

Masarykova univerzita

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a národního hospodářství



Diplomová práce

Opatření proti krácení daní

Petra Závodná

2017, Brno

Čestné prohlášení

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma: Opatření proti krácení daní zpracovala sama. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem použila k sepsání této práce, byly citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury.“

V Brně, dne 29. 6. 2017

.....

Petra Závodná

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat panu doc. JUDr. Petru Mrkývkovi, Ph.D. za odborné vedení při zpracování této diplomové práce, kolegyním a kolegům z Odvolacího finančního ředitelství za podnětné rady ohledně daně z přidané hodnoty, fungování řádné správy daní a boje s daňovými úniky a samozřejmě také rodině a přátelům za podporu.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá opatřeními proti krácení daně z přidané hodnoty v České republice. V první části se snaží najít hranici mezi legální daňovou optimalizací a nelegálním daňovým únikem. V části druhé se pak věnuje jednotlivým opatřením v boji proti krácení daně z přidané hodnoty.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, daňová optimalizace, daňový únik, daňový podvod, krácení daní, nástroj, opatření.

Abstract

The diploma thesis deals with measures against the reduction of value added tax in the Czech Republic. In the first part, it tries to find the border between legal tax optimization and illegal tax evasion. In the second part, it focuses on individual measures to combat value added tax reductions.

Key words

Value added tax, tax management, tax avoidance, tax evasion, the shortage of value added tax, instrument, measure.

Obsah	
Seznam obrázků	5
Seznam tabulek	6
Úvod.....	7
1 Daňové úniky	9
1.1 Právní úprava daňového práva	9
1.1.1 Základní pojmy	9
1.2 Daňová optimalizace a daňový únik.....	12
1.3 Tax management	13
1.4 Tax avoidance.....	14
1.5 Tax evasion.....	16
1.6 Roztříštěnost vs. celistvost definicí	17
2 Instituty bránící krácení daní.....	21
2.1 Nespolehlivý plátce	21
2.2 Nespolehlivá osoba.....	24
2.3 Ručení za nezaplacenou daň.....	25
2.4 Zvláštní způsob zajištění daně.....	29
2.5 Přenesení daňové povinnosti	30
2.6 Kontrolní hlášení	33
2.7 Mezinárodní výměna informací	37
3 Karuselové obchody.....	40
Závěr	42
Použité zdroje.....	43

Seznam obrázků

Obrázek 1: Daňový únik vs. daňová optimalizace.....	12
---	----

Seznam tabulek

Tabulka 1: Stupně nezákonnosti dle Jeana-Clauda Martineze.....	19
--	----

Úvod

Vzhledem k vynalézavosti lidí a neochotě se dělit, je problematika krácení daní velmi aktuálním tématem. S nadsázkou lze říci, že neochota platit daně je v dnešní společnosti zakořeněná již velmi hluboko. Na druhou stranu daně jsou pro stát jedním z hlavních příjmů a je tedy nucen o své příjmy pečovat a hlídat, aby ho lidé nekrátili na jeho příjmech a on mohl dále fungovat.

Tato diplomová práce se však zabývá pouze opatřeními, která míří na daň z přidané hodnoty v České republice. Je tomu z toho důvodu, že není možné na tak malém rozsahu, který diplomová práce nabízí, zohlednit veškeré daně, které v České republice jsou.

Hodně institutů, o kterých bude v práci pojednáno, přišlo na popud Evropské unie. Na druhou stranu boj proti daňovým podvodům a únikům není móda několika posledních let, ale je tu již dlouho.

Tato diplomová práce je rozdělena do dvou hlavních částí. První částí je obecný náhled na problematiku daňových úniků, druhou část pak vyplňuje katalog opatření, které v České republice napomáhají státu odhalovat daňové úniky a chránit tak zájem státu na řádném výběru daní.

První část pojednává převážně o daňové optimalizaci, daňovém úniku a daňovém podvodu. Autorka se v ní snaží najít pomyslnou hranici mezi legální daňovou optimalizací a daňovou optimalizací, která již není v rámci zákonných mantinelů. Vzhledem k tomu, že ani odborná veřejnost se neshodla na přesné hranici, kde končí daňová optimalizace a začíná podvod na dani, je závěrem první části připojena kapitola o různých názorech některých předních českých a slovenských odborníků na finanční právo.

V druhé části pak jsou jednotlivé instituty, které napomáhají odhalovat daňové úniky a podvody. Vzhledem k tomu, že skoro ke každému z těchto institutů by se

dala napsat zvláštní diplomová práce, jsou probrány pouze okrajově, avšak tak, aby byly schopny dát čtenáři představu o své funkci.

Cílem této práce je pak katalogizace nástrojů, které pomáhají předcházet a odhalovat krácení daně z přidané hodnoty a najít nejproblematictější způsob krácení daně z přidané hodnoty.

1 Daňové úniky

1.1 Právní úprava daňového práva

Jelikož se tato práce bude zabývat především českou právní úpravou s přesahem do komunitárního práva Evropské unie, je na začátek nejdříve potřeba vymezit okruh základních předpisů a pojmů, které tuto oblast upravují a definují. Není zde na místě pokrýt celou oblast berního práva, ale pouze oblast daně z přidané hodnoty, neboť právě tato oblast daní je stěžejní pro tuto práci.

Procesní část daňového práva pokrývá daňový řád, zákon č. 280/2009 Sb., který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil předchozí zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků, pro který se nejen odbornou literaturou, ale i judikaturou vžil název daňový řád. Daňové právo hmotné je souborem několika zákonů, z nichž se každý věnuje jiné dani. Pro účely této práce je stěžejní zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, který do dnešní doby prošel mnoha rozsáhlými rekodifikacemi, zejména z důvodu sblížení právní úpravy komunitárního a českého práva.

Komunitární právo upravuje oblast daně z přidané hodnoty zejména Směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila Šestou směrnicí Rady č. 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.

1.1.1 Základní pojmy

Daň z přidané hodnoty patří v daňové soustavě mezi nepřímé daně. Její prameny sahají do 50. let 20. století ve Spojených státech amerických. Do Evropy se dostala v roce 1954 přes Francii, která ji zavedla jako první. Ve zbytku Evropy zažila velký rozpuk až po více než deseti letech, kdy ji zavedly všechny státy nynější Evropské unie a poté i v dalších zemích Evropy, převážně na západě.

V České republice byla daň z přidané hodnoty doplněna ještě o spotřební daně a energetické daně.¹

Tato daň patří mezi nepřímé, obligatorní, univerzální a procentuální daně. Daň z přidané hodnoty neodvádí správci daně přímo poplatník daně, ale plátce daně. Jedná se o daň povinnou a univerzální, jelikož daň z přidané hodnoty platí všichni povinně a bez rozdílu. V současné době jsou tři sazby daně z přidané hodnoty, a to ve výši 21 %, 15 % a 10 %. Jen zákon může stanovit, která služba či zboží patří do první snížené sazby (15 %) nebo do druhé snížené sazby (10 %) daně z přidané hodnoty. Okruhy služeb spadající pod první sníženou sazbu daně stanovuje zákon o dani z přidané hodnoty v příloze č. 2, seznam zboží spadající pod snížené sazby pak jsou předmětem příloh č. 3 (první snížená sazba pro zboží) a přílohy č. 3a (druhá snížená sazba pro zboží).

Základními subjekty daňového práva jsou poplatník, plátce a správce daně. U daně z přidané hodnoty jsou těmito subjekty následující osoby. Poplatníkem, tedy osobou, které je daň vyměřena a je povinna ji zaplatit, je u daně z přidané hodnoty zákazník. Plátcem bude v případě daně z přidané hodnoty zejména prodávající či poskytovatel služby, jako osoba, která daň odvádí správci daně. Tím je pak v tomto případě finanční úřad a případně i celní úřad, jedná-li se o zboží, které je do tuzemska dovezené.

Mezi daňové subjekty v oblasti daně z přidané hodnoty podle Bakeše patří osoba povinná k dani, osoba osvobozená od uplatňování daně, plátce daně, osoba identifikovaná k dani, skupina a ručitel.² Osobou povinnou k dani je osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost³ a ekonomickou činností je okruh činností

¹ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 552. ISBN 978-80-7400-440-7.

² BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 552. ISBN 978-80-7400-440-7.

³ § 5 odstavec 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 18. 6. 2017].

stanovený zákonem⁴. Převážně se ale dá říci, že ekonomická činnost se kryje s pojmem z obchodního práva, a to s pojmem podnikání. Mohlo by se zdát, že ekonomická činnost je pouze nic neříkající pojem, pod který lze podřadit skoro cokoli, opak je však pravdou. Správci daně důsledně zkoumají, zda plnění, které daňový subjekt uvádí v daňovém přiznání, souvisí s jeho ekonomickou činností či nikoliv. Plněním nesouvisejícím s ekonomickou činností subjektu lze totiž snižovat základ daně a daňovým subjektům potom vzniká menší daňová povinnost, či jim dokonce vzniká nárok na daňový odpočet.

Osoby osvobozené od uplatňování daně musí splnit ještě jednu podmínku oproti osobám povinným k dani. Touto podmínkou je výše jejich obratu, ve 12 měsících, které jdou po sobě (nemusí se jednat o kalendářní rok, je pouze podstatné, aby tyto měsíce na sebe navzájem navazovaly) musí mít obrat menší než 1.000.000,- Kč. Ke splnění dojde, pokud jeho příjem bude menší než výše nadepsaná částka. Při nesplnění výše příjmů je jeho registrace k dani pouze dobrovolná a osoba nemá povinnost se k dani registrovat. Registraci musí osoba provést do 15 dnů následujícího měsíce, ve kterém překročila osoba obrat ve výši 1.000.000,- Kč.

Plátcem daně jsou pak osoby povinné k dani, které mají sídlo v tuzemsku a které nesplňují podmínky pro to, aby byly osoby osvobozené od uplatňování daně. Převážně osoba plátce daně je zodpovědná za daňové úniky a krácení daní.

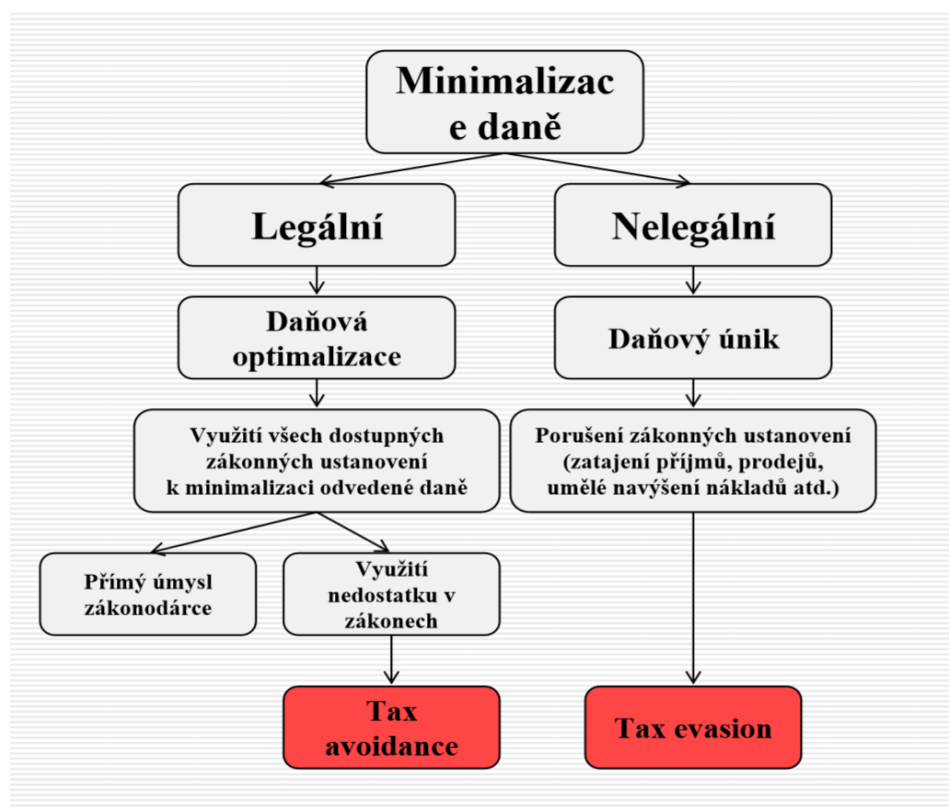
Osoby, které nejsou plátcem daně nebo jsou nepovinné k dani, jsou pak identifikovány osobami a skupinou je několik sdružených osob, které dohromady poji sídlo a (alespoň částečně) kapitál. Posledním subjektem daňového práva u daně z přidané hodnoty podle Bakeše⁵ je pak ručitel, což je osoba, která ručí za neodvedenou daň v zákonem stanovených podmínkách.

⁴ § 5 odstavec 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 18. 6. 2017].

⁵ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 552. ISBN 978-80-7400-440-7.

Předmětem daně z přidané hodnoty je zboží a služby poskytované za úplatu. Toto vymezení však má několik podmínek, které musí být splněny, aby takové zboží či služba mohla být předmětem daně. První podmínkou je poskytnutí osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti. Druhá podmínka stanovuje místo plnění, které umísťuje do tuzemska. Aby nenastaly problémy při určování místa plnění, stanoví zákon o dani z přidané hodnoty podmínky v § 7 – 12, podle kterých se toto místo určí. Zdanitelným plněním potom nejsou všechny předměty daně, ale pouze ty, které nejsou od daně osvobozeny.

1.2 Daňová optimalizace a daňový únik



Obrázek 1: Daňový únik vs. daňová optimalizace⁶

⁶ Daňové nedoplatky a daňové úniky. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Ministerstvo financí, © 2013 [cit. 4. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf.

Odborná veřejnost se nemůže přesně shodnout, jaké jsou hranice mezi tzv. tax management, tax avoidance a tax evasion⁷. Při zkoumání hranic mezi jednotlivými stupni je nutné brát v potaz také vlivy, kterými společnost působí na vznik daňových úniků. Jeden z názorů uvádí, že těchto vlivů (faktorů) je šest, a to: ekonomické, legislativní, společensko-politické, daňově-technické, psychologické a etické a sociální vlivy.⁸ Síla existence těchto jednotlivých vlivů pak ovlivňuje chování daňových subjektů a tím i vznik daňových úniků.

U těchto pojmů nejsou dány konkrétní právní definice, byť soudy tyto pojmy ve své judikatuře používají.

1.3 Tax management

Tax managementem nebo-li daňovým plánováním či daňovou optimalizací se daňový subjekt snaží snížit svoji daňovou povinnost na nejnižší možnou výši, která je ovšem striktně v rámci zákona, tudíž v tomto případě nedochází ke krácení daní či k daňovým únikům.⁹

Pod tax management lze zařadit přímý úmysl zákonodárce, tedy daňové úlevy a optimalizace tak, jak je zákonodárce předpokládal. Nejde zde o žádné obcházení zákona a vykládání si zákona v prospěch plátce daně. Tax management podporuje legislativa také alokační a stimulační funkcí daně.¹⁰ Alokační funkcí jsou různá daňová zvýhodnění, která stát poskytuje plátcům daně například tím, že jim poskytne daňovou podporu, stimulační funkce se projevuje například podporováním daňových subjektů různými zvýhodněními.

⁷ toto rozdělení je dle HODINKOVÁ, Michaela; SVIRÁK, Pavel. Tax management versus tax evasion. *ACTA STING*. 2016, č. 1/2016, s. 21. ISSN 1805-6873.

⁸ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. Faktory vzniku daňových úniků. *Ekonomické rozhlady*. 2000, roč. 29, č. 3, s. 243. ISSN 0323-262X.

⁹ BOHÁČ, Radim. Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 125-137. ISBN 978-80-8152-303-8.

¹⁰ VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2014*. 12 aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014. s. 391. ISBN 978-80-87480-23-6.

Pro podnikatele každoročně vychází několik příruček, ve kterých jim autoři radí, jak legálně snížit svoji daňovou povinnost, byť tyto jsou převážně cílené na daň z příjmů fyzických osob a právnických osob.¹¹

1.4 Tax avoidance

Nejtěžší na vymezení jednoho ze stupňů daňové optimalizace je pravděpodobně tax avoidance. Tyto aktivity značí obcházení zákona, hledání mezer v právním řádu a využíváním ho pro svůj prospěch. V praxi se touto problematikou zabývá převážně judikatura, neboť není v moci zákonodárce upravit právní předpisy k natolik uhlazenému celku, aby nebylo možné najít žádnou skulinu, kterou by mohli svoji daňovou povinnost optimalizovat na hraně zákona či dokonce až za hranou platné legislativy.

Pařízková toto nazývá jako poslední stupeň daňové optimalizace, kdy daňový subjekt využívá mezery v daňových zákonech ve svůj prospěch, čímž si snižuje daňovou povinnost.¹²

Soudní dvůr v rozsudku Halifax, ze dne 21. 2. 2006, věc C-255/02¹³, definoval dvě podmínky, za jejichž současného splnění by bylo možné usuzovat zneužití práva. První z nich je zisk daňového zvýhodnění, které by daňový subjekt jinak nezískal, a zároveň udělení takového daňového zvýhodnění nebylo úmyslem zákonodárce. Druhou podmínkou, která musí být splněna současně s první, je účel se kterým takový postup daňový subjekt použil, tento musí být výlučně

¹¹ např. HNÁTEK, Miroslav. *Zcela legální daňové triky*. 1. vyd., Praha: Grada Publishing, 2016. 224 s. ISBN 978-80-905899-3-3.

¹² PAŘÍZKOVÁ, Ivana. Daň z přidané hodnoty a její možná optimalizace. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 125-137. ISBN 978-80-8152-304-5.

¹³ Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. 2. 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise. Věc C-255/02. In: Beck-online [online právní informační systém]. Nakladatelství C. H. Beck [cit. 20. 6. 2017]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=mv2tmxzsgaydex3dniydenjv&tocid=mv2tmxzsgaydex3dniydenjv>.

pro získání daňového zvýhodnění. Pokud tedy nejsou splněny obě podmínky, mělo by se podle Soudního dvora jednat „pouze“ o tax avoidance a ne přímo o daňový únik.

Avšak nejen Soudní dvůr se zabývá problematikou limitu daňové optimalizace. I Nejvyšší správní soud České republiky má na svém kontě celou řadu případů, kdy zdánlivě legální daňová optimalizace byla ve skutečnosti dobře promyšleným tahem daňových subjektů vůči správci daně. Mezi jedno z novějších rozhodnutí patří rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016 – 55, SARA ML s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství¹⁴. Nejvyšší soud se zde zabýval rozdílem mezi zneužitím práva (tax avoidance) a daňovým podvodem (tax evasion). Pro každý z nich vymezil čtyři základní znaky. Pro zneužití práva platí, že získání daňového zvýhodnění je cílem zneužití práva, a tím je stíženo konkrétní předmětné plnění. Zároveň s odkazem na cíl tohoto zneužití práva nelze předpokládat dobrou víru subjektu a daňový subjekt musí vědět o tom, že jde o zneužití práva, neboť to je i cílem jeho jednání. Z tohoto lze tedy dovodit vůli daňového subjektu zkrátit svou daňovou povinnost.

Zneužitím práva je potom logicky použití zákona jinak, než zákonodárce zamýšlel. Podle Ústavního soudu je třeba sledovat původní cíl zákonodárce a vykládat zákon tzv. interpretačním přístupem¹⁵. Zneužitím práva je dosažení nedovoleného výsledku s užitím dovoleného postupu (III. ÚS 374/06)¹⁶, kdy v rámci právních předpisů najde subjekt skulinku, kterou se dostane k cíli, který zákonodárce nepředpokládal. O tuto premisu se soudy opírají dodnes i v berním právu. Výklad Nejvyššího správního soudu, že je důležité pochopit kontext, ve kterém se v právním řádu jednotlivé ustanovení nachází a nevykládat jej

¹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 12. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2017 [cit. 4. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Úvod/art/1>

¹⁵ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 17. 12. 1997, č.j. Pl. ÚS 33/97. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud © 1997. [cit. 4. 6. 2017], Dostupné z: <http://www.usoud.cz/>.

¹⁶ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 31. 10. 2007, č.j. III. ÚS 374/06. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud © 2007. [cit. 5. 6. 2017], Dostupné z: <http://www.usoud.cz/>.

izolovaně¹⁷, je pouze jedno z mnoha rozhodnutí, kterými soudy vykládají právní předpisy.

1.5 Tax evasion

Druhou stranou pomyslné mince je pak tax evasion (daňový podvod), jde o úmyslné obcházení zákona. U daně z přidané hodnoty může jít například o využití fiktivních faktur, na základě kterých daňový subjekt žádá o vyplacení nadměrného odpočtu či vrácení daně, který však státu nebyl nikdy odveden. Dalším příkladem by mohlo jít také o zakládání falešných obchodníků, což nepochybně souvisí i s předchozím příkladem, a také špatné podřazení zboží pod sazbu daně či úmyslné neodvedení daně správci daně.¹⁸

Český právní řád se s těmito daňovými podvody snaží bojovat, a to zejména instituty, jejichž katalog je v druhé části této práce, avšak tento boj není zcela jednoduchý. Na druhé straně totiž i tento právní řád obsahuje důvody, proč k daňovým podvodům dochází. Mezi tyto důvody patří například více sazeb u daně z přidané hodnoty. Jak již bylo nadepsáno výše, v České republice jsou v současné době tři sazby daně z přidané hodnoty, základní sazba daně, první snížená sazba daně a druhá snížená sazba daně. Podřazení zboží pod jednotlivé sazby může mnohým obchodníkům dělat problémy, avšak se najdou i tací, kteří zboží schválně zařadí pod nižší sazbu a sníží si tak daňovou povinnost. Toto snížení daňové povinnosti je však v rozporu se zákonem. Dalším důvodem, obdobným k prvnímu, proč k daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty dochází, je výše sazeb, kdy čím vyšší je sazba daně, tím je větší nelegální aktivita daňových subjektů.

¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 2. 2. 2012, č.j. 5 Afs 58/2012. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2012 [cit. 5. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Uvod/art/1>.

¹⁸ Daňové nedoplatky a daňové úniky. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Ministerstvo financí, © 2013 [cit. 4. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

Horší přehlednost systému a složitější administrace u výjimek ze systému jsou dalším příkladem, proč k daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty dochází. Tímto pak dochází i k náročnější kontrole, a tím většího prostoru pro daňový podvod. Posledním, zde vyjmenovaným usnadněním daňového podvodu, je pak nesoulad v načasování jednotlivých plateb a vzniku nároků na odpočet z provedené platby. Nárok na odpočet v hodně případech vzniká mnohem dříve, než je daň na druhé straně odvedena správci daně. Zejména proti tomuto usnadnění daňového podvodu vznikla tzv. přenesená povinnost (viz dále).¹⁹

Obdobně, jak Nejvyšší správní soud²⁰ stanovil 4 znaky, které naplňují podstatu zneužití práva, stanovil také 4 znaky, které musí být splněny, aby šlo o daňový podvod. Prvním znakem je možná absence zisku daňového zvýhodnění, kdy toto může být hlavní cíl, ale nemusí. Tento zisk by totiž mohl být cílem nějaké předcházející či následující transakce (typicky karuselové podvody), dokonce i jiného subjektu (znak druhý). Za třetí může existovat možnost prokázání dobré víry daňového subjektu, že se neúčastní daňového podvodu a zároveň také (za čtvrté) je potřeba, aby správce daně prokázal objektivní okolnosti účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, tj. že věděl nebo mohl vědět, že se účastní daňového podvodu.

1.6 Roztříštěnost vs. celistvost definicí

Jak již bylo nadepsáno výše, odborná veřejnost má na pomyslnou hranici mezi legalitou a nelegalitou daňové optimalizace poměrně roztříštěný názor. Je velmi těžké jednoznačně určit, které jednání je ještě považováno za souladné s právním režimem a které nikoli.

¹⁹ Daňové nedoplatky a daňové úniky. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Ministerstvo financí © 2013 [cit. 24. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

²⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 12. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2017 [cit. 24. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Uvod/art/1>

Pařízková se přiklání k názoru, že daňová optimalizace má tři druhy, a to využití daňových úspor, odložení daňové povinnosti do budoucnosti a vyhnutí se placení daní. K tomuto poskytují daňové předpisy několik možností, jak svoji daňovou povinnost optimalizovat v co největší míře a hlavně na základě zákona, tedy legálně. Jedná se zejména o daňové úlevy.²¹

Skalická oproti výše nadepsanému označuje daňový podvod jako tax fraud. U tax fraud jde dle jejího názoru o uvádění záměrně nepravdivých tvrzení, aby se daňový subjekt vyhnul dani. Tax evasion dle jejího názoru označuje daňový únik, jde o druhý stupeň, kdy nejde o tak velké porušení práva, ale i v tomto případě jde o snahu uniknout daňové povinnosti a neplatit tak daně. Třetí stupeň pak nazývá tax avoidance a i zde jde o co největší snížení daňové povinnosti. Toto snížení však nedosahuje výši daňového úniku a je tak více přijatelný, byť i jej mohou postihnout sankce a je na něj pohlíženo spíše „skrz prsty“ než nelegálně. Oproti tomu pak staví daňové plánování jako legální cestu ke snížení daňové povinnosti, tedy využívání v souladu se smyslem zákona.²²

Daňový únik jako takový je dle Lénártové cílevědomé chování daňových subjektů snažíc se snížit, až anulovat svou daňovou povinnost, či získat nějaký jiný prospěch (zejména ekonomický). Dle jejího názoru je jedno, zda je takové chování legální či nelegální, ale musí souviset s daněmi.²³

Dle Kubincové je však třeba hledět na to, zda daňový subjekt využívá výhody, které mu zákonodárce poskytl z vlastní vůle (tedy za tímto účelem), případně zda dochází k využití mezery v zákoně. V těchto případech lze dle jejího názoru jen stěží mluvit o daňovém úniku. Na druhou stranu, pokud daňový subjekt

²¹ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. Daň z přidané hodnoty a její možná optimalizace. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 125-137. ISBN 978-80-8152-304-5.

²² SKALICKÁ, Hana. Daňové úniky, daňové podvody a jejich trestněprávní konsekvence – porovnání české a slovenské právní úpravy. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 237-252. ISBN 978-80-8152-304-5.

²³ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. Faktory vzniku daňových únikov. *Ekonomické rozhlady*. 2000, roč. 29, č. 3, s. 241-256. ISSN 0323-262X.

jednoznačně obejde právní předpisy, není poté pochyb, že se dopustil daňového úniku.²⁴

Jiné názvosloví pak používá například Kohajda. Jako právně souladný postup sice označuje shodně jako výše zmínění odborníci, daňová optimalizace, avšak na hranici legálnosti a nelegálnosti daňové optimalizace se přiklání k označení agresivní daňové plánování. Toto agresivní daňové plánování je obsahově skoro totožné s označením tax avoidance, které používá Skalická. Kohajda ho však vysvětluje jako zneužívání technických nedokonalostí dvou zákonů či zejména různými daňovými přeshraničními právními systémy. Toto označení používá shodně s unijními materiály a na toto agresivní daňové plánování se považuje za velmi nežádoucí, byť ne (většinou) legální. Jako nejhorší provinění při správě daní považuje Kohajda flagrantní krácení daňové povinnosti nebo nesplnění této daňové povinnosti, k tomuto již není třeba něco dodávat, jde o daňové podvody za hranou zákona.²⁵

Martinez rozdělil stupně nezákonnosti do následující tabulky:

Nezákonná oblast	↑	• Daňový únik] Vyhýbání se daňové povinnosti
Šedá zóna		• Zneužití práva	
		• Daňová obratnost	
Zákonná oblast		• Neprovedení zdanitelného plnění	
		• Využití výhodnějších daňových režimů	
		• Chyba	
		• Dodržování zákona	

Tabulka 1: Stupně nezákonnosti dle Jeana-Clauda Martineze²⁶

²⁴KUBINCOVÁ, Soňa. Daňové úniky verus právna istota. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 321-333. ISBN 978-80-8152-303-8.

²⁵KOHAJDA, Michael. Vývoj zákazu zneužití práva v daňové judikatuře České republiky. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 273-282. ISBN 978-80-8152-303-8.

²⁶MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1995, 144 s. ISBN 80-901918-3-5.

Pohyblivost zákonnosti a nezákonnosti je v tabulce vyjádřena tzv. šedou zónou. Dle Martineze je třeba tuto hranici hledat v jednotlivých případech individuálně a i například na základě znalostí subjektů. U vyhýbání se daňové povinnosti hraje například roli i „know-how“, kterého se dá velmi dobře zneužít. Na druhou stranu i nastavení mechanismu zdanění samotného poplatníka táhne k podvádění.²⁷ Je to zejména zásada autoaplikace daňového práva, kdy daňový subjekt sám vyčísluje daň a uvádí vše potřebné pro vyměření daně.²⁸

²⁷ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1995, 144 s. ISBN 80-901918-3-5.

²⁸ § 135 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 26. 6. 2017].

2 Instituty bránící krácení daní

Právní řád upravuje několik institutů, které se snaží zabránit krácení daní. Většina z nich je zavedená do právního řádu pouze pár let, ale i tak již zabránili mnohým podvodům na dani z přidané hodnoty.

2.1 Nespolehlivý plátce

Každý plátce daně z přidané hodnoty má povinnost tuto daň vybrat od poplatníka, vypočítat ji a odvést správci daně. Správce daně tedy předně spoléhá na to, že daňový subjekt dobrovolně a správně daň v rámci své povinnosti spočítal a odvádí. Pokud z nějakého důvodu správce daně zjistí pochybení na straně plátce daně, může ho, za zákonem stanovených podmínek, označit jako nespolehlivého plátce.

Institut nespolehlivého plátce byl do českého právního řádu zakotven až novelou zákona o dani z přidané hodnoty, zákonem č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, s účinností od 1. 1. 2013. Tento institut byl navržen zejména k postihování těch plátců daně, kterým není možné zrušit registraci dle § 106 odst. 7 písm. b) zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012, například z toho důvodu, kdy jim vzniká registrace na základě zákona, tedy ex lege. Zrušením registrace nespolehlivému plátcovi, který je plátcem daně ze zákona a ne na základě dobrovolné registrace k dani z přidané hodnoty, by došlo k tristní situaci, kdy nespolehlivému plátcovi by byla opět obnovena registrace dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty a nedosáhlo by se tak požadovaného účinku.

Označení nespolehlivého plátce s sebou nese také povinné měsíční zdaňovací období. Nespolehlivý plátce tedy nemůže využít možností uvedených v § 99a zákona o dani z přidané hodnoty a rozhodnout se, že jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí, i v případě, že by splnil všechny ostatní podmínky

stanovené v § 99a zákona.²⁹ Pokud by tedy plátce v souladu s ustanovením § 99a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, oznámil správci daně, že jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí, neboť splnil pro toto podmínky a správce daně vydá rozhodnutí o nespolehlivém plátcí až po tomto oznámení. Nespolehlivý plátce pak bude mít na první čtvrtletí daného roku zdaňovací období kalendářní čtvrtletí, a poté přejde na měsíční zdaňovací období tak, jak stanovuje § 99a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

Zákon o dani z přidané hodnoty nestanovuje podmínky, které musí plátce daně naplnit, aby byl označen jako nespolehlivý plátce. Z ustanovení § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty lze pouze dovodit, že plátce daně bude označen jako nespolehlivý, poruší-li závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně. K vysvětlení „závažného porušení povinností vztahující se ke správě daně“³⁰, aby mohl být plátce daně označen jako nespolehlivý plátce vydalo Generální finanční ředitelství Informaci GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH č. j. 101/13-121002-506729 ve znění dodatku č. 2 ze dne 21. 8. 2014 č. j. 38 461/14/7001-21002-012287. V této informaci Generální finanční ředitelství vyjmenovává jednotlivá porušení při plnění povinností vyplývající ze správy daní, která jsou již dostatečně způsobila k tomu tuto správu ohrozit.

Tato nespolehlivost má dopady převážně na ostatní daňové subjekty, je to takové vodítko k tomu, aby daňové subjekty věděly, s kým obchodují, jestli je protistrana dostatečně solventní a jestli jim z obchodování s nimi nehrozí žádná újma. Nespolehlivý subjekt je v daňovém právu takový subjekt, který porušil nějaké povinnosti vůči společnosti. U daně z přidané hodnoty je to například neodvedení

²⁹ HOLUBOVÁ, Olga; DRÁBOVÁ, Milena; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.

³⁰ FOJTÍK, Jiří. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení. (č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55 366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2, č.j. 38 461/14/7001-21002-012287)* [online]. Generální finanční ředitelství, © 2014 [cit. 20. 6. 2017]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace GFŘ k aplikaci par 106a zakona c 235-2004 Sb ve zneni Dodatku c 2.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace%20GFŘ%20k%20aplikaci%20par%20106a%20zakona%20c%20235-2004%20Sb%20ve%20zneni%20Dotatku%20c%202.pdf).

daně správci daně, uplatnění nadměrného odpočtu, který je v řádech statisíců či milionů, neplnění povinností vznikajících daňovému subjektu či také například nesoučinnosti se správcem daně. Finanční správa k tomuto navíc uvádí podmínku, kdy z jednání subjektu musí být zřejmé ohrožení správy daní. Tuto osobu je proto nutné zkoumat včetně objektivních důvodů, které jí mohly zabránit splnit svoji povinnost (například skutečné živelné pohromy či nečekaný nepříznivý zdravotní stav subjektu) a také je důležité přihlídnout k minulé zkušenosti správce daní s ním. Jedná-li se o jednorázový kolaps či je subjekt dlouhodobě v prodlení s placením nebo dokonce jestli má například v případě nedoplatků nedoplatky i na dalších daních (například na dani z příjmu fyzických osob, na dani z příjmu právnických osob a i třeba na dani z nemovitých věcí).

Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je povahy konstitutivní, správce daně tímto rozhodnutím označí plátce daně nespolehlivým. Toto rozhodnutí má podle odst. 2³¹ odkladný účinek, který může správce daně vyloučit z důvodů zvláštního zřetele a takové rozhodnutí se pak stane vykonatelným okamžikem doručení tohoto rozhodnutí plátcí daně, toto však nastává pouze ve výjimečných případech. Proti rozhodnutí se lze dle odst. 2 odvolat do 15 dnů. S výjimkou těchto dvou bodů (§ 106a odst. 2 a 3 zákona o dani z přidané hodnoty) se dále v řízení o nespolehlivém plátcí postupuje dle obecných ustanovení o odvolání dle § 109 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně informaci o tom, že se plátce daně stal nespolehlivým plátcem zveřejní způsobem umožňující dálkový přístup.

Zveřejnění této informace má (kromě označení plátce daně jako nespolehlivý plátce, kdy nelze plátcí daně uložit trest za neplnění jeho povinností zrušením registrace k dani dle § 106 odst. 2 ZDPH) též druhotný význam. Je to zlepšení postavení plátců v řetězci s nespolehlivým plátcem daně. Ostatní plátcí daně by si měli, s ohledem na svoji bezpečnost, prověřovat subjekt, se kterým chtějí obchodovat, a v případě, že se rozhodnou obchodovat s nespolehlivým plátcem, se

³¹ § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 18. 6. 2017].

tak vystavují riziku, že tuto daň mohou zaplatit dvakrát, neboť správce daně může po těchto požadovat zaplacení daně, protože ji nespolehlivý plátcem neodvedl. Obchodník s nespolehlivým plátcem se tedy vystavuje riziku zajištění za neodvedenou daň plátcem daně. Tomuto riziku se lze vyhnout způsobem upravující § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Obchodníkovi s nespolehlivým plátcem je také dána možnost odvést daň přímo správci daně, čímž se nevystavuje riziku ručení. DPH tak odvede přímo správci daně a nebude předpokládat odvedení daně nespolehlivým plátcem.

Rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcem však není trvalé. Plátcem daně, který je označen jako nespolehlivý, může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým, dle § 106a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Tuto žádost může nespolehlivý plátcem podat nejdříve po 1 roce ode dne právní moci rozhodnutí, kterým byl plátcem daně označen jako nespolehlivý nebo kterým byla zamítnuta předchozí žádost o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem.

Dle původního předpokladu „nespolehlivých plátců“ bylo v době projednávání novely, která zavedla institut nespolehlivého plátcem do právního řádu, zhruba 23 – 28 tisíc subjektů³². V současné době je jako nespolehlivý plátcem označeno „pouze“ něco málo přes 9 tisíc subjektů³³, i když každým dnem tato čísla rostou.

2.2 Nespolehlivá osoba

Vzhledem ke stálému dotváření berního práva, byl poslancům Poslanecké sněmovny ČR doručen návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní, vydán jako Sněmovní tisk 873. Návrh prošel řádným schvalovacím

³² Důvodová zpráva 733/0 k zákonu, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony ze dne 26. 6. 2012. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 5. 2017].

³³ Dle seznamu vyhledaných subjektů DPH podle kritéria nespolehlivosti plátcem. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/irs/irep_dph/dphInputForm.faces [cit. 14. 5. 2017].

procesem a dne 28. 4. 2017 byl podepsán prezidentem. Tento zákon byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 16. 6. 2017 pod číslem 170/2017 Sb.³⁴

Novela rozšiřuje institut nespolehlivého plátce o nespolehlivou osobu. „*Poruší-li osoba, která není plátcem, závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tato osoba je nespolehlivou osobou.*“³⁵

Nespolehlivá osoba se tedy použije zejména v případě, kdy bude plátcem daně zrušena registrace k dani na základě § 106 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty (tedy ze zákona) nebo nebude plátcem daně vůbec.

K nespolehlivé osobě se bude přistupovat stejně jako k nespolehlivému plátcem, neboť dle pozměňovacího návrhu je úprava těchto institutů téměř totožná. V souvislosti s tím, bude též zřízen tzv. blacklist³⁶, seznam, na němž budou zveřejněna jména nespolehlivých osob.

2.3 Ručení za nezaplacenou daň

Institut ručení příjemce zdanitelného plnění byl do českého právního řádu zaveden novelou zákona o dani z přidané hodnoty, zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, s účinností ke dni 1. 4. 2011. Oporu pro tento institut vyjadřuje článek 205 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, která uvádí, že členské státy mohou stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně i jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

³⁴ Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. In: Beck-online [online právní informační systém]. Nakladatelství C. H. Beck [cit. 20. 6. 2017]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mrqge3v6mjxgawta>.

³⁵ § 106aa odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném k 1. 7. 2017. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 18. 6. 2017].

³⁶ SINECKÝ, Filip. *Institut nespolehlivých osob od roku 2017* [online]. portal.pohoda.cz, © 2016 [cit. 18. 6. 2017]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/institut-nespolehlivych-osob-od-roku-2017/>.

Generální finanční ředitelství k institutu ručení za nezaplacenou daň vydalo několik metodických pokynů. Za stěžejní lze považovat Informaci GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013 ze dne 6. 3. 2013, č. j. 3308/13/7001-21002-012287³⁷.

Ručení za neodvedenou daň navazuje na institut nespolehlivého plátce, kdy v případě neověření dodavatele, zda není NESPP, ručí za případnou neodvedenou daň z tohoto zdanitelného plnění poskytovatel. Jak již bylo zmíněno výše, poskytovatel může dle § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty daň odvést přímo správci daně a ručení za nezaplacenou daň se na něj neuplatní³⁸. Toto je však pouze jedna z možností použití institutu ručení za nezaplacenou daň.

Příjemce zdanitelného plnění se v rámci institutu ručení za nezaplacenou daň stává ručitelem za řádně odvedenou daň. Nejedná se však pouze o příjemce, který zdanitelné plnění přijal v rámci své podnikatelské činnosti, ale zákon o dani z přidané hodnoty v § 109 odst. 1 nevyklučuje jako ručitele fyzickou osobu (byť jako plátce daně z přidané hodnoty), který zboží koupil pro soukromou potřebu, tedy mimo svoji podnikatelskou činnost. Tento gramatický výklad výše nadepsaného ustanovení však dle autorů komentáře zákona o dani z přidané hodnoty³⁹ nebyl v úmyslu zákonodárce.

Toto opatření však nedopadá na všechny příjemce zdanitelného plnění. Správce daně totiž musí prokázat, že „v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo

³⁷ SLADKOVSKÝ, Otakar. *Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013 (č.j. 3308/13/7001-21002-012287)*. [online]. Generální finanční ředitelství, © 2014 [cit. 20. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

³⁸ FOJTÍK, Jiří. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení (č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2, č.j. 38 461/14/7001-21002-012287)* [online]. Generální finanční ředitelství, © 2014 [cit. 21. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFŘ_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235-2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf.

³⁹ HOLUBOVÁ, Olga; DRÁBOVÁ, Milena; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.

*poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo věděl měl a mohl,*⁴⁰“ že plátce daně daň nezaplatí, zaplatit nemůže nebo že daň bude krácena či jinak nelegálně zneužita. Dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty stačí pro podmínky ručení nedbalostní zavinění, dokonce i nedbalost nevědomá⁴¹. Správce daně tedy prokazuje, že příjemce věděl nebo vědět mohl a měl. Toto dokazuje správce daně například rozhodnutím o nespolehlivém plátcí či dokázáním, že poskytovatel v době uskutečnitelného zdanitelného plnění „*již ukončil svou podnikatelskou činnost a není tudíž schopen plnit své závazky*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu)⁴², přičemž toto jsou informace, které by si měl každý příjemce zdanitelného plnění prověřit.

Odstavec 2 ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty uvádí další tři typy ručení. Tyto jsou mnohem jednodušší prokázat na rozdíl od ustanovení odstavce 1⁴³. Jsou to případy, kdy je cena výrazně odchylná od běžné ceny (zde se samozřejmě bere cena obvyklá v čase a místě za obdobné či stejné zboží) bez nějakého logického či ekonomického vysvětlení. Může to být též případ, kdy (opět bez logického vysvětlení či nějakého důvodu, který toto jednání exkulpuje) je kupní cena zaplacená na nějaký účet, který nemá správce daně v evidenci nebo je u zahraniční banky. Poslední případ má ovšem další podmínku, tou je podmínka výše platby, kterou zákon stanoví na dvojnásobek limitu, který je staven pro platby v hotovosti, tj. 2 x 270 000 Kč⁴⁴.

⁴⁰ § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 19. 6. 2017].

⁴¹ SLADKOVSKÝ, Otakar. *Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013 (č.j. 3308/13/7001-21002-012287)*. [online]. Generální finanční ředitelství, © 2014 [cit. 20. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

⁴² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. prosince 2014, sp. zn. 4 Afs 223/2014. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2014. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 23. 5. 2017].

⁴³ HOLUBOVÁ, Olga; DRÁBOVÁ, Milena; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.

⁴⁴ § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti ve znění zákona č. 243/2016 Sb. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 10. 5. 2017].

Riziko ručení za nezaplacenou daň lze však eliminovat použitím institutu zvláštního způsobu zajištění daně ve smyslu ustanovení § 109a zákona o dani z přidané hodnoty.

Zákonem č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty přinesl rozšíření ručení za nezaplacenou daň ve smyslu § 108a zákona o dani z přidané hodnoty i na oprávněné příjemce, tedy na osobu, která stojí mimo distribuční řetězec⁴⁵. Tento pojem je převzat ze zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, neboť kruh zdanitelných plnění na které lze tento institut vztáhnout, je shodný s předmětem úpravy tohoto zákona.

Toto ručení třetí osoby se od předchozích případů odlišuje tím, že ručitelem je oprávněný příjemce a zboží musí pocházet z jiného členského státu EU. Příjemcem plnění je oprávněný subjekt, který má povoleno provozovat daňový sklad⁴⁶, což je místo na území ČR, kde provozovatel tohoto skladu výrobky vyrábí, zpracovává, přijímá a odesílá. Toto je výhodné z toho důvodu, že pokud se zboží pohybuje mezi daňovými sklady, je prozatímně osvobozeno od spotřební daně a tato daň je vybírána u výrobce⁴⁷. Příjemce ručí pouze do výše daně vypočtené z ceny obvyklé za zdanitelné plnění, včetně spotřební daně.⁴⁸

Oprávněný příjemce se může z ručení vyvinit tím, že prokáže přijetí veškerých opatření, které od něj můžou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň z takového zdanitelného plnění bude pořizovatelem řádně zaplacená⁴⁹. Tím by

⁴⁵ HOLUBOVÁ, Olga; DRÁBOVÁ, Milena; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.

⁴⁶ PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. 10. aktualizované vydání, Olomouc: ANAG, 2016, 807 s., ISBN 978-80-7554-005-8.

⁴⁷ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, 552 s., ISBN 978-80-7400-440-7.

⁴⁸ § 108a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 19. 6. 2017].

⁴⁹ § 108a odst. 1 a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 20. 6. 2017].

mohlo být například potvrzení, že oprávněný příjemce vybral kauci, která byla zhruba ve výši DPH z ceny obvyklé předmětných výrobků⁵⁰.

Pro účely ručení oprávněného příjemce se pak na oprávněného příjemce hledí dle § 108a odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty jako na příjemce zdanitelného plnění a na pořizovatele dle § 108a odst. 4 písm. b) zákona jako na poskytovatele zdanitelného plnění. Na základě tohoto odstavce 4 tak může oprávněný příjemce využít zvláštní způsob zajištění daně ve smyslu § 109a zákona.

2.4 Zvláštní způsob zajištění daně

Zvláštní způsob zajištění daně není ze své podstaty toliko institut omezení krácení daní, ale spíše institut, který chrání příjemce zdanitelného plnění, jelikož eliminuje možnost, že příjemce zdanitelného plnění by musel daň, kterou zaplatil poskytovateli zdanitelného plnění a který ji řádně neodvedl na svůj daňový účet u správce daně, zaplatit znovu správci daně. Toto by se mohlo stát například ve výše stanovených případech, tedy pokud by příjemce obchodoval s nespolehlivým plátcem nebo by byl použit institut ručení za nezaplacenou daň. Zvláštní způsob zajištění daně upravuje zákon o dani z přidané hodnoty v § 109a, kde stanoví, že příjemce uskutečnitelného plnění může uhradit DPH rovnou správci daně, aniž by byl vyzván jako ručitel a dodavateli tak zaplatit za zdanitelné plnění pouze částkou bez daně. Částka, která dojde ke správci daně, bude použita pouze na jedno konkrétní zdanitelné plnění, avšak předtím, než příjemce odvede daň rovnou na daňový účet poskytovatele předmětného zdanitelného plnění, měl by si tento postup smluvně ošetřit s poskytovatelem zdanitelného plnění, neboť poskytovatel má právo na zaplacení celé kupní ceny,

⁵⁰ HOLUBOVÁ, Olga; DRÁBOVÁ, Milena; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.

tedy včetně DPH, tudíž příjemce zdanitelného plnění by tak nedostal závazkům vyplývajícím mu z poskytnutí zdanitelného plnění.⁵¹

Příjemce je ovšem povinen při takovéto platbě uvádět zákonem předepsané údaje, aby správce daně mohl tuto platbu použít na předmětné zdanitelné plnění. Tyto náležitosti upravuje § 109a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud by příjemce zdanitelného plnění odvedl daň na daňový účet poskytovatele, avšak poskytovatel by již daň řádně odvedl, použije se úhrada od příjemce na úhradu jiných nedoplatků na daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění v souladu s odst. 5 výše uvedeného ustanovení.

2.5 Přenesení daňové povinnosti

„Jedná se o zavedení režimu, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň má plátce, pro kterého je plnění uskutečněno.“⁵²

Režim přenesení daňové povinnosti je jedním z nejúčinnějších prostředků v boji proti krácení daní⁵³. Zákon tomuto institutu věnuje celou Hlavu IV, tj. § 92a – 92i zákona o dani z přidané hodnoty. Přenesení daňové povinnosti bylo včleněno do zákona o dani z přidané hodnoty novelou č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, s účinností od 1. 4. 2011.

⁵¹ HOLUBOVÁ, Olga; DRÁBOVÁ, Milena; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.

⁵² Sněmovní tisk č. 129/0. Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky [online]. Parlament České republiky [cit. 23. 5. 2017]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=129&CT1=0>.

⁵³ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. 1. vydání. Opatovice nad Labem: Tiskárna PRINT 09, 2015, 102 s. ISBN 978-80-260-8316-0.

Plátce je povinen užít režimu přenesení daňové povinnosti, pokud uskutečňuje plnění stanovené zákonem, tedy dle §92b – 92f⁵⁴ a splňuje další podmínky, tj. místo plnění se nachází v tuzemsku a plnění probíhá mezi dvěma plátcí daně.⁵⁵ Z tohoto ale též plynou další povinnosti. Plátce (odběratel) je povinen doplnit výši daně, tj. musí určit sazbu daně a vypočíst ji sám⁵⁶, oba subjekty, kteří uskutečňují zdanitelné plnění, musí vést evidenci těchto zdanitelných plnění, včetně identifikačního čísla plátce, den uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně a rozsah a předmět plnění⁵⁷, a podat správci daně výpis z evidence pro daňové účely, tj. výpis, který bude obsahovat údaje dle § 92a odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty⁵⁸.

Přenesení daňové povinnosti má v současné době tři režimy, trvalé použití přenesení daňové povinnosti, dočasné použití přenesení daňové povinnosti a závazné posouzení pro použití přenesení daňové povinnosti. Trvalým režimem přenesení daňové povinnosti se řídí dodání zlata (§ 92b zákona o dani z přidané hodnoty), který byl zakotvený v českém právním řádu ještě před novelou č. 47/2011 Sb., a to jako zvláštní režim pro investiční zlato (dodnes stále oddělen pod § 92 zákona o dani z přidané hodnoty). Přenesení daňové povinnosti s trvalým režimem se dále ještě uplatní na dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o dani z přidané hodnoty (§ 92c zákona o dani z přidané hodnoty), kam patří především dále nezpracovatelné odpady s přiděleným číselným kódem Harmonizovaného systému popisu a číselného označování zboží, je zde ale nutné rozlišit, zda se jedná o dodání zboží nebo služby sběru a likvidace odpadu, neboť

⁵⁴ Sněmovní tisk č. 129/0. Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky [online]. Parlament České republiky [cit. 23. 5. 2017]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=129&CT1=0>

⁵⁵ GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2015 výklad s příklady*. 11. vydání. Praha: GRADA publishing, 2015. 384 s. ISBN 978-80-247-550-1.

⁵⁶ § 92a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 20. 6. 2017].

⁵⁷ § 92a odst. 3 a 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 20. 6. 2017].

⁵⁸ § 92a odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 20. 6. 2017].

na sběr a likvidaci se režim přenesené daňové povinnosti neuplatní⁵⁹. Posledním zástupcem trvalé PDP je pak dle § 92e zákona o dani z přidané hodnoty poskytnutí stavebních nebo montážních prací podle Klasifikace produkce (CZ-CPA), která je dostupná na stránkách Českého statistického úřadu⁶⁰.

K dočasnému režimu přenesení daňové povinnosti dojde, pokud vláda stanoví nařízením, že podléhají režimu PDP také dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedené v příloze č. 6 zákona o dani z přidané hodnoty (§ 92f zákona). Sem by tak patřily převody povolenek na emise skleníkových plynů, dodání mobilních telefonů, dodání zařízení s integrovanými obvody, dodání plynu a elektřiny, poskytnutí telekomunikačních služeb aj. Vláda toto nařízení vydala dne 22. 12. 2014 pod č. 361/2014 Sb. o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesené daňové povinnosti ve znění pozdějších předpisů⁶¹. Pojem mechanismus rychlé reakce (§ 92g zákona o dani z přidané hodnoty) pod sebou skrývá implementaci č. 199b Směrnice o DPH⁶² a umožňuje tak vládě nařízením stanovit, že na přechodnou dobu (maximálně 9 měsíců) přenesení daňové povinnosti se použije i v jiných případech dodání zboží nebo poskytnutí služby. V současné době tak vláda žádným nařízením nestanovila.

Závazné posouzení pro použití režimu přenesené daňové povinnosti (§ 92h a 92i zákona o dani z přidané hodnoty) spadá do pravomoci Generálního finančního ředitelství. Tato možnost posouzení se použije na základě žádosti. Generální finanční ředitelství rozhodne, zda zdanitelné plnění podléhá přenesení daňové

⁵⁹ HOLUBOVÁ, Olga; DRÁBOVÁ, Milena; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.

⁶⁰ *Klasifikace produkce (CZ-CPA) platná od 1. 1. 2015* [online]. Český statistický úřad, © 2015 [cit. 18. 6. 2017]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa-platna-od-1-1-2015>.

⁶¹ Nařízení vlády č. 361/2014 Sb. o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 23. 5. 2017].

⁶² Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 23. 5. 2017].

povinnosti nebo ne. V žádosti žadatel uvede pouze popis zdanitelného plnění, jehož se žádost týká, a návrh výroku rozhodnutí, při čemž žadatelem může být kdokoli a toto podání podléhá správnímu poplatku ve výši 10.000,- Kč.⁶³

V praxi přenesení daňové povinnosti přináší velmi významné opatření proti krácení daní. Nedochozí tolik k situacím, kdy si příjemce zdanitelného plnění uplatňuje nadměrný odpočet daně z poskytnutého zdanitelného plnění, avšak poskytovatel zdanitelného plnění daň státu neodvedl (například právě proto, že chce daň zkrátit). Od zavedení institutu přenesení daňové povinnosti se snížil počet daňových úniků velmi rapidně. Na Odvolacím finančním ředitelství od roku 2011 téměř vymizela odvolání proti platebním výměrům, kdy správce daně nepřiznal nadměrný odpočet právě z důvodu, že poskytovatel zdanitelného plnění daň státu neodvedl (v oblastech, na které se přenesení daňové povinnosti vztahuje). Například v oblasti stavebnictví je velmi obtížné zpochybnit existenci předmětného plnění, rozsah a poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem. Materiál je velmi zaměnitelný a pro správce daně, který například přijde na místní šetření na stavbu je skoro nemožné, aby zjistil, zda opravdu konkrétní zboží nebo služba, které je vykázané na dokladu opravdu proběhlo tak, jak je na něm deklarováno.⁶⁴

2.6 Kontrolní hlášení

Jedním v poslední době nejdiskutovanějším opatřením proti krácení daně z přidané hodnoty je bezpochyby kontrolní hlášení. Tento institut je zaveden teprve krátce, od 1. 1. 2016. Do zákona o dani z přidané hodnoty ho zavedla novela ze dne 22. 12. 2014, zákon č. 360/2014 Sb. Tato novela přidala několik nových ustanovení (§ 101c – 101i), ve kterých kontrolní hlášení upravuje.

⁶³ HOLUBOVÁ, Olga; DRÁBOVÁ, Milena; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.

⁶⁴ Informace získané na základě osobní zkušenosti autorky z odborné stáže na Odvolacím finančním ředitelství.

Nejde o opatření, které by znamenalo převrat ve správě daní, ale je to především další stupeň evidence ve správě daní a správci daně umožňuje lepší přehled o uskutečňovaných plněních.⁶⁵ Povinnost podat kontrolní hlášení má každý plátc daně, ovšem s podmínkou, že uskuteční nějaké zdanitelné plnění neosvobozené od daně nebo pořídí nějaké zboží z členského státu Evropské unie, tedy mimo Českou republiku.

Účelem kontrolního hlášení je zejména odhalit karuselové podvody.⁶⁶ Tyto podvody spadají do tax avoidance a velmi jednoduše řečeno spočívají v neodvedení daně správci daně jedním daňovým subjektem v řetězci několika daňových subjektů.⁶⁷ Druhým hlavním cílem kontrolního hlášení je odhalovat zkrácení daně z přidané hodnoty, kdy plátcí vykazují například fiktivní plnění.⁶⁸ Správci daně se pak v kontrolních hlášeních objeví nesrovnalosti a vyzve daňové subjekty, aby chybu opravili, případně aby potvrdili správnost jimi podaných hlášení.

Kontrolní hlášení spočívá v informacích, které jsou plátcí daně povinni správci daně poskytnout nad rámec informací v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty. Okruh informací, které musí být v kontrolním hlášení uvedeny, tj. takové údaje, které musí plátc daně sdělit správci daně, není nikde stanoven. Na konci roku 2016 Ústavní soud vydal nálezy, kterým zrušil ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť dle jeho názoru není dostatečný pro vymezení okruhu údajů, které musí plátc daně hlásit správci daně. Okruh informací, které podléhají ohlašování správci daně musí být stanoven formou

⁶⁵ Důvodová zpráva 291/0 k zákonu, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony ze dne 22. 12. 2014. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 21. 6. 2017].

⁶⁶ VOLKOVÁ, Jana; TOMANOVÁ, Veronika. *Kontrolní hlášení 2016 – výklad s příklady*. 1. vydání Praha: VOX, 2016, 80 str. ISBN 978-80-87480-42-7.

⁶⁷ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. 1. vydání. Opatovice nad Labem: Tiskárna PRINT 09, 2015, 102 s. ISBN 978-80-260-8316-0

⁶⁸ VOLKOVÁ, Jana; TOMANOVÁ, Veronika. *Kontrolní hlášení 2016 – výklad s příklady*. 1. vydání Praha: VOX, 2016, 80 str. ISBN 978-80-87480-42-7.

právního předpisu, aby byl pro plátce dostatečně předvídatelný okruh údajů, které bude muset sdělovat.⁶⁹

Pro daňové subjekty je toto administrativa navíc. Fyzické osoby podávají kontrolní hlášení ve lhůtě, ve které podávají daňové přiznání k dani z přidané hodnoty.⁷⁰ Právnícké osoby mají na druhou stranu kogentně stanoveno, že kontrolní hlášení podávají vždy za předchozí měsíc, konkrétně do 25 dnů po skončení předchozího měsíce.⁷¹ Kontrolní hlášení je plátce daně povinen podat pouze elektronicky – tedy přes datovou schránku nebo prostřednictvím aplikace EPO, která je volně dostupná na Daňovém portálu Finanční správy.⁷² Pokud je kontrolní hlášení podáno bez zaručeného elektronického podpisu (či jinou alternativou, která ověřuje identifikaci subjektu, např. přihlašovací údaje do datové schránky) je nutné jej poté ještě potvrdit správci daně podáním tzv. e-tiskopisu, a to ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení⁷³. V tomto se kontrolní hlášení též odlišuje od daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, kdy se dodatečné potvrzení řídí lhůtou dle daňového řádu, tedy do pěti dnů ode dne, kdy přiznání k dani přišlo správci daně.⁷⁴

Oproti tomu kontrolní hlášení má úpravu ohledně dodatečného potvrzení speciální a toto musí daňový subjekt stihnout ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení, tj. do 25. dne v měsíci, který následuje po vzniku povinnosti podat kontrolní

⁶⁹ Nález Ústavního soudu České republiky ze dne 6. 12. 2016, č.j. Pl. ÚS 32/15-1. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud, © 2016 [cit. 21. 6. 2016]. Dostupné z: <http://www.usoud.cz/>.

⁷⁰ § 101e odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 21. 6. 2017].

⁷¹ § 101e odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 21. 6. 2017].

⁷² Finanční správa. *Jak na podání Kontrolního hlášení Vybrané oblasti pro správné a snadné vyplnění prvního kontrolního hlášení (nejen pro fyzické osoby - čtvrtletní plátce daně)*. [online] Generální finanční ředitelství, © 2016 [cit. 21. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2016-Jak_na_podani_KH.pdf.

⁷³ § 101d odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 21. 6. 2017].

⁷⁴ § 71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 21. 6. 2017].

hlášení. Tato odchylnost dělá některým plátcům daně problém.⁷⁵ Pokud totiž daňový subjekt nepodá správci daně dodatečné potvrzení, hledí se na jeho podání, jako by ho nikdy neučinil a nelze k němu přihlížet jako k řádně podanému.⁷⁶

Aby však kontrolní hlášení nemělo na plátce daně jenom negativní dopad, nahrazuje kontrolní hlášení některá podání, která dříve museli plátci daně podávat správci daně. Jedná se o výpisy z evidence dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty a výpisů z přehledu oprav dle § 44 odst. 4 psím. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

Jednou z negativních věcí na kontrolním hlášení jsou pokuty, které jsou nastaveny velmi tvrdě a jsou na kontrolním hlášení velmi často kritizovány.⁷⁷ Tyto pokuty mají motivační funkci, mají motivovat plátce daně k včasnému a správnému podání kontrolního hlášení.⁷⁸ Pokuty jsou odstupňovány do několika bodů, v některých případech má správce daně možnost správního uvážení o jejich výši, u jiných nikoli. Ke změkčení této tvrdé zákonné úpravy došlo změnou zákona a nyní lze některé z pokut za splnění podmínek prominout, toto ustanovení bylo do zákona o dani z přidané hodnoty zakotveno novelou provedenou zákonem č. 243/2016 Sb., který vložil dvě nová ustanovení, § 101j a § 101k zákona o dani z přidané hodnoty. Stalo se tak po 9 měsících od zavedení kontrolního hlášení do právního řádu České republiky. Finanční správa k tomuto vydala Informaci GŘ k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, ve kterém výše

⁷⁵ Informace získané na základě osobní zkušenosti autorky z odborné stáže na Odvolacím finančním ředitelství.

⁷⁶ § 73 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, aktuální znění ve spojení s § 101d odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 23. 6. 2017].

⁷⁷ PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. 10. aktualizované vydání, Olomouc: ANAG, 2016, 807 s., ISBN 978-80-7554-005-8.

⁷⁸ HOLUŠA, Bohumil. *Sankce v souvislosti s podáním kontrolního hlášení DPH po 1. 1. 2016*. převzato z: ucetni-portal.cz, Oswald a.s. – účetní portál. publikováno 22. 12. 2015. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 21. 6. 2017].

nadepsaná ustanovení rozvinula a stanovila podmínky, za kterých lze některé z pokut prominout.⁷⁹

Kontrolní hlášení je ze strany Finanční správy a správců daně bráno jako velký přínos, kdy v prvním roce po zavedení kontrolního hlášení (tedy za rok 2016) předčil výsledek tohoto opatření o téměř tři miliardy korun. Kontrolní hlášení tak za 15 měsíců odhalilo necelé dva tisíce podvodných řetězců a zabránilo daňovému úniku v teoretické výši přesahující 20 miliard Kč.⁸⁰

2.7 Mezinárodní výměna informací

Institut mezinárodní výměny informací je na rozdíl od předchozích opatření proti krácení daní upraven vlastním zákonem, zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní výměně informací při správě daní⁸¹. Tento zákon implementuje směrnici Rady EU č. 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní⁸².

Mezinárodní výměna informací fungovala již před přjetím tohoto zákona. Na nadnárodní platformě fungovaly (fungují) bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění (zejména na daně přímé), dohody o výměně informací, multilaterální úmluva o výměně informací a memoranda o porozumění.⁸³

⁷⁹ FOJTÍK, Jiří. *Informace GFŘ k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení.* (č.j.: 34529/17/7100-20116-050484) [online]. Generální finanční ředitelství, © 2017 [cit. 21. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/34529_17_prominuti_pokut_za_KH.pdf.

⁸⁰ PETLACHOVÁ, Petra. *Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na daní 21,5 mld. korun.* [online]. Generální finanční ředitelství, © 2017 [cit. 21. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581>.

⁸¹ Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (zákon o mezinárodní výměně informací při správě daní). In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 24. 6. 2017].

⁸² Směrnice Rady (EU) č. 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 24. 6. 2017].

⁸³ MATUŠTÍK, Radek. Nový zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní. *Právní rádce*. 2013, č. 8, s. 44-47. ISSN 1210-4817.

Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní je použitelný pro všechny typy daní, jak pro daně přímé, tak i pro ty nepřímé.⁸⁴ Na získání informací o daňových subjektech pro oblast daně z přidané hodnoty se tedy také použije tento zákon.

Mezinárodní spolupráce při výměně informací je velmi důležitým nástrojem v prevenci krácení daní, neboť daňové subjekty v rámci své daňové optimalizace využívají tzv. daňových rájů. Daňový ráj je označení pro stát, který nabízí lepší možnosti daňové optimalizace pro své daňové subjekty. Může jít například o velmi nízké sazby daní či dokonce osvobození od daní. Mezi daňové ráje patří několik desítek států, které mají (v porovnání s Českou republikou) mnohem výhodnější daňové podmínky.⁸⁵

K mezinárodní spolupráci při výměně informací může dojít ze čtyř důvodů. Prvním z nich je žádost, na základě které dožádaný stát poskytne informaci. Druhým důvodem je automatizace výměny informací, kdy předmětem jsou údaje přímo sdělované Evropské komisi – mezi tyto informace však informace o dani z přidané hodnoty nepatří. Dalším typem informací je vlastní podnět jednoho státu poskytnout informaci státu druhému. Dojde k tomu ve většině případů v situaci, kdy se první stát dozví, že na území druhého státu by mohlo dojít k daňovému úniku a upozorní na to druhý stát. Posledním důvodem mezinárodní výměny informací je pouze zpětná vazba, kdy státy poskytují sdělení příslušným orgánům informace o průběhu spolupráce.⁸⁶

Vzhledem k časové náročnosti mezinárodní výměny informací, stanoví zákon o mezinárodní výměně informací stavení prekluzivní tříleté lhůty pro stanovení

⁸⁴ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 1. vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s., 2017, 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.

⁸⁵ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 1. vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s., 2017, 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.

⁸⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (zákon o mezinárodní výměně informací při správě daní). In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 24. 6. 2017].

daně.⁸⁷ Dříve toto ale právní řád neupravoval, za doby účinnosti předchozího zákona, který byl nahrazen tímto zákonem. Toto ustanovení se do nového zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní dostalo na základě ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu⁸⁸.

⁸⁷ § 9 odstavec 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (zákon o mezinárodní výměně informací při správě daní). In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 24. 6. 2017].

⁸⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č.j. 5 Afs 71/2009. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 25. 6. 2017].

3 Karuselové obchody

Na základě karuselových obchodů dochází k velmi významnému úniku daně z přidané hodnoty. Jsou to podvodné řetězce (či kruhy), kdy jeden z účastníků takového obchodu neodvede daň správci daně a další si na stejné zboží nebo službu nárokuje nadměrný odpočet. Tedy nejen že stát přichází o odvedenou daň, ale zároveň, pokud neprokáže podvod, přichází zároveň o vyplacený nadměrný odpočet.⁸⁹

U karuselového obchodu je podmínka zahraničního subjektu (subjekt č. 1). Tento subjekt pak prodá do České republiky zboží či službu bez daně z přidané hodnoty obchodníkovi (subjekt č. 2), který prodá zboží či službu dalšímu subjektu (subjekt č.3). Druhý obchodník však neodvede daň z přidané hodnoty. Z důvodu, že většinou neexistuje či není dohledatelný, bývá nazýván jako „bílý kůň“. Třetí subjekt pak prodá zboží znovu do zahraničí jako plnění s nárokem na nadměrný odpočet a tento pak vyžaduje po správci daně vyplatit.⁹⁰

Jako nástroje proti karuselovým obchodům se v současné době v České republice používají hlavně: režim přenesení daňové povinnosti, kontrolní hlášení a mezinárodní spolupráce prostřednictvím mezinárodní výměny informací.

Problematicnost je ze strany správců daně shledávána zejména v komplexnosti daňového úniku a v jeho šíři.⁹¹ Tak jak byl karuselový obchod popsán výše je

⁸⁹ *Karusel (karuselový podvod)*. financnisprava.cz [online]. Publikováno 28. 1. 2016. [cit. 28. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>.

⁹⁰ *Karusel (karuselový podvod)*. financnisprava.cz [online]. Publikováno 28. 1. 2016. [cit. 28. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>.

⁹¹ Informace získané na základě osobní zkušenosti autorky z odborné stáže na Odvolacím finančním ředitelství.

pouze velmi zjednodušené schéma, neboť ve skutečnosti tyto řetězce čítají desítky či až stovky subjektů. Je poté velmi obtížné odhalit celý řetězec.⁹²

Často v těchto případech dochází k nákupu a prodej téhož zboží. Toto zboží je podle zkušeností správců daně koupeno a prodáno jednomu subjektu i několikrát, pokaždé se zvýšenou cenou, ze které si nárokují nadměrný odpočet. Nejsou výjimkou ani případy, kdy byl objeven karuselový obchod, kde zboží bylo obchodováno za desetinásobky až stonásobky běžné ceny.⁹³

Fiktivní plnění je dalším typickým prvkem pro karuselové obchody. Správci daně se i s těmito případy shledávají velmi často. Příkladem může být případ Freedom, kdy bylo vykazováno fiktivní plnění, avšak na základě zavedení povinnosti podávat kontrolní hlášení byl i tento karuselový obchod dopaden.⁹⁴

⁹² *Karusel (karuselový podvod)*. financnisprava.cz [online]. Publikováno 28. 1. 2016. [cit. 28. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>.

⁹³ Informace získané na základě osobní zkušenosti autorky z odborné stáže na Odvolacím finančním ředitelství.

⁹⁴ *Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení*. financnisprava.cz [online]. Publikováno 28. 1. 2016. [cit. 28. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf.

Závěr

Tato diplomová práce se zabývala opatřením proti krácení daně z přidané hodnoty. Jak lze po přečtení práce dovodit, není tato problematika vůbec jednoduchá.

První část věnující se obecné úpravě daňových podvodů (s mírným zaměřením na daň z přidané hodnoty) měla za úkol pokusit se vyměřit hranici mezi daňovou optimalizací a daňovým únikem. Tento úkol se bohužel naplnit nepodařilo, neboť tato problematika je natolik složitá že hranu mezi legální daňovou optimalizací a nelegálním daňovým únikem lze pouze naznačit a dotvářet postupně, zejména judikaturou soudů.

Z druhé části, katalogu opatření institutů proti krácení daně z přidané hodnoty, vyplývá, že stát vytvořil komplexní systém sestávající se z institutů preventivních i institutů sankčních.

K poslednímu cíli této práce lze uvést následující. Za nejproblematictější způsob krácení daně z přidané hodnoty lze považovat karuselové obchody, kdy je velmi problematické odběratelsko-dodavatelský kruh vypátrat. Právě proti těmto daňovým únikům bylo zavedeno kontrolní hlášení a podle dosavadních výsledků je úspěšnost poměrně vysoká.

Je však na pochybách, kolik dalších opatření se v budoucnu ještě vyskytne a jak hojně se budou využívat. Jak již bylo řečeno v úvodu této diplomové práce, člověk je tvor vynalézavý a právo není tak neprůstřelné, jak by si zákonodárci přáli.

Použité zdroje

Monografie

- [1] BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 552 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- [2] GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2015 výklad s příklady*. 11. vydání. Praha: GRADA publishing, 2015. 384 s. ISBN 978-80-247-550-1.
- [3] HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. 1. vydání. Opatovice nad Labem: Tiskárna PRINT 09, 2015, 102 s. ISBN 978-80-260-8316-0.
- [4] HNÁTEK, Miroslav. *Zcela legální daňové triky*. 1. vyd., Praha: Grada Publishing, 2016. 224 s. ISBN 978-80-905899-3-3.
- [5] HOLUBOVÁ, Olga; DRÁBOVÁ, Milena; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 6. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-741-6.
- [6] KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 1. vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s., 2017, 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
- [7] MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1995, 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
- [8] PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem*. 10. aktualizované vydání, Olomouc: ANAG, 2016, 807 s., ISBN 978-80-7554-005-8.
- [9] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2014*. 12 aktualizované vydání. Praha: VOX, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.
- [10] VOLKOVÁ, Jana; TOMANOVÁ, Veronika. *Kontrolní hlášení 2016 – výklad s příklady*. 1 vydání Praha: VOX, 2016, 80 str. ISBN 978-80-87480-42-7.

Články

- [11] BOHÁČ, Radim. Teoretické a praktické otázky českého daňového práva z hlediska daňových úniků a podvodů. In: BABČÁK, Vladimír a kol.

- Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 125-137. ISBN 978-80-8152-303-8.
- [12] HODINKOVÁ, Michaela; SVIRÁK, Pavel. Tax management versus tax evasion. *ACTA STING*. 2016, č. 1/2016, s. 21. ISSN 1805-6873.
- [13] HOLUŠA, Bohumil. *Sankce v souvislosti s podáním kontrolního hlášení DPH po 1. 1. 2016*. Převzato z: ucetni-portal.cz, Oswald a.s. – účetní portál. publikováno 22. 12. 2015. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 21. 6. 2017].
- [14] KOHAJDA, Michael. Vývoj zákazu zneužití práva v daňové judikatuře České republiky. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 273-282. ISBN 978-80-8152-303-8.
- [15] KUBINCOVÁ, Soňa. Daňové úniky verzus právná istota. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 321-333. ISBN 978-80-8152-303-8.
- [16] LÉNÁRTOVÁ, Gizela. Faktory vzniku daňových únikov. *Ekonomické rozhľady*. 2000, roč. 29, č. 3, s. 243. ISSN 0323-262X.
- [17] MATUŠTÍK, Radek. Nový zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní. *Právní rádce*. 2013, č. 8, s. 44-47. ISSN 1210-4817.
- [18] PAŘÍZKOVÁ, Ivana. Daň z přidané hodnoty a její možná optimalizace. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 125-137. ISBN 978-80-8152-304-5.
- [19] SKALICKÁ, Hana. Daňové úniky, daňové podvody a jejich trestněprávní konsekvence – porovnání české a slovenské právní úpravy. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky*. Košice: Univerzita Pavla Josefa Šafárika v Košiciach, 2015, s. 237-252. ISBN 978-80-8152-304-5.

Judikatura

Nejvyšší správní soud České republiky

- [20] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 12. 2. 2017, č.j. 1 Afs 53/2016. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2017 [cit. 4. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Uvod/art/1>.
- [21] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. prosince 2014, sp. zn. 4 Afs 223/2014. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2014. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 23. 5. 2017].
- [22] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 2. 2. 2012, č.j. 5 Afs 58/2012. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2012 [cit. 5. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Uvod/art/1>.
- [23] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č.j. 5 Afs 71/2009. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2010. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 25. 6. 2017].

Ústavní soud České republiky

- [24] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 17. 12. 1997, č.j. Pl. ÚS 33/97. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud © 1997. [cit. 4. 6. 2017], Dostupné z: <http://www.usoud.cz/>.
- [25] Nález Ústavního soudu ČR ze dne 31. 10. 2007, č.j. III. ÚS 374/06. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud © 2007. [cit. 5. 6. 2017], Dostupné z: <http://www.usoud.cz/>.
- [26] Nález Ústavního soudu České republiky ze dne 6. 12. 2016, č.j. Pl. ÚS 32/15-1. *Ústavní soud* [online]. Ústavní soud, © 2016 [cit. 21. 6. 2016]. Dostupné z: <http://www.usoud.cz/>.

Soudní dvůr Evropské unie

- [27] Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. 2. 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise. Věc C-255/02. In: Beck-online [online právní informační systém]. Nakladatelství C. H. Beck [cit. 20. 6. 2017]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?documentId=mv2tmxzsgaydex3dniydenjv&tocid=mv2tmxzsgaydex3dniydenjv>.

Internetové zdroje

- [28] *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. Ministerstvo financí ČR [online]. Ministerstvo financí, © 2013 [cit. 4. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf.
- [29] Finanční správa. *Jak na podání Kontrolního hlášení Vybrané oblasti pro správné a snadné vyplnění prvního kontrolního hlášení (nejen pro fyzické osoby - čtvrtletní plátce daně)*. [online] Generální finanční ředitelství, © 2016 [cit. 21. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2016-Jak_na_podani_KH.pdf.
- [30] FOJTÍK, Jiří. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení (č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2, č.j. 38 461/14/7001-21002-012287)* [online]. Generální finanční ředitelství, © 2014 [cit. 21. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235-2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf.

- [31] FOJTÍK, Jiří. *Informace GFŘ k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení. (č.j.: 34529/17/7100-20116-050484)* [online]. Generální finanční ředitelství, © 2017 [cit. 21. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/34529_17_prominuti_pokut_za_KH.pdf .
- [32] *Karusel (karuselový podvod)*. financnisprava.cz [online]. Publikováno 28. 1. 2016. [cit. 28. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel> .
- [33] *Klasifikace produkce (CZ-CPA) platná od 1. 1. 2015* [online]. Český statistický úřad, © 2015 [cit. 18. 6. 2017]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa-platna-od-1-1-2015-> .
- [34] PETLACHOVÁ, Petra. *Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. korun.* [online]. Generální finanční ředitelství, © 2017 [cit. 21. 6. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581> .
- [35] *Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení.* financnisprava.cz [online]. Publikováno 28. 1. 2016. [cit. 28. 6. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf .
- [36] SINECKÝ, Filip. *Institut nespolehlivých osob od roku 2017* [online]. portal.pohoda.cz, © 2016 [cit. 18. 6. 2017]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/institut-nespolehlych-osob-od-roku-2017/> .
- [37] SLADKOVSKÝ, Otakar. *Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013 (č.j. 3308/13/7001-21002-012287).* [online]. Generální finanční

ředitelství, © 2014 [cit. 20. 6. 2017]. Dostupné z:
<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

Právní předpisy

Zákony

- [38] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 10. 5. 2017].
- [39] Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti ve znění zákona č. 243/2016 Sb. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 10. 5. 2017].
- [40] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, aktuální znění. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 21. 6. 2017].
- [41] Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (zákon o mezinárodní výměně informací při správě daní). In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 24. 6. 2017].
- [42] Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. In: Beck-online [online právní informační systém]. Nakladatelství C. H. Beck [cit. 20. 6. 2017]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mrqge3v6mjxgawta>.

Nařízení vlády

- [43] Nařízení vlády č. 361/2014 Sb. o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 23. 5. 2017].

Důvodové zprávy

- [44] Důvodová zpráva 733/0 k zákonu, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony ze dne 26. 6. 2012. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 14. 5. 2017].
- [45] Důvodová zpráva 291/0 k zákonu, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony ze dne 22. 12. 2014. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. 21. 6. 2017].

Sněmovní tisky

- [46] Sněmovní tisk č. 129/0. Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky [online]. Parlament České republiky [cit. 23. 5. 2017]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=129&CT1=0>.

Směrnice Rady

- [47] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 23. 5. 2017].
- [48] Směrnice Rady (EU) č. 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 24. 6. 2017].

Oficiální zadání diplomové práce