému daně z přidané hodnoty nehodí, a proto musí být

⁷⁷⁹ TUMPEL, Michael a Gustav WURM. Extension of Reverse-Charge: A Solution to Combat VAT Fraud? In ECKER, Thomas, Michael LAND a Ine LEJEUNE (eds.). *The Future of Indirect Taxation, Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012, str. 590. ISBN 978-90-411-3797-5.

⁷⁸⁰ Rakouská republika, Slovenská republika a Bulharská republika.

⁷⁸¹ Již dříve Spolková republika Německo a Rakouská republika uvažovali o zavedení obecného režimu přenesení daňové povinnosti u plnění, jehož základ daně převyšuje 5.000,- EUR. Srovnej KEEN, Michael. *VAT Attacks!*. IMF WORKING PAPER, sp. zn. WP/07/142. Mezinárodní měnový fond, 2007, str. 16.

⁷⁸² EVROPSKÁ KOMISE. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC, č. j. COM(2015) 538. In: *Eur-lex.europa.eu* [online]. Brusel, 2015 [cit. 11. 2. 2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52015DC0538>.

odmítnut.⁷⁸³ Již v roce 2007 se totiž Evropská komise zabývala otázkou obecného režimu přenesení daňové povinnosti u každé transakce, která překračovala poloviční ekvivalent výše uvedené částky úplaty.⁷⁸⁴ Tímto opatřením v uvedeném rozsahu však dochází k podstatné odchylce od harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty a vytvoření hybridního systému daně z přidané hodnoty a retailové spotřební daně⁷⁸⁵, a je otázkou nakolik žádost o tuto odchylku odráží povahu tohoto postupu, který by měl s cílem „zjednodušit postup vybírání daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“⁷⁸⁶ umožnit členským státům Evropské unie odchýlit se od obecného režimu daně z přidané hodnoty pouze v mezích nezbytně nutných pro dosažení tohoto cíle⁷⁸⁷, pokud přijaté opatření členského státu Evropské unie je nezbytné a vhodné k uskutečnění tohoto cíle a má co nejmenší dopad na cíle a zásady unijní úpravy daně z přidané hodnoty.⁷⁸⁸

Evropská komise navíc identifikuje dva základní problémy obecného přenesení daňové povinnosti stanoveného na základě výjimky dle čl. 395 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť je s ním spojeno:⁷⁸⁹

- riziko přemístění podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty do jiného členského státu, který režim obecného přenesení daňové povinnosti neuplatňuje, a
- riziko zvýšení nákladů podnikatelů na dodržování právních předpisů regulujících tuto daň.

⁷⁸³ SWINKELS, Joep. Carousel Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 2, str. 111. ISSN 0925-0832.

⁷⁸⁴ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING PAPER On measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, č. j. SEC(2008) 249. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 20, [cit. 17. 2. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>.

⁷⁸⁵ TUMPEL, Michael a Gustav WURM. Extension of Reverse-Charge: A Solution to Combat VAT Fraud? In ECKER, Thomas, Michael LAND a Ine LEJEUNE (eds.). *The Future of Indirect Taxation, Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012, str. 598. ISBN 978-90-411-3797-5.

⁷⁸⁶ Bod 27 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. ledna 2011, Vandoorne NV v Belgische Staat., sp. zn. C-489/09, zveřejněného ve sbírce rozhodnutí 2011, vložka I-00225.

⁷⁸⁷ Srovnej bod 29 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. dubna 1984, Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium, sp. zn. C-324/82, zveřejněného ve sbírce rozhodnutí 1984, vložka 01861.

⁷⁸⁸ Srovnej bod 60 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. září 2000, spojené případy Ampafrance SA v Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire a Sanofi Synthelabo v Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, sp. zn. C-177/99 a C-181/99, zveřejněného ve sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-07013.

⁷⁸⁹ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT. Generalised reverse charge mechanism, č. j. SWD(2016) 457. In *Ec.europa.eu* [online]. Brusel, 2016, str. 22, [cit. 11. 2. 2017]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_457_en.pdf.

Navíc již dříve Evropská komise na základě vlastních úvah o takovéto změně směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty identifikovala při zohlednění třech faktorů doprovázející generální režim přenesení daňové povinnosti u zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku přesahujících určitou hranici jejich úplaty, jimiž jsou možnost nabytí zboží bez daně z přidané hodnoty, vymezení hranice pro uplatnění tohoto režimu a volitelnosti jeho uplatňování členskými státy Evropské unie, tyto problémy detailněji jako:⁷⁹⁰

- koncentraci podvodů ve fázi dodání zdanitelného plnění konečnému spotřebiteli, tedy zvýšení podvodů na této dani v tzv. *retail* fázi;
- využívání identifikačních čísel ve skutečnosti neexistujícími subjekty (tzn. *hijacking of VAT identification numbers*), čímž bude docíleno, že z dotčené transakce tímto generálním režimem nebude odvedena daň z přidané hodnoty a zboží bude podvodníkem nabízeno za nižší, a tedy více atraktivní cenu;
- využívání tohoto systému holdingy s platnými identifikačními čísly;
- výše zmíněné riziko přesunu podvodů chybějícího obchodníka do státu, který nevyužil možnosti zavést tento generální režim *reverse charge*;
- vystavování falešných daňových dokladů s cílem vylepšení platební pozice daňového subjektu generováním daně na vstupu;
- zvýšení podvodů chybějícího obchodníka v národním měřítku;
- zjednodušení přístupu zboží na národní černý trh za příznivější ceny;
- umělé dvojení uskutečněných plnění.

V rámci tohoto systému navíc bude muset každý poskytovatel dotčeného zdanitelného plnění nejprve v prvním kroku ověřit, kdo je příjemcem zdanitelného plnění⁷⁹¹, aby si pro své účely zkontroloval, zdali je jeho povinností daň z přidané hodnoty vyměřit, nebo nikoliv, a následně vyhodnotit hodnotu základu daně pro určení, zdali je dotčená transakce zasažena tímto režimem.⁷⁹² Nicméně, plátce uskutečňující plnění pod i nad stanovenou hranici hodnoty

⁷⁹⁰ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING PAPER On measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, č. j. SEC(2008) 249. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 21 [cit. 17. 2. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>.

⁷⁹¹ Jestli se bude jednat o neosvobozenou osobu povinnou k dani, resp. plátce, nebo o soukromou osobu používající plnění ke svým osobním účelům, právníckou osobu nepovinnou k dani, anebo plně osvobozenou osobu od této daně.

⁷⁹² EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING PAPER On measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, č. j. SEC(2008) 249. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 19-20 [cit. 17. 2. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>.

daňového základu předmětného zdanitelného plnění, bude muset vést daňovou evidenci pro oba režimy, kdy se takový postup v současnosti uplatní pouze v odvětví identifikovaných pro možnost zavedení sektorové *reverse charge*. Vedle této skutečnosti budou tímto režim zasaženy také osoby povinné k dani, resp. plátcí, kteří uskutečňují zdanitelná plnění pouze vůči osobám užívajícím zdanitelná plnění pro své soukromé účely.⁷⁹³

Příčiny kolotočových podvodů, které mohou být potírány především změnou unijní legislativy a mají být potírány právě režimem přenesení daňové povinnosti, však tkví především na samostatné podstatě současného systému daně z přidané hodnoty umožňujícího přeshraniční pořízení zboží bez této daně. Ve světle této skutečnosti již v současné době dochází k legislativním činnostem nad návrhem změny principu zdanění přeshraničního pořízení zboží daní z přidané hodnoty, a to stejným způsobem, jako dochází ke zdanění pořízení zboží s místem plnění v tuzemsku.⁷⁹⁴ Za druhou příčinu daňových podvodů jsou pak považovány nedostatky ve správě daně z přidané hodnoty vedoucí, které by měly být zajištěny národní legislativou a změnou příslušných procesních postupů, jako je tomu právě např. u České republiky, kdy tato příčina si nevyžaduje zavedení tohoto režimu.⁷⁹⁵

Zavedením generálního režimu přenesení daňové povinnosti na základě žádosti členských států Evropské unie proto dochází k fundamentální změně systému daně z přidané hodnoty založeného v Evropské unii na fragmentárním odvodu daně z přidané hodnoty v jednotlivých fázích obchodního řetězce.⁷⁹⁶ Proto se domnívám, že není možné využít postupu dle ustanovení čl. 395 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty⁷⁹⁷, ba naopak by

⁷⁹³ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING PAPER On measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, č. j. SEC(2008) 249. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 20 [cit. 17. 2. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>.

⁷⁹⁴ EVROPSKÁ KOMISE. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE on an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area - Time to decide, č. j. COM(2016) 148. In: *Ec.europa.eu* [online]. Brusel, 2016, str. 9–11 [cit. 11. 2. 2017]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf.

⁷⁹⁵ EVROPSKÁ KOMISE. Overview of issues covered in the country-specific recommendations for 2016-2017. In: *Ec.europa.eu* [online]. Brusel, 2016 [cit. 11. 2. 2017]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/csr2016-overview-table_en.pdf.

⁷⁹⁶ WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, str. 34. ISSN 0165-2826.

⁷⁹⁷ Je však nezbytné připustit, že se lze setkat názory zástupců odborné veřejnosti, které postup přes tento článek 395 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty dovozují. Srovnej TUMPEL, Michael a Gustav WURM. Extension of Reverse-Charge: A Solution to Combat VAT Fraud? In ECKER, Thomas, Michael LAND a Ine LEJEUNE (eds.). *The Future of Indirect Taxation, Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012, str. 599. ISBN 978-90-411-3797-5.

bylo nezbytné pro tento režim novelizovat tuto směrnici.⁷⁹⁸ Z tohoto důvodu Evropská komise zahájila přípravné práce především analytické povahy k vyhodnocení, zdali umožnit členským státům zavedení generálního režimu přenesení daňové povinnosti obdobnou formou, jako je tomu u mechanismu rychlé reakce nebo dočasného sektorového *reverse charge*, neboť i přes výše uvedené nedostatky generálního režimu přenesení daňové povinnosti, je tento návrh způsobilý zamezit přesunům daňových podvodů z jednotlivých sektorů jako externality sektorové formy tohoto režimu.⁷⁹⁹ Diskutovány jsou konkrétně tři následující možné postupy týkající se zavedení generálního režimu přenesení daňové povinnosti:⁸⁰⁰

1. Ponechání stávajícího režimu daně z přidané hodnoty bez existence generálního režimu přenesení daňové povinnosti, avšak za postupné inkorporace veškerých iniciativ z akčního plánu v oblasti daně z přidané hodnoty ze dne 7. dubna 2014, č. j. COM(2016) 148, protože právě tato opatření mají z pohledu dlouhodobější perspektivy přispět k robustnější odolnosti systému této daně proti podvodům. Z pohledu potírání především kolotočových podvodů je toto řešení způsobilé z podstatné většiny tyto podvody vymýtit, avšak pouze ve střednědobém nebo dlouhodobém horizontu. Takovýto postup rovněž sám o sobě neponese žádné signifikantní navýšení nákladů osob povinných k dani, lze ovšem očekávat, že takové náklady vzniknou v důsledku jiných národních opatření souvisejících s boji proti daňovým únikům. Rovněž nedojde k zamezení přelévání se daňových podvodů z odvětví do odvětví a mezi členskými státy Evropské unie. Evropská komise proto shledává tento přístup sice za souladný s vnitřním trhem, ale neřešící naléhavý problém potírání určitých daňových podvodů členskými státy Evropské unie i v krátkodobém horizontu.
2. Zavedení možnosti členského státu Evropské unie zavést generální režim přenesení daňové povinnosti při překročení určitého prahu ceny úplaty zdanitelného plnění. V důsledku tohoto řešení lze očekávat snížení *B2B* daňových podvodů, avšak na úkor přesunu těchto podvodů do maloobchodního odvětví (*B2C* fáze), proto i s ohledem na nezbytné související rozšíření informační povinnosti osob povinných k dani o svých transakcích není toto řešení považováno

⁷⁹⁸ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT. Generalised reverse charge mechanism, č. j. SWD(2016) 457. In *Ec.europa.eu* [online]. Brusel, 2016, str. 27, [cit. 11. 2. 2017]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_457_en.pdf.

⁷⁹⁹ Tamtéž, str. 27 a 30 [cit. 11. 2. 2017].

⁸⁰⁰ Tamtéž, str. 30-56, [cit. 11. 2. 2017].

za uspokojivý nástroj urgentní potřeby bojovat proti určitým typům daňových podvodů, a to i z důvodu projevu tohoto opatření na vnitřním trhu Evropské unie.

3. Zavedení možnosti členského státu zavést generální režim přenesení daňové povinnosti při překročení určitého prahu ceny úplaty zdanitelného plnění, ale pouze při splnění určitých předefinovaných kritérií jako je např. výše VAP GAP příslušného členského státu Evropské unie nebo podstatná hrozba rozšíření podvodu na dani z přidané hodnoty z jiného členského státu Evropské unie v důsledku aplikace generálního režimu přenesení daňové povinnosti tímto státem. Přestože dle analýz se jedná o nejnákladnější opatření, je považováno Evropskou komisí za jediné z krátkodobého hlediska možné. Je s ním rovněž spojen přesun daňových podvodů do maloobchodní sféry, avšak v podobě kolotočového podvodu bude zabráněno, aby došlo k efektivnímu přesunu takového podvodu do jiného odvětví nebo i jiného členského státu Evropské unie. Vliv na vnitřní trh Evropské unie by byl sledován a v důsledku následně zjištěného podstatného vlivu tohoto opatření by bylo umožněno zrušit unijní autoritou zavedení tohoto režimu členským státem Evropské unie.

Jakékoliv řešení obsahující zavedení generálního režimu přenesení daňové povinnosti však s sebou vždy ponese navýšení administrativních nákladů na správu tohoto režimu na straně daňových subjektů, tak i na straně správců daně, kdy je odhadováno navýšení nákladů na správu generální formy režimu přenesené daňové povinnosti o 21% oproti stávajícímu systému daně z přidané hodnoty.⁸⁰¹ Na straně daňových subjektů se bude jednat především o náklady na zajištění souvisejících ohlašovacích povinností, což s ohledem na existenci kontrolního hlášení v současné formě dle zákona o dani z přidané hodnoty není v České republice otázkou k řešení. Pro správce daně má tento režim dopady i v případě prokazování daňové povinnosti ve vztahu k daňovému subjektu, poněvadž v případě fragmentálního výběru daně z přidané hodnoty alespoň částečně fakticky spočívá určitá váha důkazního břemene ke své daňové povinnosti na

⁸⁰¹ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING PAPER On measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, č. j. SEC(2008) 249. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 28, 30 a 31, [cit. 17. 2. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>.

daňovém subjektu, v režimu přenesení daňové povinnosti toto břemeno spočívá výhradně na správci daně.⁸⁰²

Jelikož se ale jedná pouze o přípravy a vyhodnocování zavedení generálního režimu přenesení daňové povinnosti, která dokonce není ani ve fázi konkrétního legislativního návrhu, není možné předjímat, jaké řešení bude Evropskou unií zvoleno a zdali vůbec k možnosti zavést tento mechanismus Evropská unie přistoupí. Je však nezbytné na něj pohlížet jako na krátkodobé řešení, které není všelékem⁸⁰³, protože se dokáže vypořádat pouze s určitým typem daňových úniků, jež nejsou dokonce mnohdy považovány za nejvýznamnější v oblasti daně z přidané hodnoty⁸⁰⁴, v důsledku čehož dojde k přesunu podvodů do maloobchodní fáze obchodu, tedy tzv. šedé zóny. Generální přenesení daňové povinnosti při uskutečnění zdanitelného plnění přesahujícího určitou hranici ceny proto může být efektivním nástrojem potírání podvodů chybějícího obchodníka, avšak již nikoliv obecným nástrojem boje proti daňovým únikům. Vedle toho dokonce i Evropská komise nepovažuje generální režim přenesení daňové povinnosti jako univerzální nástroj potírání daňových úniků, ba naopak připouští, že pro jeho efektivní fungování je nezbytné, aby tento režim byl doplněn o další nástroje jako je měsíční ohlašovací povinnost daňového subjektu o uskutečněných zdanitelných plnění⁸⁰⁵, posílenou mezinárodní spolupráci v daňových věcech, a sám byl založen na co nejmenším množství odchylek, tzn. být založen na co nejnižší možné hranici ceny úplaty zboží pro jeho aplikaci, na povinnosti členských států Evropské unie jej zavést apod.⁸⁰⁶ Navíc chybějící dlouhodobá zkušenost s širší aplikací tohoto režimu v oblasti daně z přidané hodnoty znemožňuje přijetí konkrétních a relevantních soudů, zdali se jedná o efektivní, proporcionální institut boje proti daňovým únikům bez větších negativních aspektů⁸⁰⁷, a to především dopadů na vnitřní trh Evropské unie.

⁸⁰² CNOSEN, Sjibren. SYMPOSIUM ON DESIGNING A FEDERAL VAT: PART II: VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience. *New York University Tax Law Review*. 2010, roč. 63, č. 2. str. 616. ISSN 0040-0041.

⁸⁰³ EFSTRATIOS, Pourzitakis. Halting the Horses: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emissions Trading System. *EC Tax Review*, 2012, roč. 21, č. 1, str. 47. ISSN 0928-2750.

⁸⁰⁴ CNOSEN, Sjibren. *Three VAT Studies*. Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2010, str. 7. ISBN 978-90-5833-481-7.

⁸⁰⁵ V České republice se více méně jedná o institut kontrolního hlášení.

⁸⁰⁶ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING PAPER On measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, č. j. SEC(2008) 249. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 22, [cit. 18. 2. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>.

⁸⁰⁷ ESTRADA, Iñaki Bilbao a Jesús Rodríguez MÁRQUEZ. VAT Fraud and Emission Allowances. *EC Tax Review*, 2010, roč. 19, č. 5, str. 226. ISSN 0928-2750.

Generálním zavedením *reverse charge* se také z daně z přidané hodnoty stává odlišná forma nepřímé daně ze spotřeby, a to po americkém vzoru tzv. *retail sales tax* (daň z maloobchodního prodeje)⁸⁰⁸, čímž správce daně ztrácí jakousi záruku oproti standardnímu mechanismu daně z přidané hodnoty, že alespoň část daně z přidané hodnoty bude v obchodním řetězci uhrazena.⁸⁰⁹ S ohledem na současné sazby daně z přidané hodnoty v členských státech Evropské unie dosahující hodnoty až 27% a zkušenosti s daněmi z maloobchodního prodeje proto někteří autoři uvedení generálního režimu přenesení daňové povinnosti považují za koncepční chybu, neboť maloobchodní sektor zejména v době ekonomických obtíží často nedokáže unést celkový tlak takových daní, pročež jsou s daněmi z maloobchodního prodeje spojeny sazby mnohem nižší, pohybující se v rozmezí mezi 5% až 8%.⁸¹⁰ Daňovým subjektem daně zavedené na základě tohoto systému totiž nebudou ekonomicky silné osoby středních a velkých obchodníků, pakliže by tito nedodávali přímo osobám užívajícím zdanitelná plnění k osobním účelům⁸¹¹ a které v současném systému daně z přidané hodnoty představují cca 10% osob povinných k dani odpovídajících za přiznání a odvedení přibližně 75% veškeré výše výnosu daně z přidané hodnoty.⁸¹² Tento aspekt se pak může projevit zvýšenou potřebou na častější provádění daňových kontrol, které ovšem správce daně zatíží nejen personálně, ale i finančně.⁸¹³

4.5 Shrnutí

Právo Evropské unie nabízí několik nástrojů, kterými lze více či méně úspěšně bojovat s daňovými úniky v oblasti daně z přidané hodnoty. Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty a primární právo Evropské unie však také vymezují hranice působnosti

⁸⁰⁸ CNOSSEN, Sjbren. SYMPOSIUM ON DESIGNING A FEDERAL VAT: PART II: VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience. *New York University Tax Law Review*. 2010, roč. 63, č. 2. str. 583. ISSN 0040-0041.

⁸⁰⁹ KEEN, Michael a Stephen SMITH. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done? *National Tax Journal*. 2006, roč. 59, č. 4, str. 881. ISSN 0028-0283.

⁸¹⁰ NIEUWENHUIZEN, Wilbert A. P. The solution for combating VAT carousel frauds. *EC Tax Review*, 2007, roč. 16, č. 5, str. 213. ISSN 0928-2750.

⁸¹¹ FEDELI, Silvia a Francesco FORTE. EU VAT Frauds. *European Journal of Law and Economics*. 2011, roč. 31, č. 2, str. 157. ISSN 0929-1261.

⁸¹² SWINKELS, Joep. Carousel Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 2, str. 112. ISSN 0925-0832.

⁸¹³ BORSELLI, Fabrizio. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 5, str. 341. ISSN 0925-0832.

orgánů Evropské unie a jejích jednotlivých členských států, v důsledku čehož není možné na unijní úrovni řešit problematiku daňových úniků na dani z přidané hodnoty v komplexním měřítku, neboť harmonizovaná právní úprava vymezuje především systém, jakým je daň z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie uplatňována. Z tohoto důvodu pak v legislativní regulaci daně z přidané hodnoty nalézáme nástroje potírání daňových úniků pouze hmotněprávní povahy, řešící vymezení osoby, která je povinna odvést daň státu, anebo nástroje určující, jakým způsobem mají být aplikovány další instituty fungování tohoto systému, jako je odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu anebo osvobození od této daně, jichž bývá také v rozporu s jejich účelem používáno ke spáchání daňových podvodů.

Recentní soudní praxe Soudního dvora Evropské unie dokládá snahu vytvořit právní konstrukt univerzálně řešící rozsáhlou problematiku daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty ve všech jejích podobách ve fázi *B2B*, když umožňuje správci daně odmítnout přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu nebo status osvobození uskutečněné transakce od této daně, pokud osoba povinná k dani věděla anebo vědět měla a mohla, že se svou transakcí účastní řetězce stíženého podvodem, a zároveň nepřijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně požadována. Je přitom na správci daně, aby prokázal, že objektivní skutečnosti případu indikovaly možné zapojení osoby povinné k dani v podvodné transakci a zda přijatá opatření osoby povinné k dani byla vzhledem ke konkrétnímu případu veškerá rozumně požadovatelná. Pro osobu povinnou k dani jsou také k posouzení vědomostního testu o jejím zapojení do podvodné transakce rozhodné pouze okolnosti týkající se plnění uskutečněných v předešlé fázi obchodního řetězce, a tudíž nemůže být postižena odmítnutím odpočtu daně na vstupu za vědomost o možnosti spáchání daňového úniku v obchodním řetězci následujícím po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani.

Naopak vědomost osoby povinné k dani uskutečňující plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty o daňovém podvodu v následující fázi obchodního řetězce opravňuje správce daně k odmítnutí přiznání statusu osvobození této transakci, ale opětovně pouze v případě, kdy poskytovatele tohoto plnění nepřijal veškerá opatření, jež po něm mohou být rozumně požadována, tzn. nejednal v dobré víře v legitimitu obchodního řetězce. Tato pravomoc správce daně je v detailech založena s minimálními odlišnostmi na analogickém převzetí teorie pravomoci správce daně odmítnout přiznání nároku na odpočet daně na vstupu.

Druhý velice univerzální nástroj boje proti daňovým únikům dovozený rozhodovací praxí Soudního dvora Evropské unie je zásada zákazu zneužití práva, kterou lze z perspektivy

recentního vývoje již považovat za imanentní právní princip daňového práva sloužící jako *ultima ratio* k překonání formalistického výkladu práva k dosažení jeho účelu, a tedy i relativní spravedlnosti mezi osobami povinnými k dani. Zákaz zneužití práva je ve své podstatě stejně jako ručení založen na civilistické právní tradici, kdy však použití závěru civilní jurisprudence v oblasti daně z přidané hodnoty je přinejmenším diskutabilní. V oblasti daně z přidané hodnoty ovšem tento institut doznává specifického a užšího způsobu aplikace, než je tomu v právu soukromém, které je jistě možné označit za tradiční právní odvětví vymezující zásadu zákazu zneužití práva. Pro oblast daňového práva je totiž stěžejní analýza rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, která založila tzv. „*Two limb test*“, kterým má být prověřováno, zda konkrétním jednáním bylo zneužito právo. Pro právo daňové však může mít relevantní dopady nejen zneužití práva daňového, nýbrž i práva soukromého, poněvadž právě právní skutečnosti ve smyslu práva soukromého jsou relevantními skutečnostmi pro uskutečnění zdanění určitého předmětu daně.⁸¹⁴ Zneužívající praktika je tudíž ze soukromoprávní perspektivy platná a prostá jakýchkoliv znaků zneužívání.⁸¹⁵ V daňovém právu může být proto vyslovena existence zneužívající praktiky pouze v případě, kdy předmětné jednání bude v rozporu s účelem zneužívaného ustanovení právní normy a zároveň hlavním hospodářským cílem tohoto jednání bude dosažení neoprávněné daňové výhody. Je tedy zřejmé, že zákaz zneužití práva neplní veškeré funkce obecné zásady právní, za kterou bývá Soudním dvorem Evropské unie v některých případech označován, a svou povahou spíše odpovídá obecné zásadě interpretace práva Evropské unie.

Některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR bohužel judikaturou Soudního dvora Evropské unie založený *Two limb test* důsledně neaplikují, kdy zejména v prvotních rozhodnutích tohoto soudu dochází k nedůslednostem při zkoumání účelu dotčených ustanovení práva. Projevuje se tak skutečnost, že v aplikační praxi nebude možné vždy dostatečně jasně rozeznávat mezi subjektivním a objektivním kritériem tohoto testu, neboť tyto mnohdy budou splývat v kritérium jednotné. Ostatně, ne vždy je důsledný i Soudní dvůr Evropské unie, poněvadž v některých případech si vystačí pouze s analýzou subjektivní stránky testu existence zneužívající praktiky, když shledání uměle vykonstruovaného schématu za účelem zisku daňového zvýhodnění považuje v některých případech za dostačující indicii pro

⁸¹⁴ K této problematice SEJKORA, Tomáš. Problematika výkladu pojmu nemovitá věc v harmonizované právní úpravě DPH. *Daně a finance*. 2016, roč. 24, číslo supplementum, str. 49. ISSN 1801-6006.

⁸¹⁵ ALMENDRAL, Violeta Ruiz. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? *Intertax*. 2005, roč. 33, č. 12, str. 579. ISSN 0165-2826

aplikaci zákazu zneužití práva.⁸¹⁶ V posledních letech se ovšem zdá, že se Nejvyšší správní soud ČR ve svých rozhodnutích dostatečně vypořádává i s objektivní složkou uvedeného testu vyslovení existence zneužívající praktiky. Obecně však považuji za přínosnou střídou aplikaci institutu zákazu zneužití práva v daňovém právu, protože by se mělo jednat o nástroj aplikovaný až v krajních případech, kdy neexistuje žádné pozitivněprávní ustanovení daňového práva, kterým by bylo možné účelu normy daňového práva dosáhnout za použití běžných výkladových standardů. Proto nesouhlasím s názory některých autorů, že důvodem pro obezřetné užívání institutu zneužití práva v judikatuře Nejvyššího správního soudu ČR je mimo jiné i existence zásady *in dubio mitius*. Tato zásada je v důsledku rozdílných podmínek její aplikace aplikovatelná v odlišných případech než zásada zákazu zneužití práva, a to při existenci dvou výkladů právní normy stejné nebo obdobné váhy. Zajímavé rovněž bude sledovat, jak se institut zákazu zneužití práva bude v daňovém právu nadále rozvíjet. České soudy již tento institut u přímých daní aplikují, přestože Soudní dvůr Evropské unie jej užívá u přímých daní pouze výjimečně, a to zejména ve věcech opatřeních omezujících některou ze čtyř základních svobod vnitřního trhu Evropské unie, přičemž rovněž referenční rámec pro shledání existence zneužívající praktiky Soudní dvůr Evropské unie nestanovuje pro nepřímé a přímé daně zcela jednotně.

Prvním analyzovaným pozitivněprávním nástrojem boje proti daňovým únikům v oblasti unijní úrovně regulace daně z přidané hodnoty je institut společné a nerozdílné odpovědnosti za odvedení této daně poskytovatele a příjemce zdanitelného plnění transponovaný do české právní úpravy jakožto ručení. Tato problematika však více než jiná opatření s obdobným účelem doznává nezbytnosti aplikace výkladových postupů preferovaných Soudním dvorem Evropské unie vyžadujících prioritní interpretaci norem sekundárního práva Evropské unie systematickou a teleologickou metodou výkladu. Je totiž problémem existence vícera jazykových verzí psaného práva Evropské unie, jež nepoužívají totožných právních termínů, když v důsledku překladu právní norma ztrácí ze své podstaty, že je třeba hledat obsah právní normy unijního práva výše uvedenými výkladovými metodami. Nelze se proto spolehnout pouze na jazykovou (gramatickou) výkladovou metodu, jež je odsunuta v důsledku judikatury Soudního dvora Evropské unie do ústraní. Z důvodu systematiky a účelu ustanovení čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, které umožňuje členskému státu

⁸¹⁶ Srovnej bod 44 až 46 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. června 2013, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey*, sp. zn. C-653/11, zveřejněného v elektronické Sbírce rozhodnutí.

Evropské unie zavést, že za odvedení daně správci daně společně a nerozdílně odpovídá i jiná osoba než osoba povinná odvést daň, musel Soudní dvůr Evropské unie přikročit ke korekci tohoto na první pohled velice širokého zmocnění členských států Evropské unie, když převzal potřebu zkoumání vědomostního testu o účasti této jiné osoby na podvodném obchodním řetězci z oblasti své rozhodovací praxe týkající se pravomoci správce daně odmítnout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. S ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie proto nelze založit tuto solidární odpovědnost za odvedení daně z přidané hodnoty na nevyvratitelných domněnkách anebo domněnkách vyvratitelných, jejichž vyvrácení by pro daňový subjekt bylo téměř nemožné, a lze jí uplatnit pouze v případě splnění tohoto vědomostního testu. Výsledkem české transpozice jmenovaného článku směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty je pak dvojitý typ ručení, a to ručení oprávněného příjemce a ručení příjemce zdanitelného plnění. Ručení oprávněného příjemce přitom v zásadě neodporuje právu Evropské unie, avšak český zákonodárce se nevyvaroval nedůslednostem při jazykovém vyjádření skutkové podstaty tohoto typu ručení, když zcela opomíjí nezbytnost splnění vědomostního testu o existenci účasti jednající osoby (oprávněného příjemce) na obchodním řetězci stíženém podvodem. Tuto nedůslednost lze jednoduše překlenout eurokonformním výkladem. Druhý typ ručení příjemce zdanitelného plnění je však již problematický, když pouze jediná skutková podstata ručení zavedená ustanovením § 109 zákona o dani z přidané hodnoty není založena, a to pouze z části, na nevyvratitelné domněnce zakládající striktní ručitelství závazek. V české legislativě ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty rovněž spatřuji snahu převést důkazní břemeno ze správce daně na daňové subjekty, což je rovněž v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Poslední řešenou otázkou je také možnost českého zákonodárce transponovat společnou a nerozdílnou odpovědnost za odvedení daně z přidané hodnoty správci daně prostřednictvím institutu ručení založeného na subsidiární aplikaci daňového řádu a soukromoprávní doktríny. V tomto případě rovněž spatřuji pochybení české právní úpravy, neboť není možné vykládat samostatné pojmy unijního práva prostřednictvím národní legislativy, natož prostřednictvím soukromého národního práva lišícího se v jednotlivých členských státech Evropské unie. Ručení, jak je aplikováno v daňovém právu obecně a v současné době správní praxí i v oblasti daně z přidané hodnoty, má subsidiární a akcesorickou povahu k primárnímu dluhu daňového subjektu, čímž dochází k jasné odchylce od východisek spojených se solidární odpovědností za splnění určitého dluhu umožňujících věřiteli obrátit se s žádostí o splnění dluhu na jakéhokoliv ze solidárních dlužníků. Rovněž i ze systematického hlediska uspořádání daňového řádu a směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty je patrné, že ručení náleží svou povahou spíše do

zajišťovacích instrumentů, upravených až v ustanovení následujících po článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

Posledním hmotněprávní instrumentem potírání daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty je režim přenesení daňové povinnosti, jenž může být v určitých směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty vymezených oblastech zaveden trvale, dočasně anebo v touto směrnici nevymezeném odvětví mechanismem rychlé reakce na náhlou změnu rozsáhlých daňových úniků. Zákon o dani z přidané hodnoty využívá v celém rozsahu možnost zavedení režimu přenesení daňové povinnosti pro všechny možné sektory. Problém však nastává v konstrukci dotčených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty regulujících dočasný režim přenesení daňové povinnosti a uplatnění mechanismu rychlé reakce, která zmocňují Vládu ČR k přijetí nařízení, kterým v těchto případech bude režim přenesení daňové povinnosti přijat. Přestože tato konstrukce z pohledu unijního práva obstojí, dle mého názoru nicméně způsobuje porušení článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud totiž dovodil, že výhrada zákona platí v případě veškerých konstitutivních prvků daňové povinnosti, nikoliv tedy, jak je dovozováno doktrínou zastávanou značnou škálou odborné veřejnosti, pouze u základních konstrukčních prvků daně. Zvolené legislativní řešení neobstojí ani z pohledu tvrzení, že využití mechanismu rychlé reakce postupy standardního legislativního procesu by s ohledem na jeho délku postrádalo význam. Zastávám totiž názor, že v případě neexistence vhodné národní konstrukce mechanismu rychlé reakce, jež by byla v souladu s ústavním pořádkem toho kterého členského státu Evropské unie, by takový stát neměl vůbec k zavedení mechanismu rychlé reakce přistoupit, protože směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty pouze ponechává členským státům Evropské unie pravomoc tohoto institutu využít. V současné době také probíhá vyhodnocení možnosti zavedení generálního režimu přenesení daňové povinnosti Evropskou komisí, když Česká republika navrhuje zavést pro jeho aplikaci dosažení nebo přesažení určité výše stanovené úplaty zdanitelného plnění. Je však namístě upozornit, že Evropská komise se touto problematikou již několikrát zabývala, přičemž již v minulé dekádě vyhodnotila generální režim přenesení daňové povinnosti jako nevhodný. Rovněž zavedení generálního režimu přenesení daňové povinnosti nemůže být zavedeno prostřednictvím výjimky udělené na základě čl. 395 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, jak se Česká republika dožaduje, neboť se jedná o zásadní zásah do funkčního systému daně z přidané hodnoty, jak je harmonizován napříč veškerými členskými státy Evropské unie. S ohledem na současné úvahy o restrukturalizaci systému daně z přidané

hodnoty se rovněž domnívám, že se generálního režimu přenesení daňové povinnosti nedočkáme, když dostanou přednost jiná legislativní řešení.

5 Závěr

Problematika daňových úniků představuje v posledních letech celosvětově jednu ze stěžejních otázek daňového práva, které je věnována legislativní, politická, ale i teoretická pozornost. Doposud se však v oblasti žádné z daní nepodařilo založit obecný právní mechanismus, kterým by mohla být tato nechtěná externalita aplikace daňového práva zcela vymýcena. Do popředí tak vystupují snahy jednotlivých států, ale i nadnárodních organizací jako OECD nebo Evropská unie zavést účinná legislativní opatření, jak tohoto cíle dosáhnout.

V zemích Evropské unie je z pohledu daňových úniků oblast daně z přidané hodnoty složitým oříškem, poněvadž právní regulace této daně je tvořena několika rovinami, počínajícími právem Evropské unie a končícími podzákonnými právními předpisy jednotlivých členských států Evropské unie a interními instrukcemi daňových správ bez obecné právní závaznosti. Členské státy Evropské unie proto musejí dbát na to, aby svými legislativními snahami nezpůsobily nesoulad národního práva s právem Evropské unie, když poslední slovo při rozhodování o tomto potencionálním střetu má Soudní dvůr Evropské unie. Členský stát má právem Evropské unie pouze vymezený prostor realizace své normotvorby k potření daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

První otázkou, které je třeba věnovat pozornost, je vymezení termínu daňový únik vůbec, jelikož tohoto termínu nebývá využíváno pouze v rovině národního práva, ale i jako překladatelského ekvivalentu pojmů zahraničních. Z tohoto důvodu považuji za nezbytné zkoumat i obsah původních zahraničních termínů. Vzhledem k širokému využití anglického jazyka v aplikační praxi, kterého je využíváno k přiblížení problematiky daňových úniků a komparaci souvisejících pojmů napříč jednotlivými jurisdikcemi na rozdíl od jazyků jiných, je vhodné zkoumat užití pojmosloví právě v tomto jazyce. Prvním termínem, který v praxi bývá často překládám do českého jazyka jako daňový únik, je anglický pojem *tax evasion*. Podstatným znakem *tax evasion* je přitom protiprávnost jednání daňového subjektu, což z pohledu mezinárodního práva může činit zásadní praktický problém při vytváření unifikované definice tohoto právního pojmu, neboť závěr o protiprávnosti bude mnohdy spočívat na klasifikaci činnosti daňového subjektu podle norem národního práva. Potřeba nalezení uniformované definice *tax evasion* je z mezinárodní perspektivy více než zřejmá, protože s rozvíjející se globalizací je čím dál častějším znakem daňových úniků mezinárodní aspekt využívání různých daňových jurisdikcí. Z pohledu povinnosti, která musí být daňovým subjektem porušena pro klasifikaci jeho protiprávního jednání jako *tax evasion*, přitom není

rozhodné, zdali se jedná o porušení povinnosti tvrzení, anebo pouze o očividné nesplnění povinnosti řádně přiznanou daňovou povinností uhradit. Avšak ani termín *tax evasion* není jednotlivými jurisdikcemi chápán jednotně. Napříč jednotlivými státy se lze totiž setkat se závěry, jimiž jsou dovozeny rozdílné znaky protiprávního jednání podřaditelného právě pod tento pojem. Jedná se například o trestněprávní odpovědnost pachatele *tax evasion*, úmyslné zavinění porušení povinnosti, nebo její porušení z hrubé nedbalosti. Přijetí těchto dílčích koncepcí by však pro univerzálně poplatnou definici *tax evasion* znamenalo, že anglická terminologie nenabízí právní termín pro označení nedbalostního porušení daňové povinnosti daňovým subjektem. Ve světle tohoto závěru je dle mého názoru nutno dovodit, že zavinění není definičním atributem právního termínu *tax evasion*. Ba naopak se domnívám, že jediným dalším pojmovým znakem *tax evasion* může být vedle protiprávnosti pouze skutečnost, že porušení povinnosti daňovým subjektem musí mít vliv na výši jeho daňové povinnosti, anebo její splnění.

V případě mezinárodní spolupráce nicméně není hlášána pouze škodlivost *tax evasion*, ale také i *tax avoidance* neboli vyhýbání se daňové povinnosti. V odborné literatuře, především minulého století, se však setkáváme s názorem, že *tax avoidance* je vždy jednáním zákonným, tedy povoleným. Ve světle tohoto závěru tedy není možné přiznat vyhýbání se daňové povinnosti totožný význam jako *tax evasion*, ačkoliv z pohledu kritéria zákonnosti by vyhýbání se daňové povinnosti mělo představovat protiklad *tax evasion*. Ovšem je třeba zkoumat, v jakých případech je dovozená zákonnost jednání daňového subjektu škodlivá. Je sice pravdou, že v zásadě každý je oprávněn uspořádat svou ekonomickou činnost způsobem, aby platil co nejmenší daň, avšak toto uspořádání musí dbát práva, a to i ve světle jeho účelu, jakožto podstatného znaku každé právní normy. Právní teorie proto začala rozeznávat přípustné a nepřípustné, označované rovněž jako nelegitimní, vyhýbání se daňové povinnosti. Znakem nepřipustného vyhýbání se daňové povinnosti je přitom snaha daňového subjektu snížit svou daňovou povinnost způsobem, který se příčí účelu zákonodárcem vymezeného práva, v důsledku čehož je dovozována nelegitimita tohoto jednání daňového subjektu. O nelegitimní *tax avoidance* se proto bude jednat v případě, kdy daňový subjekt založí svou činnost pouze na ryzím jazykovém výkladu, v jehož důsledku bude dosaženo nevhodného výsledku nepředpokládaného právní normou. Vyhýbání se daňové povinnosti lze proto označit za interpretativní normativ účelového výkladu každé právní normy, jež může mít daňové dopady. Jednání podřaditelné pod pojem *tax avoidance* pak samo o sobě nezakládá žádnou deliktivní odpovědnost daňového subjektu, neboť pouze v důsledku vyslovení závěru příslušné autority

označujícího praktiku daňového subjektu za nelegitimního vyhýbání se daňové povinnosti dojde k materiálnímu překlasifikování tohoto jednání a teprve až na jeho základě může být daňovému subjektu doměřena daň nebo uloženo sankční opatření za nesplnění např. povinnosti daňového tvrzení. Takováto porušení právní povinnosti jsou však zpravidla nedbalostního zavinění. Pakliže se ovšem ukáže, že úmyslem daňového subjektu bylo porušení nebo obejití aplikace právní normy, může se stát, že dojde i k přehodnocení jednání daňového subjektu, a tudíž se již nebude jednat o vyhýbání se daňové povinnosti, byť i nelegitimní, nýbrž o případ *tax evasion*.

Právě úmysl je pak kritérium pro vymezení specifických případů *tax evasion*, kterými je daňový podvod a z pohledu trestního práva i zkrácení daně. Zkrácení daně pak z trestněprávní perspektivy není ničím jiným než zvláštním druhem daňového podvodu, který však v důsledku závažnějšího protiprávního jednání dosahuje větší společenské škodlivosti, čímž zakládá trestněprávní odpovědnost pachatele trestného činu zkrácení daně. Dle mého názoru však obsah termínu zkrácení daně zahrnuje i protiprávní jednání, která bez rozdílu zavinění nezakládají trestní odpovědnost daňového subjektu. Považuji proto za vhodné zaměňovat pojmy zkrácení daně a *tax evasion promiscue*, jak dovozují někteří zástupci odborné veřejnosti, poněvadž v případě českého právního řádu tím nedochází k negativnímu jevu, kdy daňové právo přejímá pro své účely závěry trestněprávní doktríny, ba naopak obecný termín zkrácení daně je pouze trestním právem kvalifikován specifickými kvalitativními atributy, jež vyvstanou pouze u závažnějšího úmyslného protiprávního jednání daňového subjektu vyžadujícího trestněprávní odpovědnost jeho pachatele. Daňový podvod je naopak jakýmkoliv úmyslným porušením povinnosti uvedením jiného v omyl, v oblasti daňového práva především správce daně, s vlivem na výši daňové povinnosti daňového subjektu. Je proto evidentní, že samotné neodvedení řádně tvrzené daně není daňovým podvodem ani zkrácením daně jakožto specifického trestného činu, protože zde chybí podvodný úmysl daňového subjektu, avšak může být zkrácením daně v obecném smyslu chápání tohoto pojmu.

Poslední související termín pak představuje agresivní daňové plánování. Pojem daňové plánování lze dle mého názoru *promiscue* zaměňovat s termínem daňová optimalizace. Stejně jako vyhýbání se daňové povinnosti doznalo chápání pojmu daňové plánování svého vývoje, a přestože historicky představovalo vždy zákonnou činnost daňového subjektu, v současné době se pojímá především jako jednání na pomezí zákonnosti při současném vystavení se riziku vyslovení jeho nezákonnosti. Tato hraniční riziková oblast mezi zákonným a nezákonným se při uskutečnění daňového plánování označuje jako agresivní daňové plánování, které se

v základních rysech více méně shoduje s vyhýbáním se daňové povinnosti, avšak zahrnuje v sobě i využívání mezer v zákonech, popř. nesouladu mezi jednotlivými jurisdikcemi. Tímto se dostáváme k podstatné odlišnosti mezi vyhýbáním se daňové povinnosti, především ve své nelegitimní podobě, a agresivním daňovým plánováním, za kterou považují skutečnost, že agresivní daňové plánování nemusí být vždy založeno na postupech interpretace aplikovaných právních norem daňovým subjektem, tudíž z pohledu postupu daňového subjektu může být agresivní daňové plánování konceptem širším. Přestože se v důsledku nejednotnosti nejen české terminologie setkáváme i s termínem daňová optimalizace, osobně nespátřuji žádný praktický důvod, proč by mělo být mezi daňovým plánováním a daňovou optimalizací rozlišováno, a to především z pohledu judikatury Nejvyššího správního soudu ČR, který odsuzuje nejen agresivní daňové plánování, nýbrž i neoprávněnou daňovou optimalizaci.

V případě hlavního termínu daňový únik je převažující praxe pro použití tohoto pojmu jakožto ekvivalentu *tax evasion*, tedy jako protiprávní jednání daňového subjektu s dopadem na výši daňové povinnosti daňového subjektu. Je tak sice činěno téměř výhradně, přesto dle mého názoru považuji za důležité zabývat se vnímáním tohoto termínu i z pohledu perspektivy veřejného rozpočtu a veřejnoprávního subjektu stojícím na druhé straně daňověprávního vztahu než daňový subjekt. Z pohledu orgánů veřejné moci je totiž negativní externalitou daňového práva i nelegitimní *tax avoidance* a agresivní daňové plánování, neboť především agresivní daňové plánování cílí na posun hranice toho, co napříště bude považováno za legální. Jsem proto názoru, že je vhodnější se dívat na daňový únik jako na termín širší, který v sobě zahrnuje nejen pouze protiprávní jednání s vlivem na daňovou povinnost daňového subjektu, nýbrž i na ostatní externality, se kterými je nezbytné bojovat zlepšenou legislativní tvorbou. Tento přístup není přitom žádnou novinkou, naopak jej považuji za návrat k historickému vnímání tohoto termínu. Tímto také dochází k odpovědi na první otázku položenou v úvodu této práce, když pojmem daňový únik nerozumím pouze protiprávní jednání daňového subjektu, nýbrž skupinu dalších činností daňového subjektu nacházejících se na pomezí mezi zákonným a nezákonným anebo zákonných. Daňové úniky na dani z přidané hodnoty nelze také specifikovat nějakými společnými rysy, přesto vedle strohého nesplnění daňové povinnosti, ať už ve fázi tvrzení anebo placení, ty nejzávažnější a nejsostifikovanější využívají zranitelných míst právní úpravy této daně, a to především osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně v korelaci s nárokem na odpočet daně na vstupu.

Nelze také tvrdit, že by každý daňový únik měl vždy několik stejných atributů. Z tohoto důvodu proto existuje rozličné množství kritérií klasifikace daňových úniků, jejichž význam je

přínosný spíše pro právní teorii než pro praxi. Jedná se také o důsledek existence neostré hranice toho, co je v daňovém právu považováno ještě jako zákonné a co již jako protiprávní. Na základě referenčního kritéria, jímž je zákonnost, jsme schopni rozpoznávat daňové úniky v úzkém slova smyslu a v širokém slova smyslu. Daňový únik v úzkém slova smyslu je pak ekvivalent *tax evasion*, tudíž se jedná o protiprávní jednání daňového subjektu s dopadem na výši jeho daňové povinnosti, a tedy nelegální daňový únik. Používání termínu daňový únik právě v jeho úzkém slova smyslu považuji v české praxi za převažující. Naopak daňový únik v širokém slova smyslu, jak již z označení vyplývá, postihuje větší pole činností daňového subjektu, a to i opatření zákonná. Přesto lze uzavřít, že i tyto činnosti mnohdy klasifikované za zákonné se vedle protiprávních jednání daňového subjektu nacházejí v šedé zóně mezi tím, co je považováno za zákonné a co již nikoliv. Příkladem pak může posloužit agresivní daňové plánování, nelegitimní vyhýbání se daňové povinnosti apod. Jelikož však daňové úniky v širokém slova smyslu nezahrnují pouze nelegální činnost daňového subjektu, je v důsledku této ambivalentnosti nezbytné rozlišovat i mezi daňovými úniky legálními a nelegálními. Nelegální daňový únik lze pak *promiscue* použít s termínem daňový únik v úzkém slova smyslu. Pro mne osobně je i tato klasifikace z teoretického pohledu důležitá, neboť odráží za použití historického výkladu původní extenzivní užívání termínu daňový únik pro označování i zákonných jednání daňových subjektů, která nicméně postrádají legitimitu a těží pouze z nedůsledné právní úpravy, což odpovídá i pohledu veřejných rozpočtů, poněvadž ty tímto přicházejí o plánovaný výnos příslušné daně.

Nejméně přínosné rozlišování daňových úniků pro mne představuje třídění na daňové úniky řemeslné a průmyslové, vycházející z francouzského právního prostředí. V rámci tohoto třídění jako referenční kritérium slouží počet osob zapojených do daňových úniků, když řemeslné daňové úniky zahrnují úniky spáchané pouze jednou osobou a zároveň se obvykle vyskytují ve fázi poskytování plnění konečnému spotřebiteli. Jakmile však dochází k určité organizaci daňového úniku a k zapojení více osob, byť pouze dvou, tato teorie již hovoří o daňovém úniku průmyslovém.

Nejvýznamnějším tříděním je třídění na daňové úniky, resp. pouze daňové podvody, páchané osobami povinnými k dani uvnitř obchodního řetězce, označované jako *B2B* daňové úniky, a daňové úniky při uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu ke spotřebiteli, označované jako *B2C* daňové úniky. Na základě zatřídění konkrétní činnosti daňového subjektu pod jednu z těchto dvou kategorií daňových podvodů jsme pak schopni dovodit, jaké opatření k potírání daňových úniků může být k eliminaci tohoto negativního jevu daňového práva

použito, protože zpravidla žádné legislativní opatření není způsobilé zabránit daňovým únikům v jejich celém rozsahu. *B2C* daňové podvody pak většinou spočívají v protiprávní činnosti daňového subjektu, kdy daňový subjekt vybere od svého odběratele, jenž je konečným spotřebitelem přijatého plnění, daň, avšak tuto již nepřizná a neodvede správci daně, případně daňový subjekt poskytuje plnění za úplatu bez daně, v důsledku čehož je schopen nabídnout spotřebitelům lepší ceny za svá plnění. V poslední době rovněž do segmentu *B2C* daňových podvodů promlouvá *e-commerce*, kterou dochází ke zjednodušení mezinárodního obchodu se spotřebiteli. Pro daňové podvodníky je pak jednodušší využít různých statusových institutů daňového práva, jakým je např. osvobození od daně, neboť tyto jsou schopni třístit jednotlivá plnění způsobem, aby nepřekročila svou úplatou hranici osvobození plnění od daně z přidané hodnoty. Za problém nahrávající existenci *B2C* daňových podvodů také považují skutečnost, že především v *e-commerce* je často velice složité identifikovat poskytovatele plnění, protože informační povinnost k uskutečněnému plnění se zpravidla vůči spotřebiteli neuplatní, v důsledku čehož se správce daně o daňovém úniku mnohdy ani nedozví. Potírání těchto daňových úniků je proto možné pouze při zvýšení informačních povinností kladených na jednotlivé poskytovatele plnění. V reakci na tuto okolnost i v České republice bylo přikročeno po vzoru jiných jurisdikcí členských států Evropské unie k rozvoji elektronické formy ohlašovací povinnosti poskytovatelů plnění, a to prostřednictvím např. elektronické evidence tržeb, která je z teoretického pohledu považována za poměrně účinné opatření boje proti daňovým únikům v retailové fázi obchodních řetězců.

B2B daňové podvody naopak využívají samotného harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty založeného na fragmentárním výběru této daně v jednotlivých fázích obchodního řetězce, a to nárokováním odpočtu daně z přidané hodnoty anebo uplatněním osvobození určitého plnění od daně z přidané hodnoty, přestože v rámci tohoto řetězce nedošlo anebo nedojde veškerými zapojenými subjekty ke splnění všech daňových povinností. Jelikož tedy dochází k využívání dílčích nosných atributů systému daně z přidané hodnoty, primárním odpovědným subjektem za jejich potírání je v oblasti daně z přidané hodnoty Evropská unie, která vymezila společný systém této daně směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty. Nejčastějším podvodem v této oblasti je podvod chybějícího obchodníka, který v nejjednodušší formě sice vybere od svého odběratele daň, avšak tuto neodvede správci daně a takzvaně zmizí. Existence osvobození určitých plnění od daně z přidané hodnoty však dala vzniknout sofistikovanějšímu typu podvodu chybějícího podvodníka využívajícího dalších nuancí systému daně z přidané hodnoty. Tyto podvody chybějícího podvodníka jsou v praxi

označovány jako *MTIC/MTEC* daňové podvody, jejichž nejzávažnější a nejpropracovanější formou jsou podvody kolotočové. Kolotočové podvody jsou přitom založeny na důsledné organizaci podvodu vytvořením struktury propojených osob za současného zapojení třetích osob účastnících se daňového podvodu nevědomě, čímž dochází ke ztížení identifikace těchto podvodů. Úplné zabránění kolotočovým podvodům je ovšem možné pouze koncepční změnou systému daně z přidané hodnoty, která je však v současné době především z obav o možné přenesení těchto *B2B* daňových podvodů do *B2C* sféry spíše otázkou teoretického uspořádání systému daně z přidané hodnoty. Za současného stavu proto členskými státy Evropské unie nezbyvá než spoléhat na legislativní nástroje potírání daňových úniků podle směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, judikaturu Soudního dvora Evropské unie a na vlastní schopnost vytvořit především procesní nástroje neregulované právem Evropské unie efektivně umožňujícím podvody chybějícího obchodníka postihnout.

Mimo nastíněná třídění se setkáváme i s dalšími typy daňových úniků, které svými dopady do veřejných rozpočtů není možné zanedbávat. Pomineme-li třídění daňových úniků podle místa jejich páchaní, osoby pachatele nebo zavinění, v právní teorii se rozeznávají další, mimo tyto druhy stojící daňové podvody v oblasti daně z přidané hodnoty. Prvním typem těchto mimo stojících daňových podvodů jsou podvody šedé ekonomiky. Tento podvod je založen na porušení registrační povinnosti daňového subjektu k dani z přidané hodnoty při překročení stanoveného limitu obratu, čímž daňový subjekt poskytuje svá plnění nezatížena touto daní. Tento druh podvodu je pak nutno hledat především v *B2C* sféře, poněvadž odběratelé daňového subjektu nemohou uplatňovat nárok na odpočet, pročež by plnění zatížené daní z přidané hodnoty nemuselo být pro tyto odběratele natolik zajímavé. Nejčastěji jsou proto zasažena odvětví řemeslných služeb, neboť v této oblasti je pro správce daně bez rozsáhlé informační povinnosti velice obtížné plnění daňových povinností kontrolovat. Další typ představují tzv. *suppression fraud*, tedy podvody založené na opomenutí povinnosti poměrně upravit nárok na odpočet z přijatého plnění použitého nejen k vlastní ekonomické činnosti, ale z části anebo zcela k uspokojení osobních potřeb osoby povinné k dani. Posledním zajímavým typem nezatřízeného daňového úniku jsou insolvenční podvody využívající možnosti zániku osoby povinné k dani v rámci postupů upravených insolvenčním právem. Při shledání úpadku osoby povinné k dani totiž dochází k poměrnému uspokojení věřitelů tohoto dlužníka z jeho majetkové podstaty, která často zahrnuje minimální množství majetku. Uspokojení daňové pohledávky je tak téměř vyloučeno, a to i přesto, že osoba povinná k dani v úpadku mohla před jeho prohlášením uskutečnit řadu zdanitelných plnění, za která sice nedostala uhrazenou úplatu,

avšak tuto skutečnost se v praxi nepodaří prokázat, čímž dojde k založení nároku na odpočet daně na vstupu příjemce zdanitelného plnění, pakliže správce daně neprokáže příjemci zdanitelného plnění, že měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Jelikož však důkazní břemeno zatěžuje správce daně, může být prokázání splnění vědomostního testu příjemce plnění od osoby povinné k dani v úpadku o jeho účasti na daňovém podvodu obtížné.

V oblasti nástrojů potírání daňových úniků založených na možnostech daných právem Evropské unie můžeme identifikovat čtyři nástroje. Dva z těchto nástrojů jsou upraveny přímo v pozitivním právu ve směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty a další dva dovodil Soudní dvůr Evropské unie. Soudní dvůr Evropské unie nejprve důrazně vystoupil proti původní praxi členských států Evropské unie, které dovozovaly pravomoc správce daně odmítnout nárok na odpočet, pakliže toto jednání bylo možné kvalifikovat z pohledu národního soukromého práva jako neplatné, čímž demonstroval rozsáhlé pojetí pojmu ekonomické činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty. Odkazem na princip proporcionality jakožto obecnou zásadu právní následně Soudní dvůr Evropské unie dovodil, že správce daně je oprávněn odmítnout nárok na odpočet pouze tam, kde osoba povinná k dani věděla anebo vědět měla a mohla, že se svou transakcí účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem. Není přitom rozhodné, o jaký druh podvodu se jedná, postačí, že má dopady na daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty. Jelikož by však takovýto objektivní vědomostní test mohl být ke svému vyvrácení nepřiměřeně náročný, bylo rovněž dovozeno, že nelze odmítnout nárok na odpočet daně osobě povinné k dani, které přijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby zabránila své účasti na podvodném obchodním řetězci. Je tedy evidentní, že judikatura Soudního dvora Evropské unie vyžaduje splnění dvou kumulativních podmínek, aby správce daně mohl odmítnout nárok na odpočet, a to posouzení objektivních okolností případu a dovození, zdali v jejich světle měla a mohla být osoba povinná k dani vědoma o své účasti na obchodním řetězci zasaženým daňovým podvodem, a zdali tato osoba s ohledem na tyto objektivní okolnosti přijala veškerá rozumně vyžadovatelná opatření, aby ke své účasti na daňovém podvodu zabránila. Je to nicméně správce daně, který je stížen důkazním břemenem, aby prokázal, že objektivní okolnosti případu indikovaly výskyt podvodu v obchodním řetězci a že osoba povinná k dani mohla přijmout i další opatření, která se s ohledem na tyto okolnosti jeví jako rozumná k zabránění účasti na daňovém podvodu. Jelikož je však třeba posoudit případ od případu a nelze osobě povinné k dani při potenciálním odmítnutí nároku na odpočet přičítat i skutečnosti vyvstanuvší až *ex post* uskutečnění plnění touto osobou, je nutno přihlídnout pouze k okolnostem týkajícím se předcházející fáze

obchodního řetězce před vlastním uskutečněním plnění osobou povinnou k dani. Ve snaze o poskytnutí univerzálního nástroje potírání *B2B* daňových podvodů pravděpodobně Soudní dvůr Evropské unie rozšířil svou doktrínu i pro oblast osvobození plnění od daně. Pakliže osoba povinná k dani věděla anebo vědět měla a mohla o spáchání podvodu až v následující fázi obchodního řetězce, může správce daně přikročit k odmítnutí přiznání statusu osvobození pro plnění jinak osvobozené, a to opětovně za předpokladu, že poskytovatel plnění nepřijal veškerá opatření, jež po něm mohou být s ohledem k objektivním skutečnostem rozumně požadována, k zabránění jeho účasti na obchodním řetězci stíženém podvodem. Tudíž nejen příjemce plnění, nýbrž i jeho poskytovatel musí jednat v dobré víře v legitimitu svého plnění v rámci obchodního řetězce.

Dalším univerzálním nástrojem, avšak prolínajícím i jiná právní odvětví než pouze právo daňové, dovozeným judikaturou Soudního dvora Evropské unie je zásada zákazu zneužití práva. Tato zásada slouží jako výjimečný nástroj řešení nesouladu výkonu práva v rozporu s účelem právní normy toto právo zakládající a je recentně již považována za imanentní princip daňového práva. Prapůvodem zákaz zneužití práva spočívá v civilní právní tradici aplikované v oblasti občanského práva, ovšem použití závěrů národní civilistické doktríny je z povahy věci v oblasti daně z přidané hodnoty zcela vyloučeno, proto musela být výslovně dovozena judikaturou. Soudní dvůr Evropské unie ovšem neobratně označuje zásadu zákazu zneužití práva jakožto obecnou zásadu právní, a tudíž za nepsaný pramen práva Evropské unie. Dle mého názoru však zákaz zneužití práva neplní veškeré podstatné rysy obecných zásad právních, když v současné době neslouží jako referenční kritérium posouzení legitimacy přijatých opatření orgány Evropské unie, a slouží především jako interpretační korektiv, čímž slouží k překonání formalistického výkladu práva a k dosažení účelu příslušné právní normy. Při aplikaci zákazu zneužití práva je přitom dle Soudního dvora Evropské unie nutné zkoumat vždy dvě okolnosti každého případu. První okolností je zkoumání jednání daňového subjektu z pohledu účelu aplikované právní normy, tzn. zdali toto jednání odpovídá teleologickému výkladu právní normy. Není přitom relevantní, že se nejedná o normu daňového práva, a toliko postačí, že aplikovaná norma má daňověprávní dopady. V první fázi tedy dochází k analýze objektivních okolností případu. Ve druhé fázi se následně přistupuje k rozboru subjektivního záměru daňového subjektu s cílem zjistit, zdali bylo hlavním hospodářským cílem jednání daňového subjektu dosažení jinak neoprávněné daňové výhody. Jinými slovy, při zneužití práva daňový subjekt aplikuje určitou normu v rozporu s jejím cílem, aby si zajistil daňově výhodnější postavení, než na které mu jinak nenáleží právo. Z navazující judikatury Nejvyššího správního

soudu ČR je patrné, že zvolená konstrukce zákazu zneužití práva není zcela optimální a bude v praxi soudům činit problémy, neboť i nejvyšší instance správního soudnictví se dopouští pochybení, když se ve své rozhodovací praxi nevypořádává s oběma okolnostmi, jež musí být kumulativně přítomny pro možnost vyslovení existence zneužívající praktiky. Na druhou stranu, tento soud zdůrazňuje speciální postavení této interpretační zásady, které by mělo vést ke střídme aplikaci zákazu zneužití práva, a to pouze v případech, kdy nelze aplikovat žádná pozitivněprávní ustanovení daňového práva a použít běžné výkladové standardy k dosažení účelu aplikované právní normy. Nepřikláním se však k dohadům, že je tato skutečnost důsledkem zásady *in dubio mitius*, vyžadující aplikaci výhodnějšího výkladu právní normy pro daňový subjekt v případě, kdy právo nabízí dva rovnocenné výklady. V případě použití zákazu zneužití práva by totiž neměly existovat dva rovnocenné výklady aplikované právní normy.

Následně bylo přikročeno k analýze prvního z pozitivněprávních nástrojů boje proti daňovým únikům regulovaného směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty, kterým je institut společné a nerozdílné odpovědnosti za odvedení této daně, který však i v důsledku ne zcela přesného českého jazykového znění této směrnice byl do českého právního řádu transponován jako ručení. Rovněž i tento institut je v důsledku české transpozice více než v jiných případech dotčen výkladovými postupy vyžadovanými při interpretaci unijního práva Soudním dvorem Evropské unie, který preferuje systematický výklad ve světle kontextu pravidel, jichž je interpretovaná právní norma součástí, a výklad teleologický, neboť z důvodu odlišných, a přesto stejně závazných jazykových znění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty nelze spoléhat pouze na výklad gramatický. Originární regulace tohoto institutu je přitom obsažena v čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, který umožňuje členskému státu Evropské unie stanovit, že za úhradu daně odpovídá společně a nerozdílně i jiná osoba než osoba povinná uhradit daň. Toto z pohledu gramatického výkladu rozsáhlé zmocnění členských států Evropské unie však dle mého názoru z důvodu systematického výkladu a aplikace obecných zásad právních doznalo velmi rychle korekce restriktivní judikaturou Soudního dvora Evropské unie, který analogií *legis* přejal právní doktrínu zkoumání vědomostního testu o zapojení osoby povinné k dani do obchodního řetězce stíženého podvodem po vzoru pravomoci správce daně odmítnout přiznání nároku na odpočet. S ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie je tedy nezbytné, aby bylo prokázáno správcem daně, že daňový subjekt o svém zapojení do daňového podvodu věděl, anebo alespoň vědět měl a mohl. Z tohoto důvodu rovněž bylo logicky dovozeno, že není možné společnou a nerozdílnou odpovědnost založit na takových právních domněnkách, které by byly z pohledu

daňového subjektu nevyvratitelné nebo vyvratitelné, avšak jejich vyvrácení by bylo pro daňový subjekt téměř nemožné. Opačně by totiž došlo k zavedení striktní solidární odpovědnosti za úhradu daně z přidané hodnoty, což je v rozporu s účelem čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Navíc nemůže být riziku společné a nerozdílné odpovědnosti vystaven ten, kdo přijme veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.

Výsledkem české transpoziční snahy o zavedení společné a nerozdílné odpovědnosti jsou konkrétně dva typy ručení obsažené v zákoně o dani z přidané hodnoty rozdělené podle osoby, která za úhradu daně z přidané hodnoty ručí. Jednak je to osoba přímo zúčastněná na obchodním řetězci svou transakcí, kterou je osoba příjemce zdanitelného plnění, a za druhé pak třetí osoba s kvalifikovaným a blízkým vztahem na uskutečněné transakci mezi osobami povinnými k dani, jež je spatřována v osobě oprávněného příjemce, a tedy poskytovatele specifické služby při dodávkách vybraných výrobků regulovaných spotřebními daněmi. Oprávněný příjemce podle zákona o dani z přidané hodnoty ručí za daň z přidané hodnoty, pokud nepřijme veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zabránění své účasti na daňovém podvodu, čímž však zákonodárce přikročil hned k druhému kroku posuzování možné aplikace tohoto institutu, jak je vyžadováno Soudním dvorem Evropské unie, když zcela opomíjí, že v prvé řadě je nezbytné osobě společně a nerozdílně odpovídající za odvedení daně z přidané hodnoty prokázat, že tato věděla anebo vědět měla a mohla, že se účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem. Z tohoto důvodu bude nezbytné přikročit k eurokonformnímu výkladu ustanovení § 108a zákona o dani z přidané hodnoty a toto drobné pochybení zákonodárce při jazykovém vyjádření této skutkové podstaty ručení překlenout výkladem. Druhý typ ručení osoby přímo zúčastněné obchodního řetězce za odvedení daně z přidané hodnoty je však problematické zásadnějším způsobem. Pouze jediná skutková podstata ručení podle ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty totiž odpovídá právu Evropské unie, a to navíc pouze ze své části, poněvadž vědomostní test, jak je založen judikaturou Soudního dvora Evropské unie, se vztahuje pouze k vědomosti o podvodu na obchodním řetězci, a nikoliv na vylákání daňové výhody, jež patří spíše do problematiky vyhýbání se daňové povinnosti a slouží pro aplikaci zákazu zneužití práva. Ostatní skutkové podstaty ručení příjemce zdanitelného plnění podle ustanovení § 109 odst. 2, 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty jsou pak založeny na nevyvratitelné domněnce, při jejímž naplnění není možné, aby se příjemce zdanitelného plnění jakkoliv vyvinil. Přestože kritéria pro aplikaci tohoto striktního ručení za daň z přidané hodnoty zpravidla budou indikátorem možného výskytu podvodu v obchodním řetězci, neodpovídají

tyto skutkové podstaty právu Evropské unie. Rovněž v této regulaci spatřuji neoprávněně obejití povinnosti správce daně unést důkazní břemeno o vědomostním testu osoby povinné k dani o jejím zapojení do podvodného obchodního řetězce, což se opětovně přičítá judikatuře Soudního dvora Evropské unie.

Poslední neméně významná otázka týkající se ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty je také řešena ve vztahu právních institutů použitých při transpozici ustanovení čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť přestože české jazykové znění směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty hovoří o společném a nerozdílném ručení, účelem a systematikou této směrnice je nezbytné dovodit, že se jedná o společnou a nerozdílnou odpovědnost za odvedení této daně. V prvotní rovině je opětovně třeba zdůraznit, že čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty používá termín unijního práva, který není možné vykládat podle ustanovení a doktríny národního práva, natož ve světle neharmonizovaného soukromého práva jednotlivých členských států Evropské unie. Je přitom dovozováno českou správou daní a judikaturou Nejvyššího správního soudu ČR, že pro oblast daňového ručení se aplikuje subsidiární právní úprava dle daňového řádu, která nicméně vychází ze soukromoprávní doktríny, v důsledku čehož je i ručení za daň subsidiárním a akcesorickým závazkem ručitele. Je tedy patrná jasná odchylka od toho, co je definováno jako společná a nerozdílná, solidární, odpovědnost za splnění určitého dluhu. Systematika uspořádání daňového řádu a směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty nám prozrazuje, že ručení má sloužit jakožto zajišťovací nástroj k úhradě daně, který však směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty neupravuje v čl. 205, nýbrž až následujícími ustanoveními. Je tak evidentní, že nelze ručení považovat za zvláštní druh společné a nerozdílné odpovědnosti k úhradě daně, přestože oba právní termíny jsou instrumenty vztahující se k dílčí povinnosti daňového subjektu, a to k úhradě daně. Proto zastávám názor, že současná konstrukce ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty je vykládána v rozporu s právem Evropské unie, kdy tento rozpor lze překlenout eurokonformním výkladem, což ale působí právní nejistotu osob povinných k dani, anebo legislativní změnou.

Posledním institutem analyzovaným v této práci je pak režim přenesení daňové povinnosti. Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty přitom rozeznává několik typů tohoto instrumentu, a to trvalý a dočasný, avšak vždy vymezený na určitou obchodní oblast. Režim přenesení daňové povinnosti je v současné době také jediným nástrojem, který lze zavést mechanismem rychlé reakce při náhlé potřebě zakročit proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty v určité oblasti. V případě českého zákonodárce bylo beze zbytku

využito celého zmocnění směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty a režim přenesení daňové povinnosti byl zaveden do všech povolených obchodních sektorů. Ovšem při regulaci režimu přenesení daňové povinnosti se do popředí dostává ne zcela odpovídající transpozice této směrnice, když institutu osobního osvobození bylo využito pro právní konstrukci daňového subjektu, v důsledku čehož v české právní úpravě daně z přidané hodnoty hovoříme o osobách, jež nejsou plátcí, namísto osob osvobozených od této daně. Režim přenesení daňové povinnosti se podle směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty má uplatňovat mezi osobami povinnými k dani, tedy mezi širším okruhem subjektů, než je okruh plátců. Restriktci uplatňování tohoto režimu zákonem o dani z přidané hodnoty pouze mezi plátcí je pak nutno vnímat jako stanovení podmínek uplatňování tohoto režimu, protože bylo dovozeno, že bližší určení osob, mezi kterými je režim přenesení daňové povinnosti uplatňován, v zásadě neodporuje právu Evropské unie, pakliže jsou dodrženy obecné zásady právní, např. zákaz diskriminačního opatření.

Osobně však spatřuji problém v konstrukci ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty zavádějícího mechanismus rychlé reakce a dočasný režim přenesení daňové povinnosti, neboť příslušná regulace obsahuje zmocňovací normy opravňující vládu ČR zavést pro určitou oblast tento režim nařízením vlády. Z pohledu unijního práva sice nespátřuji jakékoliv pochybení této právní konstrukce, ovšem tato již neobstojí z pohledu ústavního pořádku, jelikož dle mého názoru porušuje článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud totiž dovodil, že výhrada zákona platí v případě vymezení veškerých konstitutivních prvků daňové povinnosti, a právě v této skutečnosti tkví jádro problému. Je totiž dovozováno mnohými odborníky daňového práva, že příslušný nálezný tohoto soudu je nutno vykládat, že pouze základní konstrukční prvky daně je nutno stanovit právní normou se silou zákona. Dle mého názoru tomu tak však není a veškeré prvky zakládající jakýmkoliv způsobem daňovou povinnost určitému subjektu musí být stanoveny zákonem. Bylo by možné namítat, že trvat na standardním legislativním procesu i v případě mechanismu rychlé reakce by bylo s ohledem na jeho délku proti účelu tohoto instrumentu, avšak jsem názoru, že těm členským státům Evropské unie, kterým ústavní pořádek neumožňuje transponovat mechanismus rychlé reakce způsobem, který by umožňoval jeho operativní zavedení, neměly by tyto státy vůbec o zavedení tohoto režimu usilovat. Nelze totiž dát konformitě s právem Evropské unie přednost před ústavní konformitou toho kterého státu, neboť by transponované opatření mělo být konformní v obou rovinách. Unijní regulace mechanismu rychlé reakce skýtá také pouze oprávnění

členských států Evropské unie tohoto režimu využít, nicméně těmto státům neukládá jeho závaznou transpozici do národních právních řádů.

Situace v oblasti daňových podvodů v České republice vyeskalovala dokonce do stádia, kdy Česká republika žádá o umožnění zavedení generálního režimu přenesení daňové povinnosti, a to při překročení určité výše úplaty za zdanitelné plnění. Jelikož se tento návrh nevztahuje ke konkrétnímu obchodnímu odvětví, došlo by generalizací režimu přenesení daňové povinnosti k fundamentální změně systému daně z přidané hodnoty, a to jeho přiblížením maloobchodním daním ze spotřeby. V důsledku tohoto faktu proto není možné využít žádosti o udělení výjimky dle č. 395 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, jak učinila Česká republika, nýbrž by muselo dojít ke změně směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Evropská komise se dokonce již takovouto změnou v minulosti zabývala a vyhodnotila ji jako nevhodnou. Je si třeba uvědomit, že maloobchodní daně ze spotřeby jsou mnohem více citlivé na daňové úniky ve fázi *B2C* než daně z přidané hodnoty. S ohledem na tuto skutečnost se u těchto daní uplatňují několikanásobně nižší daňové sazby. Pakliže by tedy došlo k zavedení generálního režimu přenesení daňové povinnosti, mělo by proto dojít ke komplexní změně systému daně z přidané hodnoty. Domnívám se však, že v současné době na půdě Evropské unie probíhají konzultace podstatně méně invazivních zásahů do systému daně z přidané hodnoty, které jsou stejně tak jako režim přenesení daňové povinnosti způsobilé zabránit především daňovým podvodům chybějícího obchodníka s přeshraničním aspektem. Z tohoto důvodu proto zastávám názor, že režim přenesení daňové povinnosti může plnit funkci efektivního nástroje potírání daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty, avšak využití tohoto nástroje by mělo být pouze v krátkodobém horizontu, neboť z dlouhodobého horizontu by pouze došlo k přemístění daňových úniků z *B2B* sféry do sféry *B2C*.

Lze proto uzavřít, že současné nástroje nabízené k potírání daňových úniků směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty a související judikaturou Soudního dvora Evropské unie jsou způsobilé se vypořádat pouze s daňovými úniky typu *B2B*, a to navíc pouze jenom v krátkodobém horizontu, anebo jakožto incidentní nástroje v případě konkrétního správcem daně odhaleného daňového úniku. Tyto nástroje proto neslouží a s ohledem na jejich povahu založenou na institutech, jež lze označit za zranitelná místa systému daně z přidané hodnoty, k ucelenému potírání daňových úniků. Daňovým únikům na dani z přidané hodnoty totiž nelze zcela zabránit. Zkušenosti však ukazují, že problémem nejsou sama o sobě nedostatečná opatření potírání daňových úniků na dani z přidané hodnoty, nýbrž samotná

problematická místa systému této daně, která by zasloužila konceptuální změnu, jako je např. status osvobozených plnění s nárokem na odpočet této daně. Ovšem nedojde-li ke změně unijní koncepce daně z přidané hodnoty, je potřeba touto prací analyzované nástroje doplnit zlepšenou výměnou informací v daňové oblasti, ale především také i národní legislativou regulující neharmonizované procesní, především ohlašovací, povinnosti daňových subjektů. Z tohoto pohledu recentní opatření českého zákonodárce, kdy lze konkrétně poukázat na institut kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb, podstatně napomohou k detekci daňových úniků, čímž usnadní důkaznímu břemenu správce daně a umožní aplikaci institutů založených právem Evropské unie. Dle mého názoru také nestačí spoléhat při potírání daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty pouze na instrumenty nabízené unijním právem, protože se tyto dotýkají pouze *B2B* daňových úniků, nýbrž je potřeba rozvíjet v souladu s pravomocemi vymezenými unijním právem i nástroje čistě národního charakteru. Kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb požadavkům a možnostem unijního práva neodporují, proto tato z pohledu veřejnosti nepřijemná opatření mohou výběr daně z přidané hodnoty výrazně ovlivnit zlepšením jejího výběru. Domnívám se, že je tak zřejmé, jakým způsobem jsou síly při potírání daňových úniků mezi Evropskou unií a jejími jednotlivými členskými rozvrženy, když právo Evropské unie zavádí instituty regulující způsob, jakým má být v případě spáchání daňového úniku daň z přidané hodnoty vybrána, zatímco členským státům Evropské unie je vedle mezinárodní výměny informací ve věcech daní ponechána široká pravomoc stanovit nástroje, jakými daňové úniky detekovat. Bez vlastní legislativní iniciativy členského státu Evropské unie by se proto unijní nástroje potírání daňových úniků na poli daně z přidané hodnoty minuly účinkem a nebylo by je možné účinně uplatňovat.

Přehled použité literatury a pramenů

Knížní literatura

1. ALM, James. Tax Compliance and Administration. In HILDRETH, W. Bartley a James A. RICHARDSON. *Handbook on Taxation*. New York: Marcel Dekker AC, 1999, 1097 s. ISBN 0-8247-1097-6.
2. ARNULL, Anthony. What is a General Principle of EU Law. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?* Portland: Hart Publishing, 2011, 662 s. ISBN: 978-1-84113-938-8.
3. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 832 s. ISBN: 978-80-7179-254-3.
4. BALDWIN, John, Gwynn DAVIS, Peter CANE (ed.) a Mark TUSHNET (ed.). *The Oxford handbook of legal studies*. Oxford: Oxford University Press, 2003, 1094 s. ISBN 0-19-924816-8.
5. BENDA, Václav. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Praha: Polygon, 2016, 145 s. ISBN 978-80-7273-176-3.
6. BERAN, Karel. *Pojem osoby v právu. Osoba, morální osoba, právnická osoba*. Praha: Leges, 2012, 224 s. ISBN 978-80-87576-06-9.
7. BERGER, Wolfgang, KINDL, Caroline a WAKOUNIG Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. Vox, 2010, 736 s. ISBN 978-80-8632-483-8.
8. BLACK, Henry Campbell. *Black's Law Dictionari. Definitions of the Terms and Phrases of American and English Jurisprudence, Ancient and Modern*. Šesté vydání. St. Paul: West Publishing CO, 1992, 1657 s. ISBN 9780314771650.
9. BOGUSZAK, Jiří, Jiří ČAPEK a Aleš GERLOCH. *Teorie práva*. Praha: ASPI publishing, 2004, 347 s. ISBN 80-7357-030-0.
10. BRAMWELL, Richard, Michael HARDWICK, Alun JAMES a Mark KINGSTONE. *Taxation of Companies and Company Reconstructions*. Londýn: Sweet & Maxwell, 1994, 306 s. ISBN 0-421-52030-2.

11. VAN BREDERODE, Robert F. *Systems of General Sales Taxation. Theory, Policy and Practice*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009, 400 s. ISBN 978-90-411-2832-4.
12. CANELLOPOULOS, Athanassios. Measures to combat international tax evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, 266 s. ISBN 90-70125-19-6.
13. CNOSSEN, Sjibren. *Three VAT Studies*. Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2010, 102 s. ISBN 978-90-5833-481-7.
14. COLLIN, Peter H. *Dictionary of Law*. Čtvrté vydání. Londýn: Bloomsbury Publishing plc, 2004, 318 s. ISBN 0-7475-6636-4.
15. CURZON, Lesley B. *Dictionary of Law*. Šestá vydání. Dorchester: Person Education Limited, 2002, 480 s. ISBN 0-582-43809-8.
16. DELAHAYE, Thomas. *Le choix de la voie la moins imposée: Étude de droit fiscal Compaq*. Brusel: Bruylant, 1977, 230 s.
17. DELRUE, Geert. *Tax Fraud in Belgium. A Survey of Penal Tax Fraud Investigations*. Antverpy: Maklu, 2007, 488 s. ISBN 978-90-466-0300-0.
18. DOBINSON, Ian, Francis JOHNS, Mike MCCONVILLE (ed.) a Wing Hong CHUI (ed.). *Research methods for law. Research methods for the arts and humanities*. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2007, 256 s. ISBN 978-0748633586.
19. DOLTON, Alan. *Tolley's Vat Cases 2014*. Croydon: LexisNexis, 2014, 2000 s. ISBN 978-0754549543.
20. DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 864 s. ISBN 978-80-7478-038-7.
21. DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6. aktualizované vydání*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9.
22. DRAŠTÍK, Antonín a kol. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015, 3264 s. ISBN 978-80-7478-790-4.
23. DUVERGER, Maurice. *Finances publiques*. Paříž: Press Universitaires de Frances, 1965, s. 393. ISBN 978-2841432240.
24. ELFFERS, Hank. *Income Tax Evasion. Theory and Measurement*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 1991, 239 s. ISBN 9789020014310.

25. EPSTEIN, Lee, Andrew D. MARTIN, Peter CANE (ed.) a Herbert M. KRITZER (ed.). *The Oxford handbook of empirical legal research*. Oxford: Oxford University Press, 2010, 1112 s. Oxford handbooks in law. ISBN 978-0-19-965994-4.
26. EUROPEAN COURT OF AUDITORS. *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed* [online]. Lucemburk: Publications Office of the European Union, 2016, 58 s. ISBN 978-92-872-3827-6.
27. FARMER, Paul a Richard LYAL. *EC Tax Law*. New York: Oxford University Press, 1994, 372 s. ISBN 978-0-19-825764-6.
28. FARMER, Paul. Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New General Principle of EU Law through Tax: A Response. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*. Portland: Hart Publishing, 2011, 662 s. ISBN: 978-1-84113-938-8.
29. FERIA, Rita de la. Introducing the Principle of Prohibition of Abuse of Law. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*. Portland: Hart Publishing, 2011, 662 s. ISBN 978-1-84113-938-8.
30. GANGEMI, Bruno. Italy. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, 103 s. ISBN 0-9505876-7-2.
31. GÄRDE, H. S. Sweden. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.
32. GARNER, Bryan A. *Black's Law Dictionari. English edition*. Osmé vydání, druhý reprint. St. Paul: West and Thomson, 2007, 1512 s. ISBN 0-314-15199-0.
33. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, 310 s. ISBN 978-80-7380-454-1.
34. GIFIS, Steven H. *Law Dictionary*. Čtvrté vydání. New York: Borron's Educational Series, Inc., 1996, 608 s. ISBN 0-8120-3096-6.
35. GORDLEY, James. The Abuse of Rights in the Civil Law Tradition. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?* Portland: Hart Publishing, 2011, 662 s. ISBN 978-1-84113-938-8.

36. GORDON, Keith M. a Ximena Montes MANZANO. *Tiley and Collison's UK Tax Guide 2014-15*. 32. vydání. Croydon: LexisNexis, 2014. ISBN 978-1405788342.
37. GREENBERK, Daniel a Alexandra MILLBROOK. *Stroud's judicial dictionary. Třetí svazek: Q-Z*. Šesté vydání. Londýn: Sweet & Maxwell, 2000, 2156-2974 s. ISBN 0-421-70740-2.
38. GUIJARRO, Francisco. Spain. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.
39. HELMERS, Dag. Taxation Levels and Disparities in Relation to the Problem of Tax Avoidance and Evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, 266 s. ISBN 90-70125-19-6.
40. HOMER, Aronold a Rita BURROWE. *Tolley's Tax Guide 1997-98. Finance (No 2) Act 1997 Edition*. Croydon: Tolley Publishing CO Ltd, 1997, 700 s. ISBN 1-86012-655-3.
41. HUISKAMP, J. C. L. Definition, scope and importance of International tax avoidance. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, 266 s. ISBN 90-70125-19-6.
42. HULMÁK, Milan a kol. *Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721-2054)*. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2014, 1344 s. ISBN 978-80-7400-535-0.
43. HURDÍK, Jan a Petr LAVICKÝ. *Systém zásad soukromého práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2010, 198 s. ISBN 978-80-210-5063-1.
44. HURDÍK, Jan. *Zásady soukromého práva*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 1998, 181 s. ISBN 80-210-2001-6.
45. INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.
46. JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné*. 3. vydání. Praha: Leges, 2013, 968 s. ISBN 978-80-87576-64-9.

47. JONES, L. E. T. United Kingdom. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.
48. KASSOVIC, Karol. Tax Compliance in VAT/GST and Direct Taxation. In PFEIFFER, Sebastian a Marlies URSPRUNG-STEINDL. *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes*. Vídeň: Linde, 743 s. ISBN 978-3-7073-3345-9.
49. KEEN, Michael. *VAT Attacks!* IMF WORKING PAPER, sp. zn. WP/07/142. Mezinárodní měnový fond, 2007, 23 s.
50. KLÍMA, Karel a kol. *Komentář k Ústavě a Listině*. 2., rozš. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 1448 s. ISBN 978-80-7380-140-3.
51. KLÍMA, Karel. *Ústavní právo*. 4. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2010, 800 s. ISBN 978-80-7380-261-5.
52. KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, 264 s. ISBN: 80-7179-028-1.
53. KNAPP, Viktor. *Vědecká propedeutika pro právníky*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2003, 236 s. ISBN 80-864-3254-8.
54. KOZIOL, Helmut, Peter BYDLINSKI a Raimund BOLLENBERGER (eds.) *Kurzkommentar zum ABGB*. Wien: Springer, 2005, 1865 s. ISBN 978-3-211-23827-1.
55. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005, 111 s. ISBN 80-735-7092-0.
56. KUČHTA, Josef a kol. *Kurz trestního práva. Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 656 s. ISBN 978-80-7400-047-8.
57. LAVICKÝ, Petr, a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1 – 654. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, 2400 s. ISBN 978-80-7400-529-9.
58. LENZ, Raoul. Switzerland. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.
59. LEROUGE, Gaston. *Théorie de la fraude en droit fiscal*. Paříž: Impr. des Éditions de Montsouris, 1944.
60. LØCHEN, Hakon. Norway. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.

61. LYONS, Susan M. *International Tax Glossary*. Třetí revidované vydání. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1996, 295 s. ISBN 90-70125-85-4.
62. MARQUIRAZ, André. *La fraude fiscale et ses succédanés*. 2. vydání. Paris: Impr. Vaudoise, 1972, 534 s.
63. MARTIN, Elizabeth A. *A Dictionary of Law*. Sedmé vydání. Oxford: Oxford University Press, 2013, str. 542. ISBN 978-0-19-966986-8.
64. MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995, 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
65. MEIER-HAYOZ, Arthur et al. *Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht: Einleitung, Artikel 1 -10 ZGB*. Bern: Stämpfli et Cie., 1966, 574 s.
66. MELZER, Filip, TÉGL, Petr, a kol. *Občanský zákoník – velký komentář. Svazek I. § 1 – 117*. Praha: Leges, 2013, 720 s. ISBN 978-80-87576-73-1.
67. MURRAY, Rebecca. *Tax avoidance*. 1. vydání. London: Sweet & Maxwell Limited, 2012, 360 s. ISBN 978-1-84703-774-9.
68. NĚMEČEK, Eduard. *Úvod do studia finanční politiky*. Praha: Všehrd, 2001. 61 s. ISBN 80-85305-45-3.
69. NIGHTINGALE, Kath. *Taxation. Theory and Praxis*. Londýn: Pitman Publishing, 1997, 656 s. ISBN 0-273-61426-6.
70. MELLINKOFF, David. *Mellinkoff's Dictionary of American Legal Usage*. St. Paul: West Publishing CO, 1992, 810 s. ISBN 6-314-01060-2.
71. OROW, Nabil. *General Anti-avoidance Rules. A Comparative International Analysis*. Bristol: Jordan Publishing Limited, 2000, 500 s. ISBN 0-85308-620-6.
72. PAVLÍČEK, Václav a kol. *Ústava a ústavní řád České republiky: Komentář. 2., dopl. a podstatně rozš. vyd.* Praha: Linde, 2002, 1164 s. ISBN 80-7201-391-2.
73. PAVLÍČEK, Václav a kol. *Ústavní právo a státověda, II. díl. Ústavní právo České republiky. 2. aktualizované vydání*. Praha: Leges, 2015, 1152 s. ISBN 978-80-7502-084-0.
74. POTTER, D. C. a K. J. PROSSER. *Tax Appeals*. Londýn: Sweet & Maxwell, 1991, 414 s. ISBN 0-421-36540-4.
75. REBMANN, Kurt a Franz Jürgen SÄCKER. *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. Bd. 2. 3. Auflage*. München: Beck, 1994, 1828 s. ISBN 3-406-35812-8.

76. RICHARDSON, Elinore J. Canada. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.
77. ROSENBLATT, Paulo. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer International, 2015, 256 s. ISBN 978-90-411-5839-0.
78. ROTTERDAM INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES. *International Tax Avoidance. Volume A*. Deventer: Kluwer, 1979, 63 s. ISBN 90-200-0510-3.
79. SCAILTEUR, Camille. *Le contribuable et l'Etat. Déontologie de la fiscalité*. Brusel: Librairie de l'Edition Universelle, 1961, 106 s.
80. SCANDROGLIO, Riccardo. Recent development in international VAT/GST tax policy. In PFEIFFER, Sebastian a Marlies URSPRUNG-STEINDL. *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes*. Vídeň: Linde, 743 s. ISBN 978-3-7073-3345-9.
81. SMITS, Jan M. *The mind and method of the legal academic*. Cheltenham: Edward Elgar, 2012, 192 s. ISBN 978-0-85793-654-7.
82. SMITH, Stephen. *Britain's Shadow Economy*. Oxford: Clarendon Press. 1986, 266 s. ISBN 0-19-828569-8.
83. SOARES, Patrick C. *VAT Planning Strategies for Property Transactions*. 8. vydání. Londýn: Sweet & Maxwell, 2002, 584 s. ISBN 0421774606.
84. STELMACH, Jerzy a Bartożs BROŻEK. *Methods of legal reasoning*. Dordrecht: Springer Netherlands, 2006, 233 s. ISBN 978-1-4020-4936-1.
85. STENBERRE, Henrik. Denmark. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax avoidance, tax evasion*. Londýn: Adlard & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.
86. STEWART, William J. a Robert BURGESS. *Collins Dictionary of Law*. Glasgow: HarperCollins Publishers, 1996, 384 s. ISBN 0-00-470009-0.
87. ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní právo hmotné*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, 1040 s. ISBN 978-80-7478-616-7.
88. ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní zákoník. Komentář*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck. 2009, 2528 s. ISBN 978-80-7400-109-3.
89. ŠÁMAL, Pavel. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání, Praha: C. H. Beck. 2012, 3632 s. ISBN 978-80-7400-428-5.
90. ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

91. TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, 1294 s. ISBN 978-90-8722-091-4.
92. TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A guide to the European VAT directives*. Volume 1. Amsterdam: IBFD, 2012, 1354 s. ISBN 978-908-7221-256.
93. TERRA, Ben J. M. a Peter J. WATTEL. *European Tax Law*. Šesté vydání. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012, 896 s. ISBN 978-90-411-3878-1.
94. THE INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, 266 s. ISBN 90-70125-19-6.
95. THURONYI, Victor. *Comparative tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2003, 392 s. ISBN 90-411-9923-3.
96. TILEY, John a Glen LOUZENHISER. *Revenue Law. Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax*. Oxford: Hart publishing, 2012, 568 s. ISBN 978-1-84946-327-0.
97. TIXIER, Gilbert. Definition, Scope and Importance of International Tax Evasion. In: *International Tax Avoidance and Tax Evasion. Compendium of documents, Colloquy of 5-7 March 1980 Strasbourg*. Amsterdam: The International Bureau of Fiscal Documentation, 1981, 266 s. ISBN 90-70125-19-6.
98. TRIDIMAS, Takis. Abuse of Rights in EU Law with a Focus on Financial Law. In: FERIA, Rita de la a Stefan VOGENAUER (eds.). *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*. Portland: Hart Publishing, 2011, 662 s. ISBN 978-1-84113-938-8.
99. TRIDIMAS, Takis. *The General Principles of EU Law*. 2nd edition. Londýn: Oxford European Union Law Library, 2007, 712 s. ISBN 978-0-19-922768-6.
100. TUMPEL, Michael a Gustav WURM. Extension of Reverse-Charge: A Solution to Combat VAT Fraud? In ECKER, Thomas, Michael LAND a Ine LEJEUNE (eds.). *The Future of Indirect Taxation, Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012, 816 s. ISBN 978-90-411-3797-5.
101. VOGEL, Klaus, Moris LEHNER a kol. *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA*. 5. vydání. Mnichov: C. H. Beck, 2008, 2300 s. ISBN 978 3 406 57253 1.

102. WÁGNEROVÁ, Eliška a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s, 2012, 906 s. ISBN 978-80-7357-750-6.
103. WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.
104. WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013, 232 s. ISBN 978-80-87284-36-0.
105. ZEITLIN, George E. United States of America. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, 104 s. ISBN 0-9505876-7-2.

Časopisecká literatura

1. AINSWORTH, Richard Thompson. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification. *International VAT Monitor*. 2011, roč. 22, č. 3, s. 153-160. ISSN 0925-0832.
2. AINSWORTH, Richard Thompson. Technology Can Solve MTIC Fraud – 3 and Final. *International VAT Monitor*. 2011, roč. 22, č. 3, s. 232-233. ISSN 0925-0832.
3. ALLEVI, Laura a Chiara CELESTI. 10th GREIT Annual Conference on EU BEPS; Fiscal Transparency, Protection of Taxpayer Rights and State Aid and 7th GREIT Summer Course on Tax Evasion, Tax Avoidance & Aggressive Tax Planning. *INTERTAX*, 2016, roč. 44, č. 1, s. 70-96. ISSN 0165-2826.
4. ALMENDRAL, Violeta Ruiz. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? *Intertax*. 2005, roč. 33, č. 12, s. 562-583. ISSN 0165-2826
5. AMAND, Christian a Kris BOUCQUEZ. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? *International VAT monitor*. 2011, roč. 22, č. 4, s. 234-241. ISSN 0925-0832.
6. AMAND, Christian, Schellmann GOTTFRIED a Rob VERMEULEN. Immovable Property and VAT – Lessons from Past Experience. *International VAT monitor*. 2005, roč. 16, č. 5, s. 325-334. ISSN 0925-0832.
7. AMAND, Christian. Are VAT Exemptions Compatible with Primary EU Law? *International VAT monitor*. 2010, roč. 21, č. 6, s. 409-416. ISSN 0925-0832.

8. BAL, Aleksandra. VAT Treatment of Transactions in the German Construction Sector. *International VAT monitor*. 2011, roč. 22, č. 6, s. 404-410. ISSN 0925-0832.
9. BARATA, Enoch a Cephas K. BIRUNGYI. Fighting tax evasion. *International Financial Law Review*. 2015, roč. 34, č. 1, s. 74-76. ISSN 0262-6969.
10. BENDA, Václav. Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2015. *Daňová a Hospodářská Kartotéka*. 2015, roč. 23, č. 6. ISSN 1210-6739.
11. BENDA, Václav. Předpokládané změny zákona o DPH k 1.1.2013, *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2012, roč. 20, č. 4, s. 2-7. ISSN 1210-5570.
12. BENDA, Václav. Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění v roce 2016. *Finanční, daňový a účetní bulletin*. 2016, roč. 24, č. 2, s. 2-5. ISSN: 1210-5570.
13. BOBEK, Michal. Soudní dvůr Evropských společenství – UAB Profisa: K výkladovým „opravám“ nesprávných překladů práva Společenství. *Soudní rozhledy*. 2007, č. 9, s. 363-366. ISSN 1210-6410.
14. BORSELLI, Fabrizio. Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 5, s. 333-342. ISSN 0925-0832.
15. BREDERODE, Robert F. van. Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU. *International Tax Journal*. 2008, č. 1, s. 31-38.
16. CAPACCIOLI, Stefano. VAT Taxation of Gold in the European Union. *EC Tax Review*, 2014, roč. 23, č. 2, s. 85-101. ISSN 0928-2750.
17. CNOSSEN, Sijbren. A Proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union. *FISCAL STUDIES*. 2011, roč. 32, č. 4, s. 455-481. ISSN 0143-5671.
18. CNOSSEN, Sijbren. Is the VAT's Sixth Directive becoming an anachronism?. *European Taxation*. 2003, roč. 43, č. 12, s. 434-442. ISSN 0014-3138.
19. CNOSSEN, Sijbren. SYMPOSIUM ON DESIGNING A FEDERAL VAT: PART II: VAT Coordination in Common Markets and Federations: Lessons from the European Experience. *New York University Tax Law Review*. 2010, roč. 63, č. 2, s. 583-622. ISSN 0040-0041.
20. COGGER, William. Tax Avoidance v. Tax Evasion. *The Tax Magazine*. 1937, roč. 15, č. 9, s. 518-520.
21. CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE. VAT Opinion Statement of the CFE on the Distinction between Taxable and VAT Exempt Letting of Immovable Property. *European Taxation*. 2010, roč. 50, č. 2/3, s. 96-97. ISSN 0014-3138.

22. ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 1. část. *Daňový expert* [online]. 2008, roč. 4, č. 6. ISSN 1801-2779.
23. DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*. 2015, roč. 43, č. 1, s. 42-57. ISSN 0165-2826.
24. DREXLEROVÁ, Jana. Karuselové podvody. *Poradce veřejné správy*. 2016, roč. 9, č. 6, s. 54-58. ISSN: 1802-839X.
25. EDGAR, Tim. BUILDING A BETTER GAAR. *Virginia Tax Review*. 2008, roč. 28, jarní číslo, s. 833-905. ISSN 0735-9004.
26. EFSTRATIOS, Pourzitakis. Halting the Horses: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emissions Trading System. *EC Tax Review*, 2012, roč. 21, č. 1, s. 39-51. ISSN 0928-2750.
27. ESTRADA, Iñaki Bilbao a Jesús Rodríguez MÁRQUEZ. VAT Fraud and Emission Allowances. *EC Tax Review*, 2010, roč. 19, č. 5, s. 210-227. ISSN 0928-2750.
28. EUROJUST. Fraud. *Eurojust News*. 2011, č. 4, s. 4. ISSN 1831-5623.
29. FEDELI, Silvia a Francesco FORTE. EU VAT Frauds. *European Journal of Law and Economics*. 2011, roč. 31, č. 2, s. 143-166. ISSN 0929-1261.
30. FROMMEL, Stefan N. United Kingdom tax law and abuse of rights. *Intertax*. 1991, roč. 19, č. 1, s. 55-79. ISSN 0165-2826.
31. GEBAUER, Andrea, Chang Woon NAM a Rüdiger PARSCHE. Can Reform Models of Value Added Taxation Stop the VAT Evasion and Revenue Shortfalls in the EU? *Journal of Economic Policy Reform*. 2007, roč. 10, č. 1, s. 1-13. ISSN 1748-7870.
32. GRIFFIOEN, Menno a Lisette VAN DER HEL – VAN DIJK. New European Approach to Combat VAT Fraud? *Intertax*. 2014, roč. 42, č. 5, s. 298-305. ISSN 0165-2826.
33. HOWELL, Zee H. A VAT Voucher System for Origin-Based Taxation. *EC Tax Review*, 2011, roč. 20, č. 1, s. 75-83. ISSN 0928-2750.
34. HUŠÁKOVÁ, Zdeňka, Kateřina BENCOVÁ a Martina HRDLIČKOVÁ. Daň z přidané hodnoty ve stavebnictví od 1. 1. 2012. *Daně a právo v praxi* [online]. 2012, roč. 17, č. 1. ISSN 1211-7293.
35. KEEN, Michael a Stephen SMITH. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done? *National Tax Journal*. 2006, roč. 59, č. 4, s. 861-887. ISSN 0028-0283.

36. KOGELS, Han. VAT Fraud with Emission Allowances Trading. *EC Tax Review*, 2010, roč. 19, č. 5, s. 186-187. ISSN 0928-2750.
37. KUNĚŠ, Zdeněk. Uplatnění DPH u režimu přenesení daňové povinnosti. *Daňová a Hospodářská Kartotéka*. 2014, roč. 22, č. 23. ISSN 1210-6739.
38. LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert* [online]. 2013, roč. 9, č. 2. ISSN 1801-2779.
39. LEJEUNE, Ine, Stein de MAEIJER a Liesbeth VERMEIRE. Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud. *International VAT monitor*. 2013, roč. 24, č. 2, 94-98 s. ISSN 0925-0832.
40. MALKAWI, Bashar H. a Ayman E. HADDAD. The Case of Income Tax Evasion in Jordan. *Intertax*. 2009, roč. 37, č. 3, s. 188-196. ISSN 0165-2826.
41. MEGHJEE, Kassim. Multinationals and VAT Compliance in the United Kingdom. *The Tax Executive*. 2007, roč. 59, č. 3, s. 245-249. ISSN 0040-0025.
42. NEZNÁMÝ. With the Government boosting efforts to crack down on VAT fraud, we consider the recent developments which impact UK taxpayers and large corporates. *Saint Loius University Law Journal*. 2004, roč. 48, č. 3, s. 262-298.
43. NIELD, Katherine a Ricardo PEREIRA. Fraud on the European Union Emissions Trading Scheme: Effects, Vulnerabilities and Regulatory Reform. *European Energy and Environmental Law Review*. 2011, roč. 20, č. 12, s. 255-289. ISSN 0966-1646.
44. NIEUWENHUIZEN, Wilbert A. P. The solution for combating VAT carousel frauds. *EC Tax Review*, 2007, roč. 16, č. 5, s. 213-215. ISSN 0928-2750.
45. O'FLAHERTY, Hugh. An Introduction to the Relationship Between European Community Law and National Law in Ireland. *Fordham International Law Journal*. 1996, č. 4, s. 1151-1175.
46. PETR, Miroslav a Nikita POLJAKOV. Prostor pro podvody s DPH se tenčí. *Hospodářské noviny*. 2011, roč. 55, č. 32, s. 13. ISSN 1213-7693.
47. PODLIPNIK, Jernej. MISSING TRADER INTRA-COMMUNITY AND CAROUSEL VAT FRAUDS – ECJ AND ECtHR CASE LAW. *Croatian Yearbook of European Law and Policy*. 2012, roč. 8, s. 457-472. ISSN 1845-5662.
48. RICHARDSON, Mirugia. Fighting Tax Fraud and Tax Evasion in the EU: The 2012 Action Plan. *EC Tax Review*. 2015, roč. 24, č. 4, s. 220-231. ISSN 0928-2750.
49. SEJKORA, Tomáš a Ivo SMRŽ. Abuse of Rights in Relation to VAT. *Daně a finance*. 2016, roč. 24, číslo 2, s. 25-32. ISSN 1801-6006.

50. SOBOTKOVÁ, Veronika. Agresivní daňové plánování. *Daně a právo v praxi* [online]. 2013, roč. 18, č. 4. ISSN 1211-7293.
51. SWINKELS, Joep J. P. Abuse of EU VAT Law. *International VAT monitor*. 2011, roč. 22, č. 4, s. 223-229. ISSN 0925-0832.
52. SWINKELS, Joep. Carousel Fraud in the European Union. *International VAT monitor*. 2008, roč. 19, č. 2, s. 103-113. ISSN 0925-0832.
53. SWINKELS, Joep. Combating VAT Avoidance. *International VAT monitor*. 2005, roč. 16, č. 4, s. 235-246. ISSN 0925-0832.
54. ŠEFČÍK, Michael. Fakultativní použití reverse-charge jakožto opatření ke zmírnění nedativních dopadů přenesení daňové povinnosti. In: *Bulletin-advokacie* [online]. 2016. ISSN 1805-8280.
55. ŠKOPEK, Jan. Ručení odběratele za odvod DPH, která nebyla odvedena dodavatele, a související judikatura. *Právní rozhledy*. 2016, roč. 24, č. 22, s. 775-783. ISSN 1210-6410.
56. TÁBORSKÝ, Jiří. Startuje malá revoluce v placení DPH. *Hospodářské noviny: HN Byznys*. 2013, roč. 57, č. 46, s. 17. ISSN 1213-7693
57. WALPOLE, Michael. Tackling VAT Fraud. *International VAT monitor*. 2014, roč. 25, č. 5, s. 258-263. ISSN 0925-0832.
58. WEBER, Dennis. European Union - Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1. *European Taxation*. 2013, roč. 53, č. 6, s. 251-264. ISSN 0014-3138.
59. WOLF, Redmar. Mecsek-Gabona: The Final Step of the ECJ' s Doctrine on Reliance on EU Law for Abusive or Fraudulent Ends in the Context of Intra-Community Transactions. *International VAT monitor*. 2013, roč. 24, č. 5, s. 280-286. ISSN 0925-0832.
60. WOLF, Redmar A. The Sad History of Carbon Carousels. *International VAT monitor*. 2010, roč. 21, č. 6, 7 s. ISSN 0925-0832.
61. WOLF, Redmar A. VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective. *Intertax*. 2011, roč. 39, č. 1, s. 26-37. ISSN 0165-2826.

Sborníková literatura

1. BABČÁK, Vladimír, Anna ROMÁNOVÁ a Ivana VOJNÍKOVÁ (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenční zborník vedeckých prác*

- I. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 380 s. ISBN 978-80-8152-303-8.
2. BABČÁK, Vladimír, Anna ROMÁNOVÁ a Ivana VOJNÍKOVÁ (eds.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenčný zborník vedeckých prác II. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, 429 s. ISBN 978-80-8152-304-5.
 3. BOHÁČ, Radim. Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hľadiska daňových úniků a podvodů. In BABČÁK, Vladimír (ed.), Anna ROMÁNOVÁ (ed.) a Ivana VOJNÍKOVÁ (ed.). *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky. Nekonferenčný zborník vedeckých prác I. diel.* Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 37-46. ISBN 978-80-8152-303-8.
 4. KOHAJDA, Michael. Zneužití práva v aktuálním českém daňovém právu a judikatuře. In BOHÁČ, Radim et alii. *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy v roce 2010: soubor odborných statí z IX. mezinárodní vědecké konference.* Praha: Leges, 2010, s. 300–311. ISBN 978-80-87212-57-8.
 5. TICHÁ, Michaela. Daňové úniky – institucionální aspekty. In *Sborník příspěvků Mezinárodní vědecké konference VŠE Praha: Teoretické a praktické aspekty veřejných financí.* Praha: Vysoká škola ekonomická, 2007, 14 s. ISBN 978-80-245-1188-7.

Elektronické zdroje

1. AINSWORTH, Richard Thompson. VAT Fraud – Technological Solutions. In *Bu.edu* [online]. Working paper 10-28, 2010, 17 s. Dostupné z: <http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworthr091610.pdf>.
2. BERRITTELLA, Maria a Filippo Alessandro CIMINO. The Carousel Value-Added Tax Fraud in the European Emission Trading System. FEEM Working Paper No. 75.2012. In *Papers.ssrn.com* [online]. 2012, 27 s. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2175482##.
3. CENTRE FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report, TAXUD/2013/DE/321, FWC No. TAXUD/2010/CC/104. In: *Ec.europa.eu* [online].

- Varšava, 2015, 64 s. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf.
4. Co je Daňový únik. In: *Peníze.cz* [online]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/slovník/danovy-unik>.
 5. Doporučení Evropské komise ze dne 6. 12. 2012 o agresivním daňovém plánování, sp. zn. C (2012) 8806. In *Ec.europa.eu* [online]. Str. 2. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf.
 6. Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2011, 96 s. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=64253&pdf=1>.
 7. Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012. In *Psp.cz* [online]. 370 s. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=733&CT1=0>.
 8. Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2014, 76 s. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=110801>.
 9. Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb. In: *Psp.cz* [online]. 2016, 140 s. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=114753>.
 10. EVROPSKÁ KOMISE. *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system. Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117 Final Report November 2014*. In *Ec.europa.eu* [online]. 2014, 187 s. ISBN 978-92-79-44429-6. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf.
 11. EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT. Generalised reverse charge mechanism, č. j. SWD(2016) 457. In *Ec.europa.eu* [online]. Brusel, 2016, 94 s. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_457_en.pdf.
 12. EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING PAPER On measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, č. j. SEC(2008) 249. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, 52 s. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>.
 13. EVROPSKÁ KOMISE. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC,

- č. j. COM(2015) 538. In: *Eur-lex.europa.eu* [online]. Brusel, 2015. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52015DC0538>.
14. EVROPSKÁ KOMISE. COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE on an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area - Time to decide, č. j. COM(2016) 148. In: *Ec.europa.eu* [online]. Brusel, 2016, 14 s. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf.
15. EVROPSKÁ KOMISE. Overview of issues covered in the country-specific recommendations for 2016-2017. In: *Ec.europa.eu* [online]. Brusel, 2016. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/csr2016-overview-table_en.pdf.
16. Evropská komise. Questions and Answers: Cooperating against VAT Fraud. In *Europa.eu* [online]. Brusel, 2014. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-90_en.htm.
17. EVROPSKÁ KOMISE. Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii, č. j. COM(2008) 807. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, 14 s. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2008/CS/1-2008-807-CS-F1-1.Pdf>.
18. Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č.j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2013, 12 s. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.
19. Jazyková rozmanitost. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2016. Dostupné z: http://ec.europa.eu/languages/policy/linguistic-diversity/official-languages-eu_cs.htm.
20. JINDRA, Václav. Nová právní úprava úpadkového práva – Konkurs. In: *Epravo.cz* [online]. 2007. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/nova-pravni-uprava-upadkoveho-prava-konkurs-52098.html>.
21. JONES DAY. Modernizing the European VAT System for Cross-Border B2C E-Commerce. Commentary. In *Jonesday.com* [online]. 2017, 3 s. Dostupné z <http://www.jonesday.com/files/Publication/d6dc4961-b084-4daa-99ac-a44ac413040b/Presentation/PublicationAttachment/e51ad4d4-0011-41e9-ac38-aa88321692ec/Modernizing%20European%20VAT%20System.pdf>.

22. Karusel (karuselový podvod). In *Financnisprava.cz* [online]. 2016. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>.
23. KEY-SYSTEMS GMBH. *Linguee.com* [online]. Dostupné z: <http://www.linguee.com/english-czech/translation/tax+avoidance.html>.
24. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou*. Prostějov, 2013. Dostupné z: <http://www.scribd.com/doc/131196552/Sti%C5%BEnost-Evropske-komisi>.
25. Materiály na jednání vlády 22. září 2010. In: *Mfcr.cz* [online]. 2010. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/materialy-na-jednani-vlady/3-ctvrtleti-10/materialy-na-jednani-vlady-22-09-10-3208>.
26. MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Dokumentační Bulletin MF. In: *Mfcr.cz* [online]. 2016, č. 2. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Bulletin-knihovny-MF_2016-c-02_2016-02_Financni-a-ekonomicke-informace-022016.pdf.
27. NEEDHAM, Andrew. ‘MTIC’ Fraud – What can advisers do to help identify it in a business? *Business Tax Insider* [online]. 2006, č. 7. Dostupné z: <https://www.taxinsider.co.uk/172-MTIC-Fraud-What-can-advisers-do-to-help-identify-it-in-a-business.html>.
28. NOVOTNÁ, Monika. Monika Novotná: „Pokud stát přesvědčí své občany, že neplacení daní je společensky nepřijatelným jednáním, může mít EET svůj smysl“. In: *Epravo.cz* [online]. 2016. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/efocus/monika-novotna-pokud-stat-presvedci-sve-obcany-ze-neplaceni-dani-je-spolecensky-neprijatelnym-jednanim-muze-mit-eet-svuj-smysl-100646.html>.
29. PALAO, Carlos. New Income Tax Law and Anti-Fraud Legislation in Spain. *Bulletin for International Taxation*. 2007, roč. 61, č. 4, s. 139-149. ISSN 0007-4624.
30. PEDONE, Antonio. Tax Harmonization Policy in a Changing European Union. In: *Senato.it* [online]. 2004, 15 s. Dostupné z: <http://www.senato.it/documenti/repository/commissioni/comm06/Indagini%20conoscitive/Pedone%20Allegato%202.pdf>.
31. Pozměňovací návrhy poslance Radima Fialy ke sněmovnímu risku č. 252, vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Psp.cz* [online]. 2015. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=185477&pdf=1>.

32. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE SUPPLEMENTING THE COMMON SYSTEM OF VALUE ADDED TAX AND AMENDING DIRECTIVE 77/388/EEC - SPECIAL SCHEME FOR GOLD. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM (92) 441. In: *Eur-lex.europa.eu* [online]. 1992, 27 s. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51992PC0441&from=CS>.
33. Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM/2009/0511. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2009. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-CS/TXT/?uri=CELEX:52009PC0511&from=EN>.
34. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a quick reaction mechanism against VAT fraud. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM/2012/0428. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2012. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52012PC0428&from=EN>.
35. Proposal for a SIXTH COUNCIL DIRECTIVE on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment. EXPLANATORY MEMORANDUM, č.j.: COM (73) 950. In: *Ec.europa.eu* [online]. 1973, 112 s. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)95_0_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)95_0_en.pdf).
36. Proti daňovým podvodům bojuje vláda i EU, najít účinná opatření je však složité. In: *Euractiv.cz* [online]. 2013. Dostupné z: <http://www.euractiv.cz/podnikani-a-zamestnanost/clanek/proti-danovym-podvodum-bojuje-vlada-i-eu-najit-ucinna-opatreni-je-vsak-slozite-010667#pageTop>.
37. RADA EVROPSKÉ UNIE. Vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků: Rada se dohodla na postoji k pravidlům proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Tisková zpráva 370/16. In: *Consilium.europa.eu* [online]. 2016. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/press/press-releases/2016/06/21-corporate-tax-avoidance/>.
38. SLADKOVSKÝ, Otakar. Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH. In *Financnisprava.cz* [online]. 2011. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a->

- [pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesen-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesen-da-613](#).
39. Tax Annex to the St. Petersburg G20 Leader's Declaration. In *Whitehouse.gov* [online]. 2013, bod 5, str. 2. Dostupné z: <https://www.whitehouse.gov/sites/default/files/image/files/g-20taxannex.pdf>.
 40. The difference between tax planning and tax optimisation. In *Bris-group.com* [online]. 2014. Dostupné z: <http://bris-group.com/difference-tax-planning-tax-optimisation>.
 41. The fight against tax fraud and tax evasion. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2013. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm.
 42. TOMAN, Petr a Lucie Marková. GFR: Informace k lokálnímu „reverse-charge“ u stavebních a montážních prací. In *Cfoworld.cz* [online]. 2011. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/legislativa/gfr-informace-k-lokalnimu-reverse-charge-u-stavebnich-a-montaznich-praci-1369>.
 43. Únik In Linge s.r.o. *Slovník současné češtiny* [online]. [Dostupné z: <http://www.nechybujte.cz/slovník-soucasne-cestiny/únik>].
 44. Vybrané údaje z daňových přiznání daně z přidané hodnoty. In: *Financnisprava.cz* [online]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-danovych-priznani/DAP_DPH_20160322.xlsx.
 45. Zápis ze 60. schůze Ústavodárného národního shromáždění ze dne 25. června 1947. In: *Psp.cz* [online]. 1947. Dostupné z: <http://www.psp.cz/eknih/1946uns/stenprot/060schuz/s060010.htm>.
 46. Zpráva na téma Směrem k definitivnímu systému DPH a boj proti podvodům v oblasti DPH“, č. j. 2016/2033(INI). In *Europarl.europa.eu* [online]. 2016, str. 4 a 12, [cit. 29. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2016-0307+0+DOC+XML+V0//CS>.

Legislativa a usnesení vlády České republiky

1. Britský zákon The Finance Act 2004.

2. Italský zákon Il Codice Civile Italiano, R.D. 16 marzo 1942, n. 262 Approvazione del testo del Codice Civile (č. sbírky 74/1942).
3. Kanadský zákon Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)).
4. Německý zákon Bürgerliches Gesetzbuch ze dne 18. srpna 1986.
5. Portugalský zákon ze dne 17. prosince 1998, č. 398/98 Sb., Lei Geral Tributária.
6. Rakouský JGS Nr. 946/1811, Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für die gesammten Deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie.
7. Španělský Královský dekret ze dne 29. června 1979, č. 1919/1979.
8. Švýcarský Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907.
9. Nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti.
10. Zákon č. 141/1961, trestní řád.
11. Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.
12. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
13. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
14. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daní.
15. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
16. Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.
17. Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot.
18. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.
19. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
20. Zákonu č. 47/2011 Sb.
21. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
22. Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.
23. Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.
24. Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.
25. Směrnice 2006/112/EC ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.
26. Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010.
27. Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013.

28. Šestá směrnice 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

Judikatura, stanoviska a žádosti

1. Nález Ústavního soudu ČSFR ze dne 8. října 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92.
2. Nález Ústavního soudu ze dne 11. října 1995, sp. zn. Pl. ÚS 3/95.
3. Nález Ústavního soudu ze dne 1. prosince 1998, sp. zn. I. ÚS 41/98.
4. Nález Ústavního soudu ze dne 10. ledna 2001, sp. zn. Pl. ÚS 33/2000.
5. Nález Ústavního soudu ze dne 1. dubna 2003, sp. zn. II. ÚS 119/01.
6. Nález Ústavního soudu ze dne 12. června 2002, sp. zn. I. ÚS 722/01.
7. Nález Ústavního soudu ze dne 23. června 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02.
8. Nález Ústavního soudu ze dne 18. srpna 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03.
9. Nález Ústavního soudu ze dne 8. března 2006, sp. zn. Pl. ÚS 50/04.
10. Nález Ústavního soudu ze dne 13. března 2007, sp. zn. Pl. ÚS 10/06.
11. Nález Ústavního soudu ze dne 31. října 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06.
12. Nález Ústavního soudu ze dne 7. dubna 2009, sp. zn. Pl. ÚS 26/08.
13. Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08.
14. Nález Ústavního soudu ze dne 12. července 2011, sp. zn. Pl. ÚS 8/08.
15. Nález Ústavního soudu ze dne 13. května 2014, sp. zn. Pl. ÚS 44/13.
16. Nález Ústavního soudu ze dne 30. června 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14.
17. Rozhodnutí IRC v. Duke of Westminster [1935] All ER 259 (H.L.).
18. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Nizozemského království ze dne 19. prosince 1990, č. j. 25.301.
19. Rozhodnutí Nejvyššího soudu Nizozemského království ze dne 6. března 1991, č. j. 25.843.
20. Rozhodnutí Tax Court of Canada z roku 1975, sp. zn. 75 D.T.C. 5095.
21. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. května 2015, č. j. 10 A 130/2014–56
22. Rozsudek Nejvyššího soudu ČSR ze dne 7. března 1972, sp. zn. 4 To 54/71.
23. Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 24. září 1997, sp. zn. 2 Tzn 80/97.
24. Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 7. září 2004, sp. zn. 22 Cdo 1567/2004.
25. Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 22. září 2004, sp. zn. 11 Tdo 917/2004.
26. Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 6. března 2002 sp. zn. 21 Cdo 624/2001.

27. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. března 2005, č. j. 1 Afs 4/2004-100.
28. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29. července 2005, č. j. 5 Afs 12/2004-52.
29. Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 23. srpna 2006 sp. zn. 2 Afs 178/2005.
30. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. září 2006, č. j. 2 As 50/2005–53.
31. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. listopadu 2006, sp. zn. 1 Afs 73/2006.
32. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. září 2007, č. j. 8 Afs 94/2006 83.
33. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. ledna 2008, č. j. 9 Afs 67/2007–147.
34. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 29. srpna 2008, č. j. 5 Afs 22/2008–72.
35. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 17. prosince 2008, č. j. 7 Afs 45/2008-44.
36. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. listopadu 2009, sp. zn. 1 Afs 86/2009.
37. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 21. dubna 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156.
38. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. května 2010, sp. zn. 1 Afs 11/2010.
39. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 4. června 2010, č. j. 5 Afs 23/2010–180.
40. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 26. ledna 2011, sp. zn. 2 Afs 83/2010.
41. Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 27. ledna 2011 sp. zn. 23 Cdo 3682/2008.
42. Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 15. června 2011 sp. zn. 30 Cdo 2574/2010.
43. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 15. prosince 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343.
44. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. března 2012, č. j. 2 Afs 60/2011-94.

45. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. května 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34.
46. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 12. prosince 2012, sp. zn. 5 Afs 75/2011.
47. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. prosince 2013, č. j. 5 Afs 84/2012-40.
48. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. června 2014, č. j. 9 Afs 78/2013-29.
49. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. listopadu 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34.
50. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 17. září 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52.
51. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. září 2015, č. j. 1 Afs 25/2015-49.
52. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 15. října 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120.
53. Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 22. září 1994, Hentrich proti Francii, stížnost č. 13616/88
54. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. října 1982, Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministero della sanità, C-283/81, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 1982, vložka 03415.
55. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. dubna 1984, Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium, sp. zn. C-324/82, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 1984, vložka 01861.
56. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v Greek State, sp. zn. C-62/93, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 1995, vložka I-01883.
57. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne dne 18. prosince 1997, Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) and Sanders BVBA v Belgische Staat, spojené věci sp. zn. C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-07281.

58. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. ledna 1998, Belgische Staat v Ghent Coal Terminal NV, sp. zn. C-37/95, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 1995, vložka 00001.
59. Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. května 1998 ve věci Alexandros Kefalas a další vs. Řecký stát v Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE, sp. zn. C-367/96, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 1998, vložka I-02843.
60. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. července 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kennethu Hallu Colmerovi (Her Majesty's Inspector of Taxes), sp. zn. C-264/96, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 1998, vložka I-04695.
61. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. června 1999, Staatssecretaris van Financiën v Coffeeshop "Siberië" vof., sp. zn. C-158/98, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 1999, vložka I-03971.
62. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. června 2000, Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, sp. zn. C-100/84, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 1985, vložka 01169.
63. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. června 2000, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR v Finanzamt Paderborn, sp. zn. C-396/98, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-04279.
64. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. září 2000, Commission of the European Communities v Hellenic Republic, sp. zn. C-260/98, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-06537.
65. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. září 2000, spojené případy Ampafrance SA v Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire a Sanofi Synthelabo v Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, sp. zn. C-177/99 a C-181/99, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-07013.
66. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 23. března 2000, Dionysios Diamantis v Elliniko Dimosio (Greek State) and Organismos Ikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), sp. zn. C-373/97, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-01705.
67. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. června 2000, Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, sp. zn. C-100/84, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 1985, vložka 01169.

68. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. února 2001, Abbey National plc v Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-408/98, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-01361.
69. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2001, Cibo Participations SA v Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais, sp. zn. C-16/00, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-06663.
70. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie 3. dubna 2003, Criminal proceedings against Matthias Hoffmann, sp. zn. C-144/00, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2003, vložka I-02921.
71. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden and Holin Groep BV cs v Staatssecretaris van Financiën, spojené případy sp. zn. C-487/01 a C-7/02, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2004, vložka I-05337.
72. Rozsudek Soudního dvora ze dne 3. března 2005, I/S Fini H v Skatteministeriet, sp. zn. C-32/03, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2005, vložka I-01599.
73. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 10 března 2005, easyCar (UK) Ltd v Office of Fair Trading, sp. zn. C-336/03, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2005, vložka I- 01947.
74. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. května 2005, Kretztechnik AG v Finanzamt Linz, sp. zn. C-465/03, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2005, vložka I-04357.
75. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. listopadu 2005, Werner Mangold v Rüdiger Helm, sp. zn. C-144/04, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2005, vložka I-09981.
76. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. ledna 2006, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise, spojené věci, sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-00483.
77. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2006 ve věci Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-255/02, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-01609.
78. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

79. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. července 2006, Axel Kittel v Belgian State and Belgian State v Recolta Recycling SPRL, spojené věci sp. zn. C-439/04 a C-440/04, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-06161.
80. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes plc a Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, sp. zn. C-196/04, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-07995.
81. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 5. července 2007, Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet, sp. zn. C-321/05, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2007, vložka I- 05795.
82. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2007, Albert Collée v Finanzamt Limburg an der Lahn, sp. zn. C-146/05, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2007, vložka I-07861.
83. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2007, The Queen, on the application of Teleos plc and Others v Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-409/04, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2007, vložka I-07797.
84. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze v Part Service Srl, sp. zn. C-425/06, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2008, vložka I-00897.
85. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. prosince 2010, Criminal proceedings against R, sp. zn. C-285/09, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2010, vložka I-12605.
86. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding BV v Staatssecretaris van Financiën, sp. zn. C- 430/09, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2010, vložka I-13335.
87. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. prosince 2010, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v Weald Leasing Ltd, sp. zn. C-103/09, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2010, vložka I-13589.
88. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. ledna 2011, Vandoorne NV v Belgische Staat., sp. zn. C-489/09, zveřejněný ve sbírce rozhodnutí 2011, vložka I-00225.
89. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV v FOD Financiën, sp. zn. C-499/10, zveřejněný ve Sbírce rozhodnutí 2011, vložka I-14191.

90. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. března 2012, Klub OOD v Direktor na Direktsia ‘Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto’ — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, sp. zn. C-153/11, zveřejněný v elektronické Sbírce rozhodnutí.
91. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. března 2012, Ministero dell'Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate v 3M Italia SpA, sp. zn. C-417/10, zveřejněný v elektronické Sbírce rozhodnutí.
92. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. června 2012, Mahagében Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága and Péter Dávid v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, spojené věci sp. zn. C-80/11 a C-142/11, zveřejněný v elektronické Sbírce rozhodnutí.
93. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona Kft v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, sp. zn. C-273/11, zveřejněný v elektronické Sbírce rozhodnutí.
94. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. prosince 2012, Bonik EOOD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“, grad varna, při Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, sp. zn. C-285/11, zveřejněný v elektronické sbírce rozhodnutí.
95. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. února 2013, Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson, sp. zn. C-617/10, zveřejněný v elektronické sbírce rozhodnutí.
96. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. června 2013, Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey, sp. zn. C-653/11, zveřejněný v elektronické Sbírce rozhodnutí.
97. Stanovisko generálního advokáta ve věci Alexandros Kefalas and Others v Elliniko Dimosio (Greek State) and Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), sp. zn. C-367/96.
98. Stanovisko generálního advokáta ve věci Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise, sp. zn. C-255/02.
99. Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura předneseného dne 7. prosince 2005 ve věci Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04.

100. Stanovisko generálního advokáta Jána Mazáka předneseného dne 26. října 2010 ve věci *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v. Weald Leasing Limited*, sp. zn. C-103/09.
101. Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. října 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06.
102. Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 10. března 2004, sp. zn. 7 Tdo 1301/2003.
103. Zhodnocení poznatků o soudní praxi při rozhodování o trestných činech proti měně a trestných činech daňových Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 8. července 1982, sp. zn. Tpjf 50/81.
104. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Administrativen sad Varna (Bulharsko) dne 8. Června 2011 – *Bonik EOOD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“*, grad varna, při Tsentralno upravlenie na Natsinalnata agentsia za prihodite.

Závěrečné práce

1. ANDERSSON, Helen a Karolina FRANZÉN. *Value Added Tax- the Right to Deduct in Case of Carousel Fraud*. Jönköping, 2008, 54 s. 17. 2. 2008. Jönköping International Business School of Jönköping University.
2. FUKSOVÁ, Lucie. *Koncept zneužití práva v evropském a komparativním kontextu*. Praha, 2012, 115 s. 3. 12. 2012. Katedra teorie práva Právnické fakulty Univerzity Karlovy.
3. HALBRŠTÁT, David. *Boj proti daňovým únikům v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2014, 85 s. 7. 7. 2014. Katedra finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy.
4. HORKA, David. *Projekt opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty*. Zlín, 2011, 96 s. 15. 8. 2011. Ústav financí a účetnictví fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně.
5. ROĐANOVÁ, Kateřina. *Analýza tuzemského reverse charge DPH v ČR a ručení příjemce plnění jako formy boje proti daňovým únikům*. Praha, 2014, 70 s. Katedra veřejných financí Vysoké školy ekonomické v Praze.

Shrnutí

Tato práce pojednává o problematice daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty, která je jednou z daní s největšími výnosy a také jedinou daní, která se podílí na příjmové stránce rozpočtu Evropské unie. Z tohoto důvodu je práce zpracována z perspektivy tzv. *best practice treatment*, vyžadující soulad transponovaných národních opatření s právem Evropské unie. Cílem práce je zejména rozbor termínů často používaných v souvislosti s daňovými úniky, neboť terminologie této oblasti je nejednotná, poté také klasifikace daňových úniků se zdůrazněním rysů konkrétních typů daňových úniků a rozbor opatření, která členskými státy Evropské unie umožňuje využít k jejich potírání unijní právo. Tato práce se tak zabývá několika roviny příslušné regulace počínaje právem Evropské unie a konče národními podzákonnými právními předpisy.

První kapitola se zabývá otázkou významu pojmu daňový únik. Oblast daňových úniků jako jedna z předních problematik daňového práva však poskytuje značné množství termínů, jimiž dochází k označování určité činnosti daňového subjektu s možným vlivem na její zákonnost. S ohledem na tuto skutečnost první kapitola rozebírá jednotlivé termíny nejen české právní terminologie, jako je *tax evasion*, vyhýbání se daňové povinnosti, daňové plánování a jeho agresivní forma, daňový podvod, zkrácení daně a daňová optimalizace. Každý z těchto pojmů se totiž vyznačuje určitým specifickým, na jehož základě je možné až na výjimky takový termín odlišit od ostatních jmenovaných termínů. Následně je zkoumán samotný obsah pojmu daňový únik, který převažující praxí bývá užíván jako překladatelský ekvivalent pojmu *tax evasion*, tudíž jako označení protiprávního jednání daňového subjektu. S tímto přístupem se však v práci neztotožňují.

Druhá kapitola je věnována třídění daňových úniků. Pouhé praxí rozeznávané třídění daňových úniků napovídá, že vnímání daňového úniku jako protiprávního jednání neodpovídá realitě, neboť se lze setkat i s rozdělením daňových úniků na legální a nelegální. Kritérium zákonnosti je však relevantní i pro třídění na daňové úniky v úzkém slova smyslu a v širokém slova smyslu. Využívání termínu daňový únik v úzkém slova smyslu pak může odůvodnit současnou praxí používání termínu daňový únik pro popis protiprávních jednání daňových subjektů. Vedle dalších pro praxi nepřínosných členění však v dani z přidané hodnoty hraje prim členění na daňové úniky v oblasti B2B a B2C fázi, poněvadž nástroje potírání daňových úniků jsou často optimálně aplikovatelné jen v jedné z těchto dvou fází. Související pasáž práce

také přináší vzhled do jednotlivých typů především *B2B* daňových podvodů, protože právě těm je věnována v rámci Evropské unie stěžejní pozornost.

Poslední kapitola se již zaměřuje na konkrétní nástroje, které dovodila judikatura Soudního dvora Evropské unie, anebo poskytlo přímo unijní sekundární právo. Prvním analyzovaným nástrojem je založení pravomoci správce daně odmítnout nárok na odpočet daně na vstupu, který byl v kolébce svého zrodu založen na aplikaci národního soukromého práva. Soudní dvůr Evropské unie však tento přístup razantně odmítl a založil koncept, který je tímto soudem univerzálně aplikován napříč problematikou daňových úniků. Dochází k založení vědomostního testu o účasti osoby povinné k dani na obchodním řetězci zasaženém podvodem, která může být postihnuta odmítnutím nároku na odpočet v případě, kdy si byla vědoma anebo měla a mohla být vědoma své účasti na podvodném obchodním řetězci. Osoba povinná k dani se ovšem může vyvinut, a to pokud přijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby zabránila své účasti na daňovém úniku. Soukromé právo má co dočinění také s dalším institutem, kterým je zákaz zneužití práva. Přestože zavedená doktrína se nepřesvědčivě vypořádává s určitými nuancemi týkajícími se obecné povahy této zásady, její význam tkví v explicitním zosobnění preference teleologického výkladu Soudním dvorem Evropské unie, když v prvotní rovině zákaz zneužití práva funguje jako výkladový imperativ tam, kde daňový subjekt nelegitimně vylákal neoprávněné daňové zvýhodnění. Práce analyzuje také problematiku pozitivních nástrojů, které se Česká republika snaží na poli potírání daňových úniků užít v celém jejich rozsahu, bohužel v případě ručení příjemce zdanitelného plnění v rozporu s unijním právem, neboť nerespektuje i pro tuto oblast obdobně přejatou doktrínu zakládající pravomoc správce daně odmítnout odpočet daně na vstupu.

Summary

This dissertation focuses on the issue of the specific Czech legal term tax evasion differencing from its original meaning in the value-added tax area. The value-added tax is the one of the all taxes with the highest yields and the only one, which participates on the revenue side of the European Union's budget. For this reason, this dissertation is written from the so called „best practice treatment“ perspective requiring the concordance of the transposed national legal measures with the European Union law. The aim of this article is mainly to analyse the terms usually used with respect to the tax evasion because the terminology is quite inconsistent in this legal field, then the classification of the tax evasion with given emphasize to the unique features of the particular types of tax evasion and the analysis of the measures combating tax evasion provided by the European Union law finally. Therefore, this dissertation is dealing with the few levels of the relevant regulation beginning with the European law and finishing with the Czech secondary legal norms.

The first chapter is devoted to the question of the Czech meaning of the tax evasion. The field of tax evasion - a top ranked issue of the tax law provides quite large number of the relevant terms designating certain conduct of the taxable entity. Considering this fact, this chapter is analysing every single term not even of the Czech jurisprudence like tax evasion, tax avoidance, tax planning and its aggressive form, tax fraud, criminal tax fraud and tax optimization. Every stated term could be described by the individual specific attribute and these terms could be distinguished based on this attribute. Finally, the Czech meaning of the term tax evasion itself is examined, which is used by the prevailing legal praxis as a translation of the tax evasion in the meaning of the illegal activity of the taxable entity. Due to the reasons stated in the dissertation, I cannot agree with this praxis.

The second chapter is focused on the classification of the tax evasion. Just the classification of the praxis points out that the perception of the term tax evasion as illegal conduct does not correspond with the reality, because the classification of tax evasion into the legal and illegal one can be find out. The criterion of the legality is relevant for the further classification of tax evasion into the tax evasion *sensu stricto* and *sensu lato*. The usage of the term tax evasion in the *sensu stricto* meaning can justify the current prevailing praxis of the professional community using this term just for the designation of the illegal conduct of the taxable entity. Besides further classifications without benefits for the praxis, the most important classification of tax evasion is into the business to business tax evasion and business to customer

tax evasion in the field of the value-added tax since instruments combating tax evasion has been usually focused just on the one of these phases of the business chain. Due to the European Union regulation, the stress is given to the *B2B* ones.

The last chapter is analysing instruments combating tax evasion which were deduced by the Court of Justice of the European Union or provided by the secondary law of the European Union. The first instrument is the competence of the tax administrator to refuse the right granting the deduction of the input tax, which was originally based on the application of the national private law. However, The Court of Justice of the European Union rejected this approach and developed one universally applied across the whole problematic of the tax evasion. This court established the knowledge test concerning the participation of the taxable person in the business chain affected by the fraud. According to this approach, the tax administrator can refuse to grant the deduction right if the taxable person knew or had reasonable grounds to suspect that some or all the value-added tax payable in respect of that supply, or on any previous or subsequent supply of those goods, would go unpaid. But in the case, that this person took every precaution which could reasonably be required of it to ensure that its transactions do not form part of a chain which includes a transaction vitiated by fraud, this right must be granted. Private law relates to the other instrument called the principle of the prohibition of abuse of rights. Although the related doctrine is quite unconvincing concerning the nature of this principle as a general principle of law, its importance lies in the explicit presentation of the opinion of the Court of Justice of the European Union preferring the teleological interpretation since this principle has been worked as an interpretative imperative where the taxable entity illegitimately obtains the unjustified tax advantage. The dissertation is dealing with the instrument of the positive law as well which are used by the Czech Republic in the whole potential scope. However, in the case of the several and joint liability for the tax payment, I found the Czech regulation contrary to the European Union law because it does not respect the assumed doctrine of the knowledge test about the fraud in the business chain.

Název práce v anglickém jazyce a klíčová slova v českém a anglickém jazyce

Název práce v anglickém jazyce:

Financial Law Instruments Combating Value-Added Tax Evasion in the Perspective of European Union

Key words:

Value-Added Tax, Measures Combating Tax Evasion, European Union Law

Klíčová slova:

Daň z přidané hodnoty, Opatření potírání daňových úniků, právo Evropské unie

Anotace

Tato práce se zaměřuje na povšechné otázky daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty z optiky práva Evropského unie, protože se práce nevěnuje nástrojům potírání daňových úniků regulovaným čistě národním právem. Cílem této práce je rozbor jednotlivých termínů, se kterými je možné se setkat z důvodu roztržitosti terminologie související s daňovými úniky, klasifikace daňových úniků a také analýza jednotlivých opatření potírání daňových úniků, které rozeznává unijní právo. Deskriptivní, analytickou a komparativní metodou jsou proto zkoumána soudní rozhodnutí a závěry právní vědy a nalezené závěry syntézou zevšeobecněny s poukazem na možná úskalí jejich aplikace v českém prostředí. Výsledkem této práce má být ucelený pohled na terminologii daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty a rozbor právních nástrojů unijního práva sloužících jejich potírání obsahující rovněž hodnocení jednotlivých aspektů této problematiky. Na základě zjištěných závěrů je pak možné dovodit soulad či nesoulad transponovaného opatření anebo judikatury národních soudů a zhodnotit, zdali unijním právem nabízené prostředky jsou dostatečné k potlačení daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

Abstract

This dissertation broadly focuses on the problematics of the tax evasion in the field of the value-added tax from the perspective of the European Union law wherefore it does not contain parts devoted just to the national instruments combating tax evasion. The aim of the dissertation is the analysis of the terms which could be met due to the inconsistent terminology concerning tax evasion, then the aim is to provide classification of the tax evasion and to analyse individual measures combating tax evasion recognised by the European Union law. Therefore, the case law and opinion of the professional community are examined by the descriptive, analytical and comparative scientific method and later, founded conclusion are generalized by the synthetic method pointing out the pitfalls of their application in the Czech legal environment. The result of this dissertation shall be the coherent insight to the terminology connected with the tax evasion in the field of the value-added tax and the analysis of legal instruments combating tax evasion established by European Union law containing the evaluation of individual aspects of this issue. Pursuant to the acquired conclusions, the discrepancy of the transposed national legislation could be deduced and the assessment, if the legal measures established by European Union are sufficient for the fight against tax evasion, evaluated.