

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

Obor veřejná správa

Katedra finančního práva a národního hospodářství



Bakalářská práce

Daňové delikty na úseku DPH

Mgr. Hana Elznerová

2012/2013

Čestné prohlášení

„Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma: „Daňové delikty na úseku DPH“ zpracovala samostatně. 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 25. června 2013

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí své práce JUDr. Ivaně Pařízkové, Ph.D. za trpělivost, své rodině za podporu a především Mgr. Tomáši Rozehnalovi za jeho lidský přístup a odbornou pomoc.

Anotace:

Elznerová, Hana. Daňové delikty na úseku DPH, bakalářská práce. Brno: MU, Právnická fakulta, 2013.

Práce je zaměřena na specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně. Vzhledem k nedostatku odborné literatury na toto téma, vychází práce kromě několika knižních zdrojů zejména z rozsudků Nejvyššího správního soudu i Evropského soudního dvora. Cílem bakalářské práce je popsat problematiku dokazování daňových deliktů ze strany správce daně a možné následné pokračování v postihu za daňový delikt v rámci trestního řízení. Práce měla poukázat zejména na složitou pozici správce daně při jeho argumentaci v souladu s platným právním zázemím a na značné odlišnosti v posuzování deliktu v průběhu daňového a trestního řízení.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, správce daně, daňové řízení, dokazování, daňový delikt, zkrácení daně, trestní řízení, úmysl.

Annotation:

Elznerová, Hana. Tax offenses in the Field of VAT, bachelor thesis. Brno: MU, Faculty of Law, 2013.

This thesis is focused on specifics of proving evidence in tax proceedings in relation to offense of tax evasion. Due to the lack of literature on the subject, this thesis is based on several book resources and particularly on the judgments of the Supreme Administrative Court and the European Court of Justice. The aim of this thesis is to describe the problems of proving tax criminality from the point of view of tax administrator and possible subsequent continuation of penalties for tax offenses in the criminal proceedings. This thesis should refer in particular to the complex tax administrator position in his argumentation in accordance with the legal background and the considerable differences in the assessment of a tax offense in the course of a criminal proceeding.

Keywords: value added tax, tax administrator, tax proceedings, proving, taxation offence, tax evasion, criminal proceedings, intent.

Obsah

Úvod	5
1. Základní terminologie	7
2. Dokazování při správě daní z pohledu daně z přidané hodnoty	11
2.1 Dokazování obecně	11
2.2 Dokazování straně vstupu	15
2.3 Dokazování na straně výstupu	21
2.4 Stanovení daně pomůckou	22
3. Trestný čin zkrácení daně	26
3.1 Skutková podstata	26
3.2 Subjektivní stránka	28
4. Problémy při prokazování trestného činu zkrácení daně s ohledem na specifika dokazování při správě daní	30
5. Budoucí vývoj judikatury ESD	34
Závěr	35
Použité prameny	37

Úvod

Motto: „ *Ubi cessat ratio legis, cessat ipsa lex* “¹

Cílem této práce je seznámit čtenáře s problematikou daňových deliktů vznikajících na dani z přidané hodnoty. Autorka bakalářské práce se pokusí nastínit možnosti prokazování daňových deliktů správcem daně a jejich trestání ze strany orgánů činných v trestním řízení.

Tématu daňových deliktů se autorka bakalářské práce věnuje v rámci své práce v oblasti finanční správy. Důvodem pro výběr tématu je především aktuálnost problematiky, vysoká společenská nebezpečnost tohoto deliktního chování a také malá informovanost veřejnosti o procesu prokazování ze strany daňové správy. Většina odborných publikací se zabývá dokazováním daňového subjektu v daňovém řízení, avšak přechod důkazního břemene na správce daně a vypořádání se s ním při prokazování daňového deliktu je v odborné literatuře značně okrajová záležitost. Stejně tak se nevěnuje dostatečná pozornost výtěžnosti trestních oznámení podaných daňovou správou orgánům činným v trestním řízení a důvodům, pro které je značná část těchto podnětů zastavena.

Práce je rozčleněna do šesti kapitol. První kapitola se zaměřuje na vysvětlení základních pojmů z oblasti daňového a trestního řízení.

Druhou kapitolou bude nastíněna problematika daňového řízení a prokazování daňového deliktu, tedy přechodu důkazního břemene na správce daně. Po obecném vysvětlení procesu dokazování se práce zaměří na delikty v oblasti DPH. Daňové delikty mohou být způsobeny konáním daňového subjektu v rozporu se zákonem nebo proti účelu zákona, a to jak na straně „vstupu“, tak i na straně „výstupu DPH“. Zajímavou problematikou jsou daňové delikty způsobené nekonáním daňového subjektu, kdy se správce daně může ocitnout v důkazní nouzi a volí náhradní způsob stanovení daně pomůckami. Plní však pomůcky v DPH opravdu funkci kvalifikovaného odhadu daně nebo jsou samostatnou sankcí za neplnění povinností, jak to často pocítuje daňový subjekt? Na místě bude také exkurz do ustálené judikatury z této oblasti.

Třetí kapitola se zaměří na základní principy trestního řízení. Co je skutkovou podstatou trestného činu a jaká je jeho subjektivní stránka?

Ve čtvrté kapitole bude provedeno srovnání mezi procesem dokazování v daňovém a trestním řízení, hodnocení obou řízení s ohledem na úspěšnost prokázání daňového deliktu a jeho potrestání. Na jakém principu probíhá vyšetřování a dokazování v trestním řízení? Co když se v důkazní nouzi ocitne vyšetřovatel? Jakým způsobem

¹ „Kde končí smysl zákona, končí i zákon.“ (srov. KINCL, J. *Dicta et regulae iuris aneb právnícké mudrosloví latinské*. Praha: Karolinum, 1990. s. 295)

jsou vyhodnoceny podněty o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně? Následně dojde k vypořádání se s jednotlivými hypotézami stanovenými pro tuto práci:

H1: Malá výtěžnost trestních oznámení je dána odlišností ve vedení dokazování v daňovém řízení a orgány činnými v trestním řízení.

H2: Stanovení daně pomůckami plní v daňovém řízení funkci kvalifikovaného odhadu daně ve správné výši a jejich použití je důsledkem daňového deliktu spočívajícího v nekonání daňového subjektu zákonem uložených povinností.

V páté kapitole se autorka zamyslí nad budoucností právního systému v oblasti daně z přidané hodnoty, de lege ferenda.

Šestou kapitolou se práce uzavře stručným shrnutím a zhodnocením jejího významu.

Při práci byly použity metody deskripce, analýzy a komparace. Zdrojem pro obsah a závěry uvedené práce byla především platná právní úprava, judikatura Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu, Evropského soudního dvora a odborné publikace z oblasti finančního a trestního práva.

Bakalářská práce odráží právní stav ke dni 25. června 2013.

1. Základní terminologie

Problematika dokazování deliktů na úseku finanční správy, konkrétně v oblasti DPH, s sebou přináší celou řadu odborných pojmů, které je žádoucí definovat dříve, než bude přistoupeno k samotnému výkladu zvoleného tématu. Logicky častým pojmem užívaným v následujícím textu bude **daň z přidané hodnoty**.

Daň z přidané hodnoty patří v rámci daňového systému k daním nepřímým. Poprvé v Evropě byla zavedena ve Francii v roce 1954, když již o rok dříve se objevila v daňové politice státu Michigan v USA.² Vzhledem k tomu, že systém daně z přidané hodnoty je používán od šedesátých let minulého století, je již vcelku dobře propracovaný. Dá se konstatovat, že má velmi mnoho předností, ale také slabých míst. Do našeho daňového systému byla daň z přidané hodnoty zapracována od roku 1993 a i přes značný výskyt daňových deliktů na této dani přináší každoročně do státního rozpočtu nemalý zisk.

Vzhledem k tomu, že se tato daň uplatňuje při spotřebě většiny zboží i služeb, bývá označována jako daň univerzální. „Nejdůležitějším znakem daně z přidané hodnoty je její mnohofázovost, což znamená, že se vyskytuje ve všech fázích obratu, počínaje získáváním surovin přes výrobu, mnohočetnost distribučních míst a konče poslední fází, kterou je konečná konsumpce.“³ Systém je nastaven tak, že DPH je odváděna plátcem z ceny při prodeji jeho produktu. Zároveň má tento plátců nárok na vrácení daně, kterou zaplatil v ceně produktu svým dodavatelům. Ve skutečnosti je tedy zdaňována jen část, o kterou původní hodnotu navýší plátců vlastní činností. Celkovou daň z přidané hodnoty pak nese až konečný spotřebitel, který ji má zahrnutou v ceně produktu.

Efektivita jejího výběru se odvíjí od schopnosti platné právní úpravy pružně reagovat na proměnlivé požadavky našeho ekonomického systému. Od 1.5.2004, kdy se naše republika stala členem Evropské unie, došlo k rozsáhlé změně legislativy na úseku DPH. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), postupně reaguje na nadřazenost předpisů Evropské unie, zejména Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 (dále jen „Šestá směrnice“)⁴ našemu právnímu systému a v současnosti stále probíhá proces transformace platných předpisů EU do našeho právního systému prostřednictvím novel zákona o DPH. Záměrem Evropské komise je zavedení „společného režimu zdanění“, na základě něhož každý daňový subjekt podnikající v rámci Evropské unie plní své daňové povinnosti na jednom určeném místě. K tomu je však potřeba dosáhnout harmonizace daňových systémů jednotlivých členů EU, k čemuž slouží právě komunitární právní akty (nařízení, směrnice,

² MRKÝVKA, Petr a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno: MU, 2004. 243 s.

³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan et al. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 368 s.

⁴ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, dříve směrnice 77/388/EHS

rozhodnutí, stanoviska a doporučení) a také judikatura Evropského soudního dvora (dále také jen „ESD“), která pomáhá významně s výkladem komunitárního práva. Judikáty ESD jsou podstatné také za situace, kdy ještě není plně harmonizováno komunitární právo a daňový subjekt se domáhá práva přiznaného směrnicí. Pak se může dožadovat aplikace komunitárního práva prostřednictvím Evropského soudního dvora.

„ESD je konzistentně názoru, je-li ustanovení směrnice ve věci, které se spor týká, nepodmíněně a dostatečně jasné, mohou se jednotlivci před národním soudem ve sporu s daným státem, na toto ustanovení směrnice spoléhat v případech, kdy členský stát nezavedl směrnici do domácího práva včas nebo ji implementoval nesprávně. (z Rozhodnutí ESD ve věci C - 8/81 Becker, C - 103/88 Fratelli Constanzo)“⁵

Proto, aby byl výběr daně z přidané hodnoty efektivní nepostačí jen účinná hmotná právní úprava nastíněná výše, ale je potřeba i kvalitní procesní předpis, jakým je od roku 2009 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který zcela nahradil dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nutnost změn, které daňový řád obsahuje v porovnání s předchozí procesní úpravou, vzešla z toho, že řada ustanovení ve staré úpravě již byla překonána aplikační praxí i stále se vyvíjející judikaturou. Při aplikaci daňového řádu je třeba myslet na to, že pravidla v něm zakotvená se užijí jen tehdy, pokud danou věc neřeší hmotněprávní daňový předpis. Správní řád se pak neužije nikdy (§ 262 daňového řádu), neboť daňový řád byl koncipován tak, aby se daňové právo stalo zcela nezávislé na právu správním. Proto také daňový řád společně s hmotněprávními předpisy obsahuje všechny definice pojmů potřebných při správě daní.

V první řadě je to definování samotného pojmu správy daní. **Správa daní** je činností orgánu veřejné správy a představuje právo činit opatření potřebná ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Adresáti správy daní pak vykonávají konkrétní postupy vedoucí ke splnění jejich daňových povinností, čímž následně vyvolávají **daňové řízení**, resp. ovlivňují jak jeho průběh, tak i výsledek.⁶ **Daňové řízení** je klíčovým správním řízením, ve kterém se rozhoduje o daních, poplatcích, odvodech, o zálohách na tyto platby a o odvodech za porušení rozpočtové kázně.

Správa daní probíhá mezi správcem daně na jedné straně a osobami zúčastněnými na správě daní na straně druhé.

Správcem daně je správní orgán či jiný státní orgán (orgány veřejné moci), pokud je mu zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní. Mezi správce daně patří **finanční správa**, kterou v současnosti dělíme na územní pracoviště finančních úřadů, finanční úřady, Odvolací finanční ředitelství, Generální finanční ředitelství. Správcem daně je také **celní správa** tvořená celními úřady, celními ředitelstvími a Generálním

⁵ BREJCHA, Petr. DPH v Evropském společenství. Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Jihlava: Century CZ, 2004, 13s.

⁶ RADVAN, Michal a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno: MU, 2008. 74 s.

ředitelstvím cel. Dalším správcem daně jsou **územní samosprávné celky, orgány výkonné moci a další subjekty** vykonávající veřejnou správu.⁷

Daňový řád vymezuje osoby zúčastněné na správě daní jako **daňové subjekty a třetí osoby**, jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčeny. **Daňový subjekt** je každý, koho tak označí daňový řád či hmotněprávní předpisy o jednotlivých daních, jakož i osoba, kterou tyto předpisy označují jako poplatníka či plátce daně.⁸ Definice daňového subjektu se nalézá pro naše potřeby konkrétně v ustanovení § 5 ZDPH, odkud lze dovodit, že daňovým subjektem je osoba povinná k dani, tedy fyzická či právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost.

Předmětem správy daní jsou daně. **Daň v užším slova smyslu** lze definovat jako povinnou, nenávratnou a zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, aniž se přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění. Daněmi v daňovém řízení jsou míněny nejen daně v užším pojetí, ale právní úprava zavádí pojem legislativní zkratka „**daň**“, **která zahrnuje i clo a poplatky**. Pro účely správy daní je pak pojem **daň** šířeji vymezen přímo v daňovém řádu, kde se v ust. § 2 odst. 3 uvádí: „daní se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“

Správa daní je činnost podléhající nejen přísné zákonné úpravě, ale také řadě zásad. Tyto zásady vycházejí ze základního ústavního zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, další jsou vymezeny v ustanoveních § 5 až § 9 daňového řádu a některé neméně zásadní, týkající se především morálky, jsou nepsané.

V daňovém řízení se uplatňuje především **zásada zákonnosti**, která je považována za stěžejní mezi ostatními zásadami ovládající daňové řízení. Ty jsou upravené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p. (dále jen „daňový řád“) a velmi se podobají obecným zásadám ve správním řízení tak, jak jsou nastíněny ve správním řádu.⁹ I když se v daňovém řízení nikdy nepoužije ustanovení správního řádu, a to ani subsidiárně¹⁰, tak zásady správního řádu použitelné při správě daní jsou a v podstatě se v daňovém řádu opakují. Kromě zásady zákonnosti je v ustanovení § 5 daňového řádu zastoupena také **zásada legitimacy a proporcionality**. V následujícím ustanovení se připomínají **zásada rovnosti, spolupráce, poučení a vstřícnosti**, následovány **zásadou včasnosti a hospodárnosti**. Za velmi podstatné ve světle následující kapitoly se jeví **zásady**

⁷ srov. ust. § 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

⁸ srov. ust. § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

⁹ Zákon č. 500/2004 Sb., Správní řád, ve znění p.p.

¹⁰ srov. ust. § 262 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

volného hodnocení důkazů, legitimního očekávání a hledání materiální pravdy. Na rozdíl od správního řádu se v daňovém řízení vždy uplatní zásada nevěřejnosti a mlčenlivosti, zásada inkviziční a oficiality a zásada ochrany dat.¹¹

¹¹ srov. ust. § 5-9 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

2. Dokazování při správě daní z pohledu daně z přidané hodnoty

„Argumenta non sunt numeranda, sed ponderanda.“¹²

2.1 Dokazování obecně

„Prvotním způsobem či metodou je stanovení daně pomocí dokazování; aby však tento způsob mohl být použit, je třeba, aby daňový subjekt plnil své zákonné povinnosti, tj. především řádně vedl účetnictví či jiné povinné evidence a doložil s jejich pomocí, případně jiným způsobem, skutečnosti významné pro stanovení daně. Druhým způsobem je stanovení daně za použití pomůcek: tento způsob se uplatní tehdy, jestliže daňový subjekt neplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daň dokazováním (...). Třetím způsobem je sjednání daně: tento způsob lze užít jen tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal údaje ohledně svého daňového základu a výše daně a tyto částky nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek (...). Vyjmenované způsoby stanovení daně však nejsou jen dílčími postupy, jež lze v daňovém řízení libovolně a pružně kombinovat podle uvážení správce daně, neboť zákonné předpoklady jejich užití jsou odlišné. Tyto tři instituty – stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně – se uplatňují v přísném pořadí a navzájem se vylučují: pomůcky nastupují pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním, sjednání daně pak má místo tam, kde nelze daň spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Musí být tedy nemožné stanovit daň metodou předcházející, aby mohla být užita metoda následující.“

(Nejvyšší správní soud, č. j. I Afs 153/2004-136 ze dne 21. 12. 2005)

Dokazování je charakteristická činnost, kterou provádí příslušný správce daně za účelem zjištění všech skutečností důležitých pro správné posouzení a rozhodnutí o věci. Správce daně dbá zejména na to, aby skutečnosti zjistil co nejúplněji a dodržel přitom všechny zákonem dané postupy a procesní pravidla.¹³ Neznačená to, že správce daně vždy zjistí pravdu, ale je potřeba vyvinout maximum úsilí, aby se zjištění pravdivého skutkového stavu co nejvíce přiblížil. Toto úsilí odráží zásadu hledání materiální pravdy při správě daní, kdy je vyloučena akceptace jakéhokoliv zastřeného skutečného stavu stavem formálně-právním, tzv. dissimulací. Při uplatňování zásady materiální pravdy leží důkazní břemeno vždy na bedrech správce daně.

¹² „Důkazy se nesčítají, ale zvažují.“ (srov. KINCL, J. Dicta et regulae iuris aneb právnické mudrosloví latinské. Praha: Karolinum, 1990. s. 46).

¹³ srov. LANDGRÁF, Roman. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní. Daňový expert. 2009, č. 6, s. 11.

„Povinnost dokazovat svěřená správci daně neznamena pasivitu osob zúčastněných na správě daní, není ani v rozporu s důkazním břemenem daňového subjektu, je vyjádřením odpovědnosti správce daně za naplnění účelu správy daní, k čemuž dokazování jako jádro jeho činnosti zásadně náleží.“¹⁴

Předmětem dokazování jsou tedy skutečnosti, které mají být zjištěny. Jde o jevy či jejich výsledky, někdy označované jako skutkové okolnosti. Rozsah dokazování je pak okruh důkazů, především jejich množství, kvalita a vymezení hranic dokazování v daňovém řízení.¹⁵

Pro správu daní je charakteristické, že důkazní břemeno nese zásadně daňový subjekt. Ten prokazuje zejména vše, co je povinen uvést v daňovém tvrzení a dalších svých podáních. Na daňovém subjektu leží břemeno tvrzení, podle něhož je povinen přiznat daň, a břemeno důkazní, které mu dává za povinnost prokázat svá tvrzení. Daňový subjekt naplňuje břemeno tvrzení tak, že správně tvrdí výši daně, kterou současně uhradí.¹⁶ Tuto povinnost realizuje prostřednictvím daňového tvrzení, v němž je povinen si daň sám vyčíslit. Správce daně následně daňové tvrzení přezkoumá. Pokud nemá námitky proti přiznané výši daně, rozhodne o dani v souladu s podaným tvrzením. Pokud správce daně tvrzenou daň neakceptuje nebo má-li za to, že ve věci tvrzení existují pochybnosti, vyzve daňový subjekt, aby své tvrzení prokázal v procesu dokazování. Správce daně může požadovat po daňovém subjektu prokázání i dalších skutečností nutných pro správné stanovení daně, aniž je daňový subjekt sám tvrdí. Není při své činnosti vázán pouze návrhy daňového subjektu, ale provádí dokazování i na základě své vlastní iniciativy. Primární iniciativa však náleží daňovému subjektu, který své důkazní břemeno musí unést, jinak se vystavuje alternativě stanovení daně podle pomůcek.

Provádět dokazování znamená v první řadě shromažďovat důkazní prostředky, které obsahují konkrétní důkazy, tedy přímé poznatky z procesu dokazování. Na počátku dokazování musí správce daně rozlišit skutečnosti, které jsou v daném případě rozhodné pro posouzení dané věci, a tyto skutečnosti učinit předmětem dokazování.

Důkazními prostředky jsou jakékoliv podklady získané zákonným postupem ověřující skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daňové povinnosti. Je zejména o tvrzení daňového subjektu, důležité listiny, znalecké posudky k věci, svědecké

¹⁴ srov. BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka et al. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 509.

¹⁵ srov. BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka et al. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 506.

¹⁶ srov. Srov. LANDGRÁF, R. Důkazní břemeno a negativní teorie důkazní. 1. část. *Daňový expert*. 2009, č. 6, s. 11.

výpovědi, ohledání věci, podklady od jiných orgánů veřejné moci, podklady z jiného daňového řízení či z daňového řízení jiného daňového subjektu.¹⁷

Podstatou zjištění skutkového stavu věci je úsudek správce daně o tom, které z rozhodných skutečností jsou pravdivé, nebo které z nich je možné považovat za prokázané na základě získaných důkazních prostředků. Pokud existují rozpory mezi zjištěnými skutečnostmi, musí správce daně provést další dokazování, kterým prokáže správnost jednoho nebo druhého tvrzení. Poté, co správce daně jednotlivé důkazní prostředky a v nich obsažené důkazy nashromáždí, přistoupí k jejich hodnocení.

Hodnocení důkazů se děje na základě zásady volného hodnocení důkazů, která je obsažena i v dalších procesních rádech:¹⁸ „*Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*“¹⁹

Hodnocení důkazů je závěrečnou fází dokazování založené na přísně logickém způsobu uvažování správce daně, zejména s pomocí analytických a syntetických metod s využitím indukce a dedukce. Nejprve správce daně jednotlivé důkazy analyzuje z hlediska pramenů a závažnosti skutečností, které z nich vyplývají. Vyloučí důkazy, které sice prokazují, že určitá skutečnost nastala, avšak ta není nijak právně významná. Z důkazů musí být vyňaty takové, které neprošly testem zákonnosti jejich pořízení. To znamená, že byly získány z pramene, který zákon nepřipouští či nebyly získány ve správném stádiu řízení nebo při jejich pořízení nebyly dodrženy procesní práva osob zúčastněných na správě daní.

Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti jednotlivých důkazů představuje konečnou syntézu v rámci závěrečné fáze dokazování. Pravdivost důkazu dokládá, nakolik lze závažné okolnosti plynoucí z důkazu považovat za existující a prokázané. Věrohodnost pak vyjadřuje míru pravdivosti, jeho důkazní moc. Pokud správce daně neosvědčí některý důkaz za věrohodný, je povinen se v rámci jeho hodnocení vypořádat s odůvodněním, proč tak s daným důkazem naložil. Případné rozpory mezi provedenými důkazy musí správce daně vyjasnit nejpozději při hodnocení důkazů. Často je složité posuzovat pravdivost jednotlivého důkazu a k jeho osvědčení, co do pravdivosti, pak přistoupí správce daně až při zhodnocení důkazů ve vzájemných souvislostech, kdy opětovně zkoumá jejich obsah, vzájemně ho porovnává, prověří vazby mezi nimi a teprve v souhrnu vysloví závěr o jejich pravdivosti a věrohodnosti.²⁰ Své úvahy musí správce daně přesvědčivým a přezkoumatelným způsobem zdůvodnit.

¹⁷ srov. ust. § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

¹⁸ např. ust. § 132 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění p.p. a ust. § 2 odst. 6 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění p.p.

¹⁹ viz § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

²⁰ srov. BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka et al. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 53.

Tato povinnost je zakotvena v daňovém řízení nově, teprve se vznikem daňového řádu, který vyžaduje sepsání úředního záznamu, pokud neexistuje správcem daně vyhotovené a řádně zdůvodněné rozhodnutí.²¹

Kromě toho, že je správce daně zodpovědný za vedení řádného a zákonného procesu při dokazování a nalézání materiální pravdy, je taky povinen prokazovat skutečnosti vyjmenované taxativně v ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu:

„ Správce daně prokazuje

a) oznámení vlastních písemností

b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce

c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,

d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti,

e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. “

Ve všech výše uvedených případech tak dochází k přenosu důkazního břemene na správce daně. Za pozornost stojí zejména právní věta uvozená písmenem c). Za tímto písmenem je soustředěno tzv. **těžiště důkazního konfliktu**²² mezi správcem daně a daňovým subjektem, které se přelévá v průběhu dokazování z jedné strany na druhou. Daňový subjekt prokáže své tvrzení, správce daně vyvrátí tvrzené skutečnosti a tím přenese zase důkazní břemeno zpět na daňový subjekt prostřednictvím výzvy k prokázání. Správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání těch skutečností, jejichž prokázání v rozumné míře vůbec vyžadovat lze. Musí přitom ctít zejména zásadu přiměřenosti a splnit kumulativně podmínky uložené daňovým řádem v ustanovení § 92 odst. 4, kde je vyžadován jednak aktivní průběh řízení a za druhé pak fakt, že dané poznatky nelze získat z vlastní evidence.

Nepodaří-li se dostatečně zjistit skutkový stav projednávané věci, je na správci daně s ohledem na zásadu vyšetřovací, aby obstaral důkazy pro co nejpřesnější stanovení daňové povinnosti, neboť nese odpovědnost za řádně zjištěný skutkový stav. V daňovém řízení se tak na rozdíl od civilního řízení, uplatňuje pouze **objektivní důkazní břemeno**, které ukládá daňovému subjektu, jaké skutečnosti musí tvrdit, aby se vyhnul postihu. Naproti tomu v civilním řízení jsou účastníci povinni prokázat svá

²¹ srov. ust. § 63 a § 102 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

²² srov. BAXA, Josef; DRÁB, Ondřej; KANIOVÁ, Lenka et al. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. s. 511

tvrzení, jinak se vystavují nebezpečí vydání negativního rozhodnutí v jejich neprospěch (tzv. subjektivní důkazní břemeno).²³

Nesplní-li daňový subjekt při prokazování jim uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze stanovit daň dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daň na základě pomůcek.²⁴ Pokud daňový subjekt spolupracuje, avšak není schopen svá tvrzení prokázat, jedná se také o nesplnění povinností a na daňový subjekt dopadá obdobně ujednání z předchozí věty.

Daňový subjekt má dle současné právní úpravy právo být v průběhu daňového řízení seznámen s výsledkem zjištění správce daně, má právo vyjádřit se k důkazům správce daně. Toto oprávnění vychází z ústavního zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), konkrétně z článku 38 odst. 2. Vzhledem k tomu, že toto právo bylo v minulosti ústavním soudem opakovaně judikováno, v platném znění daňového řádu je již zakotveno v § 88 a § 90. Daňový subjekt má v průběhu daňového řízení ústavně zaručeno právo na spravedlivý proces (viz čl. 38 odst. 1 Listiny). Pro správce daně pak z tohoto práva plyne povinnost postupovat nestranně, objektivně, dle zásady legitimního očekávání a s ohledem na zásadu materiální pravdy tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjistil co nejúplněji.²⁵

Dokazování je nejen proces vedoucí k správnému zjištění a stanovení daně, ale také způsob odhalení daňového deliktu správcem daně. Dle odhadů ministerstva financí jsou ročně na dani z přidané hodnoty způsobeny delikty ve výši 15 miliard korun českých, a to přesto, že se legislativa snaží na daňové delikty reagovat vytvářením nových přínosných opatření, jakým je např. zavedení tuzemského reverse-charge nebo institut ručení za nezaplacenou daň.²⁶

Daňové delikty na dani z přidané hodnoty mohou být způsobeny porušením hmotněprávních norem, předstíráním či zakrýváním skutkového stavu (dissimulace) či obcházením zákona a v neposlední řadě také podvodným jednáním a zneužitím práva. K daňovému deliktu pak může dojít, jak na straně vstupu, tak na straně výstupu, popřípadě na obou stranách současně, buď konáním daňového subjektu či opomenutím.

2.2 Dokazování na straně vstupu

Daní na vstupu se rozumí daň, která je obsažena v celkové ceně za přijaté zdanitelné plnění. Daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, u kterých vznikl plátcí daně

²³ srov. VAŠUTOVÁ, Vendula. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňový expert. 2012, č. 4, s. 17.

²⁴ srov. ust. § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

²⁵ viz ust. § 6, 8 a 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

²⁶ srov. § 92a - § 92f, § 106a, § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p.

nárok na odpočet DPH, si může plátce odečíst v příslušném zdaňovacím období a pak se daň na vstupu označuje jako odpočet daně. Pokud za zdaňovací období převyšuje odpočet daně na vstupu daň na výstupu, nazývá se odpočet daně nadměrným odpočtem.²⁷

Daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet daně v daňovém tvrzení za příslušné zdaňovací období v případě, že mu tento nárok vzniká podle ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). **Nárok na odpočet daně má plátce**, který použije svá přijatá zdanitelná plnění v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění v tuzemsku, osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně a místem plnění v tuzemsku, plnění mimo tuzemsko, u kterých by měl nárok na odpočet daně, pokud by se uskutečnila v tuzemsku, a konečně pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d) a e) ZDPH. Vznik nároku na odpočet daně prokazuje plátce daně standardně daňovým dokladem, pokud zákon v ust. § 73 ZDPH nepřipouští jiný způsob prokázání oprávněnosti nároku.

Vznik nároku na odpočet daně je správce daně oprávněn vyloučit, a to i za případné existence daňového dokladu předloženého plátcem daně. Musí se však pohybovat v rámci mantinelů stanovených judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Judikatura Soudního dvora Evropské unie m.j. stanoví, že nárok na odpočet stanovený v čl. 17 odst. 2 Šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz Rozsudky ESD ve věci C-409/99 Metropol a Stadler a ve věci C-465/03 Kretztechnik).

Prokazování nároku na odpočet daně se děje v několika fázích, přičemž se důkazní břemeno přenáší z daňového subjektu na správce daně a zase zpět na daňový subjekt. V první řadě plátce předloží daňový doklad, evidenci pro daňové účely a další požadované účetní záznamy. Unese-li daňový subjekt v této fázi své důkazní břemeno, pak přechází prokazování dle ust. § 92 odst. 5 daňového řádu na stranu správce daně.

Správce daně se při zkoumání daňového dokladu prioritně zabývá skutečností, zda vůbec existuje předmět daně dle ust. § 2 ZDPH. Pokud se prokáže, že předmět daně neexistuje, pak nemůže být ani doklad vystavený na takové plnění osvědčen z hlediska § 26 a násl. ZDPH jako daňový. Daňový subjekt pak neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle ust. § 73 ZDPH předložením daňového dokladu. Prokáže-li správce daně spáchání daňového deliktu porušením hmotněprávní úpravy, je povinen daňový subjekt se svým zjištěním seznámit a dát mu možnost se ve stanovené lhůtě k dané věci vyjádřit, popř. s ním výsledky a zdůvodněné závěry projednat (viz § 88 odst. 3 a 4 daňového řádu). Pokud nemá správce daně zákonem uloženou povinnost projednání zdůvodněných závěrů plynoucích ze svých zjištění, pak má za povinnost vydat rozhodnutí obsahující mimo jiné i odůvodnění.²⁸

²⁷ viz ust. § 4 odst. 1 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p.

²⁸ srov. ust. § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

Pokud správce daně neshledá porušení hmotněprávní úpravy, posoudí jednotlivé právní úkony zakládající vznik odpočtu daně z hlediska jejich skutečného obsahu z důvodu možné dissimulace právních úkonů tak, jak ukládá daňový řád v § 8 odst. 3. Pro posouzení charakteru uskutečněných plnění a od toho vyplývající posouzení oprávnění uplatněného nároku na odpočet dle ZDPH, je pro správce daně rozhodující materiální pravda. Správce daně je povinen vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Dissimulace právních úkonů je stav, za kterého daňový subjekt či jeho obchodní partner předstírají určitý právní úkon, ačkoliv jej nechtěli a zastírají tím jiný právní úkon. Při posouzení daného případu je nutné zkoumat poměr mezi vůlí a projevem obou účastníků a uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které k takovému závěru správce daně vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírá.²⁹

Správce daně se v rámci dokazování musí zabývat také možnostmi obcházení zákona. Obcházení zákona na rozdíl od dissimulace daňový řád vůbec neřeší. Je také otázkou, nakolik je tento institut ve správě daní použitelný, když není řešen v příslušné pozitivně právní úpravě. Tímto institutem se zabývá pouze občanský zákoník v ust. § 39, kde je řečeno, že neplatný je právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přiči dobrým mravům. Žádná jiná sankce kromě zmíněné neplatnosti právního úkonu není v občanském zákoníku zakotvena. Definici obcházení zákona lze nalézt v řadě odborných článků: „*Obcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázáný, 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.*“³⁰

Z nálezu Ústavního soudu ze dne 1.4.2003, sp. zn. II.ÚS 119/01, vyplývá, že obcházení zákona neznamena jen obcházení kogentního pravidla, které určité jednání nebo stav příkazuje či zakazuje, ale za obcházení je nutné považovat i jednání, které je v rozporu se záměrem určitého zákonného ustanovení.“

Vzhledem k tomu, že daňové zákony hmotné ani procesní neobsahují zákaz obcházení zákona, je použití tohoto institutu velmi problematické. Pokud by chtěl správce daně prokázat daňovému subjektu obcházení zákona, musel by se vyslovit k účelu daňových zákonů, aby byl schopen následně prokázat daňovému subjektu chování obcházející tento účel. Jedinou použitelnou definici pro účel správy daní lze nalézt v ust. § 1 odst. 2 daňového řádu: „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“

²⁹ viz usnesení NSS ze dne 3.dubna 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89

³⁰ NOVÁKOVÁ, Petra; LICHNOVSKÝ, Ondřej. Obcházení zákona ve věcech daňových. 31.12.2008. www.ipravnik.cz/cz/clanky/pravo-ustavni-a-spravni/art_5553, stav ke dni 10.4.2013

Správce daně by pak byl nucen prokázat chování bránící správnému zjištění a stanovení daní. Z výše uvedeného vyplývá, že daleko použitelnější je při dokazování deliktu ve správě daní institut zneužití ZDPH.

Pokud správce daně při dokazování neshledá porušení hmotněprávních předpisů, nezjistí dissimulaci právních úkonů ani obcházení zákona ze strany daňového subjektu, pak zkoumá nárok na odpočet daně z hlediska možného podvodného jednání. V případě **podvodného jednání** je potřeba konfrontovat plátce daně s tím, že jím přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu. K tomu je nutné správcem daně prokázat, že v řetězci posuzovaných plátců daně nebyla v některém článku daň v důsledku podvodu odvedena. Pokud není plátcí daně přímo prokázáno, že **vědět musel**, postačí, že je plátcí daně prokázáno, že výše uvedené **vědět mohl a měl**.³¹ V takovém případě se plátce daně považuje za osobu účastnící se podvodu. Je na správcích daně, aby prokázal, že plátce daně **buď vědět musel, nebo alespoň vědět mohl a měl, že je součástí podvodu (slovy Soudního dvora Evropské unie je na správcích daně, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti)**. Správce daně je **oprávněn** po plátcích daně vyžadovat, aby učinil všechna **opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření**, že plnění, které provádí, **nepovede k účasti na daňovém podvodu**. Takové opatření se musí odvíjet vždy od konkrétních okolností případu. Teprve počíná-li si daňový subjekt při obchodování neopatrně, potažmo absentují-li běžné obchodní podmínky, může to být považováno za jeden z důkazů jeho povědomí o podvodu (srov. např. Rozsudek ESD ve věci C-409/04 Teleos, ve věci C-324/11 Gábor Tóth, ve spojené věci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid).

Podle těchto rozsudků ESD správce daně nepřizná nárok na odpočet DPH daňovému subjektu, kterému bylo dodáno zboží či poskytnuta služba při podvodném jednání, pokud o tomto úmyslu bez pochybností vědět musel, anebo vědět mohl. Pojmosloví „mohl vědět“ je třeba vykládat tak, že skutková zjištění zakládají důvodné pochybnosti o tom, že o podvodném jednání osoba nevěděla, a tedy že byla s existencí podvodného jednání alespoň srozuměna. Zároveň lze pojmosloví také vykládat ve smyslu „měl vědět“, tedy že dotčený subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila účinky podvodného jednání, resp. účasti dotčeného subjektu na takovém jednání.

Výše uvedené plně koresponduje s judikaturou NSS, kdy ten ve svých rozhodnutích opakovaně lpí na obezřetnosti v obchodních vztazích a minimalizaci podnikatelského rizika, kdy rezignování na něj ústí ve ztrátu nároku na odpočet daně. Lze totiž předpokládat, že racionální jednání obchodníka vyžadujícího patřičné záruky obchodu, tzn. obchodování za běžných obchodních podmínek, by eliminovalo možnosti podvodných společností obchod vůbec uzavřít.³²

³¹ srov. ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. Daňový expert, 2012, č. 1. s. 12-22

³² LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. Daňový expert 2013, č. 4, s. 26

„Je totiž věci 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.“ (Rozsudek NSS ze dne 10. ledna 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007)

Správce daně však není oprávněn nepřiznat nárok na odpočet daně z důvodu, že se plátce daně neujistil, zda vystavitel faktury – daňového dokladu týkajícího se dodání zboží, ze kterého je uplatňován nárok na odpočet daně, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady daně z přidané hodnoty, nebo z důvodu, že uvedený daňový subjekt nemá kromě uvedené faktury – daňového dokladu k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu (viz Rozsudky ESD ve věci C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling a ve spojené věci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid). Výše uvedený náhled na omezenost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty byl potvrzen také v rozsudcích ESD ve věcech C-324/11 Gábor Tóth a C-273/11 Mecsek-Gabona Kft.

Teprve pokud správce daně nezjistí u daňového subjektu žádné známky jeho účasti na podvodném jednání, je oprávněn zkoumat možné **zneužití práva**. Tento princip sice není v našem daňovém právu přímo zakotven, nicméně se jedná o obecnou právní zásadu, což potvrdil ve svých rozsudcích i Evropský soudní dvůr (viz např. rozsudky ESD ve věci C-255/02 Halifax, C-110/99 Emsland, C-425/06 Italservice, C-515/03 Eichsfelder).³³

Vzhledem k výše nastíněné nutnosti harmonizace evropského právního systému pak tuzemský správce daně může na základě této zásady postupovat i při zjišťování deliktu v našem prostředí. ESD několikrát ve svých rozhodnutích uvedl, že nárok na odpočet DPH je omezený v případě zapojení plátce daně do řetězce, jehož cílem je zneužití systému daně z přidané hodnoty:

„Šestá směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 95/7, musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití.“ (Rozsudek ESD ve věci C-255/02 Halifax)

Při zneužití práva nastává situace, kdy daňový subjekt splní všechny zákonem předepsané povinnosti, avšak vytvoří stav, při kterém užije práva za jiným účelem, než

³³ srov. ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. Daňový expert, 2012, č. 1. s. 12-22

za jakým bylo zákonodárcem vytvořeno. Pokud chce správce daně prokázat daňovému subjektu, že se dopustil zneužití práva, musí dle platné judikatury ESD vyhodnotit v rámci zkoumaného obchodního případu naplnění dvou kumulativních podmínek:

- přestože byly splněny formální podmínky stanovené relevantními ustanoveními Šesté směrnice a vnitrostátních předpisů, bylo výsledkem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními (test splnění účelu a cíle právní normy),
- ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním (nikoliv jediným) účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění (test motivu transakce).³⁴

V rámci dokazování je tedy nutné projít tímto testem zneužití, který spočívá ve vyloučení možnosti použít pozitivněprávní úpravu na daný případ a v naplnění soudem definovaných objektivních a subjektivních kritérií. Objektivní kritéria spočívají v porovnání transakce s obdobnými a subjektivní kritéria pak v posouzení právních, hospodářských a personálních vztahů v řetězci, popř. v prokázání skutečnosti, že plátce věděl nebo vědět mohl, že je součástí obchodních transakcí s podvodným či zneužívajícím charakterem.³⁵

Přitom je stále nutné mít na zřeteli zásadu proporcionality, v duchu které si musí správce daně položit také následující otázky:

1. Mohl stát učinit opatření, která lze po něm racionálně požadovat, aby vzniku podvodu zabránil?
2. Věděl daňový subjekt či bylo možno po něm racionálně požadovat, aby věděl o tom, že se svým obchodem účastní podvodů na DPH?³⁶

Správce daně při své činnosti nesmí totiž opomenout ústavní zásady právní jistoty daňových subjektů a právo zasahovat do sféry jednotlivce v míře omezené zákonem. Je vždy na individuálním posouzení, zda se jedná o zneužití práva či pouhou daňovou optimalizaci. Pokud nejsou v daňových zákonech přesně definovaná pravidla, nelze tuto skutečnost dát k tíži daňového subjektu. S ohledem na tato pravidla lze aplikovat zásadu zneužití pouze v případech, při kterých jsou splněny současně následující podmínky:

- a) hlavním účelem daného jednání je získání výhody vůči správci daně, bez řádného ekonomického důvodu jiného než daňového
- b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona.

Nárok na odpočet DPH je omezitelný také v případě, pokud plátce daně neprokáže u přijatých zdanitelných plnění jejich souvislost se svými výstupy v tom smyslu, že

³⁴ srov. rozsudek ESD ve věci C-255/02 Halifax, <http://eur-lex.europa.eu>, stav ke dni 15.4.2013

³⁵ viz ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. Daňový expert, 2012, č. 1. s. 12-22

³⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. Daňový expert, 2013, č. 4. s. 26

použije přijatá zdanitelná plnění v rámci ekonomické činnosti k uskutečnění vyjmenovaných plnění v § 72 odst. 1 ZDPH nebo že je použije v rámci ekonomické činnosti vůbec.

Závěrem lze shrnout, že daňový delikt na vstupu je správcem daně prokázán buď definováním porušení ustanovení ZDPH ze strany daňového subjektu, tzn. pokud daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně, i když na něj ze zákona neměl nárok; uplatnil na vstupu vyšší daň, než na jakou dle zákona nárok měl; a konečně pokud nekrátil své nároky na odpočet daně koeficientem, i když ze zákona měl. Dále je správce daně úspěšný, pokud prokáže daňovému subjektu, že obcházel zákon či dissimuloval právní úkon; nebo pokud věděl či mohl vědět, že se účastní podvodu či zneužití práva.

2.3 Dokazování na straně výstupu

V rámci daňového řízení posuzuje správce daně, zda se daňový subjekt zákonně vypořádal s daní na výstupu. Za daň na výstupu zákon považuje v ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) ZDPH daň uplatněnou plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 až 20 tohoto zákona nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění.

Daňový delikt může být spáchán porušením pozitivněprávní úpravy vztahující se ke splnění zákonných povinností spojených se správným uplatňováním daně na výstupu. Stejně tak může dojít k dissimulaci či obcházení zákona, podvodnému jednání a zneužití práva (viz předchozí podkapitola).

Velká část daňových deliktů se pojí k dodání zboží do jiného členského státu. Při splnění všech podmínek nastavených v ust. § 64 ZDPH má plátcе daně takovou obchodní transakci osvobozenou od povinnosti přiznat daň na výstupu. Pokud správce daně nezjistí porušení pozitivněprávní úpravy, dissimulaci ani obcházení zákona, zbývá mu prověřit obchodní případ z hlediska možného podvodu a zneužití práva.

Podvodné jednání bylo podrobně rozebráno v předchozí kapitole. Při užití institutu podvodu zůstává na bedrech správce daně prokázat daňovému subjektu, že věděl či vědět mohl, že se účastní daňového podvodu na dani na výstupu.

Při aplikaci zásady zákazu zneužití práva ve vztahu k dani na výstupu musí brát správce daně v potaz kromě již řečeného v předchozí podkapitole také judikaturu ESD, která reaguje na podněty z této oblasti. Za zmínku stojí zejména Rozsudek ESD ze dne 27. září 2007 ve věci C-409/04 Teleos, který zavazuje členské státy vykládat příslušné články směrnice v tom smyslu, že nelze na výstupu dodatečně vyměřit daň dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl správci daně důkazy prokazující jeho nárok na osvobození dodání zboží do jiného členského státu, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel

přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na podvodu.

Správce daně může hovořit o daňovém deliktu na dani na výstupu, pokud prokáže, že daňový subjekt zkrátil tržby, uvedl nesprávně nižší nebo žádnou daň či užil institutu osvobození od daně, i když na něj ze zákona nemá nárok. Účast na podvodném jednání prokáže správce daně také tím, že definuje u daňového subjektu neoprávněné nadhodnocení vývozu zboží nebo že nebyl v dobré víře při deklarování osvobození daně na výstupu.

2.4 Stanovení daně pomůckami

„Pomůcky sice nejsou důkazem, nicméně svoji relevanci ve vztahu k realitě vždy musí mít. Jinak řečeno: i pomůcky, jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka či jeho daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady v daňovém řádu je pro účely stanovení daně podle pomůcek ostatně ustanovení jeho § 46 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků³⁷, podle něhož stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny“ (viz Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS)

Daňové řízení je vyvoláno podáním daňového tvrzení. Toto podání je důsledkem splnění povinnosti daňového subjektu řádně daň přiznat a zároveň představuje břemeno tvrzení. Břemeno tvrzení je následováno břemenem prokazování toho, co daňový subjekt tvrdí. Proces prokazování svého tvrzení daňovým subjektem probíhá v rámci daňového řízení.

Pokud daňový subjekt nesplní v průběhu daňového řízení některou ze svých zákonných povinností, tedy je **nesoučinný**, v důsledku čehož nelze stanovit daň dokazováním, má

³⁷ viz § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl nahrazen ust. § 98 odst. 2 daňového řádu

správce daně oprávnění podle § 98 odst. 1 daňového řádu stanovit daň podle pomůcek. Nesplnění zákonné povinnosti přitom musí být natolik intenzivní, že vyvolá nemožnost zjistit daňovou povinnost dokazováním, které má v daňovém řízení vždy prioritu. Jako zásadní a časté nesplnění zákonné povinnosti se jeví např. nepředložení evidence pro daňové účely podle § 100 ZDPH nebo daňových dokladů vztahujících se k danému zdaňovacímu období. K naplnění této povinnosti je daňový subjekt zpravidla správcem daně vyzván. V této fázi řízení leží na daňovém subjektu břemeno dokazování a správce daně zásadně neuplatní zásadu vyšetřovací. Až poté, co daňový subjekt na výzvu nereaguje a zároveň pokud vyčerpá správce daně možnosti stanovit daň dokazováním, přistoupí správce daně k použití pomůcek. Při jejich obstarání již vyšetřovat může. Na základě pomůcek může správce daně stanovit daň i v případě nepodání daňového tvrzení, a to ani na výzvu. I v tomto případě však správce daně prioritně zkoumá, zda nedisponuje dostatkem důkazů pro stanovení daně ve správné výši pomocí dokazování.³⁸

Druhou možností pro použití pomůcek správcem daně je **neunesení důkazního břemene** daňovým subjektem v průběhu jeho prokazování, kdy to, co daňový subjekt na podporu svého tvrzení dokládá, nepostačuje zásadním způsobem pro stanovení daně dokazováním. Správce daně je povinen stanovit daň komplexně buď dokazováním nebo za použití pomůcek, nelze část daňové povinnosti vyčíslit jedním způsobem a část druhým. Hranice mezi použitím dokazování a pomůcek pro správné zjištění a stanovení daně je velice tenká. Pokud správce daně posoudí, že byly splněny zákonem dané podmínky pro užití pomůcek, pak postupuje v souladu s ust. § 98 daňového řádu. Pomůcky může mít správce daně buď ve své dispozici nebo si je opatří až v rámci prováděného daňového řízení ve spolupráci s daňovým subjektem či bez jeho součinnosti. V odstavci 3 tohoto ustanovení jsou vyjmenovány demonstrativně obvyklé pomůcky správce daně.

Při stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek musí správce daně vyřešit problém, zda ponechá daňovému subjektu pouze daň na výstupu, pokud dohledá nějaká uskutečněná plnění či tržby, anebo, zda mu zohlední také nárok na odpočet daně, který by mu jinak náležel z přiznaných přijatých zdanitelných plnění. K tomu ho vyzývá odst. 2 v ustanovení § 98 daňového řádu tak, že správce daně přihlédne ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

V případě daně z přidané hodnoty je uplatnění nároku na odpočet daně zcela ponechán na vůli daňového subjektu. Pokud splní podmínky dané zákonem v ust. § 72 a násl. ZDPH, pak „může“ uplatnit nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od plátce ve lhůtě dané zákonem, tj. do tří let od uskutečnění zdanitelného plnění. Vzhledem k této okolnosti se správce daně stanovení daně na vstupu často brání. Vzhledem k tomu, že neplnění povinností daňového subjektu v praxi často znamená, že

³⁸ srov. § 145 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.

správce daně nedisponuje patřičnými daňovými doklady, nemůže dovodit, zda v případě stanovení daně na vstupu o daňové doklady za zdanitelná plnění a přijatá od jiného plátce daně. V praxi je pak stanovení daně na pomůcky samo o sobě postihem pro daňový subjekt, neboť uskutečněná plnění na výstupu zpochybněna nejsou a jsou vyměřena ve zjištěné nebo ve tvrzené výši, kdežto přijatá zdanitelná plnění jsou zpochybněna a tudíž nevyměřena. Důsledkem tohoto způsobu je však odkládání trestních oznámení na podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, neboť vyčíslená škoda je pro orgány činné v trestním řízení značně zkreslená. Také ustálená judikatura NSS a ÚS proti tomuto postupu brojí, když opakovaně uvádí, že: „V případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti vyplývající z § 46 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků.“³⁹ Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení, a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny.“ (viz Rozsudek NSS ze dne 17.července 2008, č. j. 9 Afs 14/2008-81)

K tomu NSS dále v Rozsudku ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99 uvedl, že „stanovení daně pomůckami nelze vnímat jako sankci či restrikcí vůči daňovému subjektu, ale jako způsob, skrze který je zajišťováno nekrácení státního rozpočtu i přes pasivitu daňového subjektu. Výsledná daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, než kdyby daň byla zjištěna dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou. Naopak, musí se pokusit realitě co možná nejvíce přiblížit. Není proto možné, aby daň stanovena pomůckami byla nepřiměřeně a nepravděpodobně vysoká nebo naopak nízká.“

Daleko objektivnější avšak náročnější způsob stanovení daně podle pomůcek je stanoven v ust. § 98 odst. 3 písm. c) porovnáním srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Při tomto způsobu se snaží správce daně najít daňový subjekt podnikající pokud možno za stejných podmínek jako subjekt doměřovaný. Stanovená daň tímto způsobem je kvalifikovaným odhadem blížící se realitě, neboť srovnatelný subjekt jistě uplatňoval i nároky na odpočet daně. Tím je také správcem daně naplněna podmínka daná v odstavci druhém ust. § 98 daňového řádu, tedy přihlédnutí ke zjištěným okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, i když je ten sám neuplatnil.

Vyčíslený daňový delikt, pokud však vznikne použitím pomůcek nová daňová povinnost ve prospěch státního rozpočtu, je tedy přímým důsledkem nesoučinnosti nebo neunesení důkazního břemene daňovým subjektem. S ohledem na platnou judikaturu v této oblasti nelze stanovení daně podle pomůcek zaměřovat se sankcionováním daňového subjektu tím, že mu nebudou zohledněny nároky na odpočet daně. Tímto postupem dochází v praxi k vytvoření umělého daňového deliktu, který je pak orgánem

³⁹ viz § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl nahrazen ust. § 98 odst. 2 daňového řádu

činným v trestním řízení správně vyhodnocen jako nezaviněný a podané trestní oznámení je odloženo.

3. Trestný čin zkrácení daně

„Celare fraudem fraus est.“⁴⁰

3.1 Skutková podstata

Skutková podstata vyjadřuje v doslovném významu *to, co se stalo, co je nutné posoudit z hlediska práva*. V trestně právním pojetí se skutkovou podstatou rozumí zákonný typ deliktu, model, který umožňuje právní posouzení, zda existuje zaviněné spáchání konkrétního trestného činu pachatelem.

„Skutková podstata trestného činu je právní forma typové materiální stránky tohoto deliktu tvořená systémem typových obligatorních a fakultativních znaků objektu, objektivní stránky, subjektu a subjektivní stránky trestného činu, uvedených v trestním zákoně (v obecné a zvláštní části).“

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (dále jen „trestný čin zkrácení daně“) je charakterizován v ust. § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění p.p., (dále jen „trestní zákoník“). Objektem trestného činu zkrácení daně je zájem státu na ochraně fiskálních hodnot. Konkrétně má stát zájem na tom, aby daň, clo, poplatek, pojistné a jiná povinná platba byla řádně a ve správné výši stanovena a odvedena do státního rozpočtu. Nezaplacení však trestné není, trestný čin musí splňovat aspekt podvodu. Objektivní stránka tedy spočívá v předstírání nižší daňové či jiné zákonné povinnosti nebo v neoprávněném uplatňování nároku na výhodu na některé dani či jiné výše jmenované povinnosti. Jde o dvě odkazovací skutkové podstaty, které mohou být naplněny jednotlivě či v souběhu obou alternativ. Následkem obou skutkových podstat musí být souhrnem způsobená škoda většího rozsahu, tedy vyšší než 50.000 Kč. Mezi jednáním subjektu a následkem se vyžaduje prokázání příčinného vztahu. Subjektem může být kdokoliv, kdo podléhá daňové či jiné zákonné platební povinnosti. Konkrétně je skutková podstata § 240 definována následovně:

„(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,

⁴⁰ „Podvádět je možno i nekonáním.“ (srov. KINCL, J. Dicta et regulae iuris aneb právnické mudrosloví latinské. Praha: Karolinum, 1990. s. 61)

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.⁴¹

Principem tohoto ustanovení je postihnout podvodné jednání, při kterém pachatel nelegálně ovlivňuje daňovou povinnost v neprospěch státního rozpočtu. V praxi je běžné falšování dokladů, zkrácení účetnictví či jiných podkladů sloužících ke stanovení daně, nevystavení dokladů, apod. Zkrácení daně je možné docílit aktivním konáním či naopak úmyslným nekonáním či opomenutím. Podstatou zkrácení daně však zůstává, že se některé okolnosti odůvodňující vznik a výši daně v rozporu se skutečností buď zatajují, nebo naopak předstírají.⁴²

Je třeba upozornit zejména na fakt, že ne každý daňový únik je zároveň i trestným činem, neboť rozlišit legální od nelegálních aktivit je v dnešním právním systému značně obtížné. Za zkrácení daně nelze považovat zákonem nezakázané způsoby snižování daňové povinnosti, pokud nejde o snížení na základě fiktivních dokladů nebo simulovaných úkonů. Také zatajení příjmu dosaženého trestnou činností není trestním činem zkrácení daně dle § 240 trestního zákoníku s ohledem na fakt, že by byl pachatel nepřipustným způsobem nucen k doznání své trestné činnosti. Příkladem jsou příjmy pocházející z trestného činu kuplířství (§ 189 trestního zákona), z trestného činu nedovolené výroby a jiného nakládání s psychotropními látkami (§ 283 trestního zákona), apod.⁴³

Orgány činné v trestním řízení musejí s ohledem na charakter daňového řízení samostatně zkoumat rozsah zkrácení daně, k němuž došlo trestným činem. Nejsou oprávněny přebírat bez dalšího zkoumání výsledek šetření finanční správy. Jak již bylo naznačeno v předchozí kapitole, důvodem je často stanovená daňová povinnost podle pomůcek, kdy se mohou závěry finanční správy a orgánu činného v trestním řízení značně odlišit. Navíc v trestním řízení nenese obviněný **důkazní břemeno, na jehož základě by byl povinen vyvracet skutečnosti o své vině, naopak zavinění je povinen prokázat orgán činný v trestním řízení.**

Také ustanovení o účinné lítosti v § 242 trestního zákoníku, dle kterého zaniká trestní odpovědnost na spáchaný daňový delikt tím, že je dodatečně splněna daňová povinnost do rozhodnutí soudu 1.stupně, rozděluje vnímání naplnění daňového a trestního deliktu.

⁴¹ viz ust. § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění p.p.

⁴² PÚRY, František. Zkrácení daně jako trestní čin, 1. část. Daňový expert č. 5/2005. s. 17

⁴³ PÚRY, František. Zkrácení daně jako trestní čin, 1. část. Daňový expert č. 5/2005. s. 17

3.2 Subjektivní stránka

Subjektivní stránka trestného činu je posledním prvkem skutkové podstaty trestného činu. Je tvořena strukturou obligatorního a fakultativním znaků, které ve vzájemné vazbě charakterizují psychický stav pachatele ve vztahu k trestnému činu. Jediným obligatorním znakem subjektivní stránky trestného činu je **zavinění**.

„Zavinění je psychický vztah pachatele zejména k poruše či ohrožení objektu trestného činu, vyvolaný způsobem pachatelova jednání, uvedeným v trestním zákoně tzn. trestným činem.“⁴⁴

Pojem zavinění se skládá ze složky vědomostní (vědění, intelektuální) a složky volní, která zahrnuje chtění nebo srozumění. Podle toho, zda existují a zda jsou zastoupeny tyto složky v psychice pachatele, rozlišuje trestní právo dvě základní formy zavinění: **úmysl (dolus) a nedbalost (culpa)** a další čtyři vedlejší formy zavinění:

- **úmysl přímý** obsahuje složku vědění i složku volní: pachatel věděl a chtěl způsobit porušení právem chráněného zájmu,
- **úmysl nepřímý** obsahuje také obě složky, avšak ze složky volní pouze srozumění: pachatel věděl, že spáchá trestný čin a s ostatními skutečnostmi byl srozuměn,
- **nedbalost vědomá** obsahuje pouze složku vědění: pachatel věděl, že způsobí porušení práva, ale bez přiměřeného důvodu spoléhal, že se tak nestane,
- **nedbalost nevědomá** obsahuje také pouze složku intelektuální: pachatel nevěděl, že způsobí porušení právem chráněného zájmu, ale vzhledem k okolnostem vědět mohl a měl.

Fakultativními znaky subjektivní stránky trestného činu jsou pohnutka, motiv, cíl, záměr.

U trestného činu zkrácení daně se vyžaduje **úmyslné zavinění, tedy představa pachatele, že způsobí nebo může způsobit škodu na fiskální hodnotách**. Nedbalost ani finanční nesolventnost nejsou znaky trestnosti.

„Úmysl pachatele se musí vztahovat i na to, že daň nebo jiná povinná dávka je zkracována nebo je vylákávána výhoda na dani nebo jiné povinné platbě. Na takový úmysl je třeba usuzovat z celého jednání pachatele, přičemž důležitými signály o jeho úmyslném zavinění mohou být různé formy a způsoby zásahu do účetnictví, způsob vedení a uschovávání účetních a jiných dokladů, projevy ústní i písemné učiněné ke státním orgánům nebo k obchodním partnerům apod.“⁴⁵

⁴⁴ KRATOCHVÍL, Vladimír a kol. Trestní právo hmotné (obecná část). Brno: MU, 1994. s. 149

⁴⁵ Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012, s. 2433

Trestní zákon vychází ze zásady důsledného uplatňování odpovědnosti za zavinění. Tato zásada je natolik stěžejní, že bez prokázání zavinění neexistuje trestný čin a nemůže přijít trest.

U trestného činu zkrácení daně se, jak již bylo řečeno, vyžaduje úmysl alespoň nepřímý. V soudní praxi již byla řešena otázka, zda lze **lhostejný vztah k následku** považovat za nepřímý úmysl. Soudy v takových případech přistupují k výpovědi pachatele a na základě jeho výpovědi pak dovozují, že byl pachatel srozuměn s následkem (úmysl nepřímý). Nicméně Šámal k tomu uvádí, že s tímto postupem lze souhlasit pouze v případě, že lhostejnost pachatele k tomu, zda následek nastane či nikoliv, vyjadřuje jeho kladné stanovisko k oběma variantám.⁴⁶

⁴⁶ Šámal, P. a kol. Trestní zákon, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 1995, s. 43

4. Problémy při prokazování trestného činu zkrácení daně s ohledem na specifika dokazování při správě daní

Důkazní břemeno leží v trestním řízení zcela na orgánu činném v tomto řízení, který musí prokázat, jak se uvedené skutečnosti udály a jaký je tedy skutkový stav. Na rozdíl od této situace v daňovém řízení prokazuje správce daně pouze, že se skutečnosti nestaly tak, jak tvrdí daňový subjekt (vyvrací tvrzení daňového subjektu), ale nemusí již prokazovat, jak jinak tedy k předmětné události došlo. Naopak neprokáže-li daňový subjekt skutečnost, k jejímuž prokázání byl správcem daně vyzván, může z toho správce daně vyvodit důsledky v neprospěch daňového subjektu v podobě stanovení daňové povinnosti. Z výše uvedeného vyplývá, že ne každý podnět předaný orgánům činným v trestním řízení z daňového řízení je ukončen obviněním z trestného činu zkrácení daně.

Ze strany daňové správy hrozí daňovému subjektu za prokázání daňového deliktu na dani z přidané hodnoty pouze vyčíslení penále, pokud se jedná o doměření vlastní daňové povinnosti. V případech, kdy vlivem prokázání daňového deliktu dojde ke snížení nadměrného odpočtu nebo byl daňový delikt podchycen ještě před prvním vyměřením daně, nemusí být daňový subjekt ze strany daňové správy sankcionován vůbec. Pokud správce daně prokáže spáchání daňového deliktu, z moci úřední sepiše oznámení o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně a věc předá k řízení orgánům činným v trestním řízení.

V této souvislosti je potřeba upozornit na několik skutečností, které mají vliv na odlišné závěry plynoucí z daňového a trestního řízení.

Příjemce oznámení, tedy orgán činný v trestním řízení, však musí k naplnění všech znaků skutkové podstaty trestného činu zkoumat především míru zavinění. Jak již bylo řečeno výše, pro trestný čin podle § 240 trestního zákoníku se vyžaduje alespoň úmysl nepřímý. Na rozdíl od daňového řízení je v trestním řízení prokazování zcela na straně státní správy. Policejní orgán musí být schopen pachateli prokázat, že došlo ke spáchání konkrétního trestného činu, v tomto případě trestného činu zkrácení daně, a to s úmyslem porušit fiskální kázeň. Přitom nelze použít všechny důkazní prostředky (zejména výslechy svědků) shromážděné správcem daně v průběhu daňového řízení, neboť pro trestní řízení lze použít jen důkazy opatřené v souladu se zákonem č. 141/61 Sb., trestní řád, ve znění p.p. (dále jen „trestní řád“) až po zahájení přípravného řízení. Také nelze-li jednoznačně prokázat, že byl spáchán úmyslný trestný čin, postupuje orgán činný v trestním řízení **dle zásady „v pochybnostech ve prospěch“**. Nežádá se proto stávkou, že je oznámení o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně odloženo.

Poměrně jednoduchou úlohu má orgán činný v trestním řízení v případě, že správce daně v rámci dokazování prokáže daňovému subjektu, že **musel vědět**, že se účastní

podvodu. V těchto situacích je zřejmé, že plátce **měl přímý úmysl podvod spáchat** a ze shromážděných důkazních prostředků v daňovém řízení jeho úmysl jasně plyne. Například se jedná o situace, kdy plátce daně deklaruje přijetí prokazatelně neexistujícího zdanitelného plnění.

Jestliže správce daně vyměří či doměří daň na vstupu z důvodu podvodného jednání některého subjektu v řetězu a správce daně prokáže pomocí objektivních kritérií, že daňový subjekt se podvodu „dotkl“, poněvadž o této skutečnosti věděl či vědět mohl, pak orgány činné v trestním řízení musí prokázat úmyslné zavinění tohoto pachatele, tedy, že **věděl, popř. vědět mohl a měl o rozhodných okolnostech zakládajících jeho trestní odpovědnost. Nestačí v žádném případě prokázaná početní chyba či mylné jednání, které by se dalo hodnotit jako nedbalost.** Navíc je nutné přesně odlišit, zda se pachatel chová podnikatelsky nerozumně, protože je nedbalý či nezkušený, od případu, kdy se chová podnikatelsky nerozumně, protože například obchoduje s několikanásobně nadhodnoceným zbožím. V tomto případě je potřeba posoudit jeho stav vědění nejen že, **vědět mohl a měl, že jde o podvod**, ale přímo, že to **vědět musel**. Tato hodnocení stavu vědění závisí značně na schopnostech orgánu činného v trestním řízení odborně vyhodnotit daný případ.

S ohledem na výše popsané zvláštnosti trestního řízení lze pak dovodit výsledek trestního řízení i v případě simulovaných právních úkonů prokázaných v daňovém řízení. Dissimulace má za následek neplatnost daného právního úkonu pro nedostatek vážnosti vůle⁴⁷, neboť ta nesměřovala ke vzniku, změně či zániku deklarovaných práv a povinností, nýbrž směřovala ke snížení daňové povinnosti. Trestní odpovědnost vznikne tedy tam, kde orgán činný v trestním řízení **prokáže, že jediným smyslem realizované činnosti bylo vyhnout se daňové povinnosti v její správné výši, a to úmyslným konáním pachatele.**

Pokud finanční správa specifikuje na základě svého dokazování, že došlo k obcházení zákona, jehož následek lze vyčíslit dodatečnou daňovou povinností (viz kapitola 2.2), musí orgány činné v trestním řízení prokázat, že byl **úmyslně proveden úkon, který zpravidla postrádá jiný ekonomický účel než je vylákání daňové výhody či zkrácení daně**, a tedy, že tento jinak přípustný úkon je úkonem nadbytečným, neboť nemá žádný další smysl.

Ještě těžší situaci má orgán činný v trestním řízení v případě, pokud správce daně uzavřel své nalézací řízení se závěrem, že daňový delikt spáchal subjekt, který nebyl v dobré víře při prokazování oprávněného osvobození daně na výstupu (viz kapitola 2.3). Pak nezbyvá, než v trestním řízení prokázat **účastenství tohoto pachatele na podvodném jednání. Opět nestačí prokázaná nedbalost, která vedla k jeho účasti, ale musí být zřejmý úmysl se podvodu zúčastnit.**

⁴⁷ viz § 37 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., Občanský zákoník, ve znění p.p.

Případy doměření nebo vyměření daně z důvodu zjištění **zneužití práva** považuje finanční správa za následek plynoucí daňovému subjektu z důvodu porušení obecné právní zásady „zákazu zneužití práva pro jiný účel, než pro který bylo právo vytvořeno.“ Tyto závěry správce daně jsou podloženy platnou judikaturou ESD (viz kapitola 2.2). Na druhou stranu řada autorů (např. Lichnovský) upozorňuje na fakt, že se v tomto případě plátce daně pohybuje na hranici mezi zneužitím práva a daňovou optimalizací, což vede k tomu, že se prakticky nedá prokázané zneužití práva trestněprávně postihnout.

Již výše bylo řečeno, že finanční správa považuje za naplnění daňového deliktu i případ, kdy dojde ke stanovení daňové povinnosti z moci úřední po nečinnosti daňového subjektu, zejména v důsledku nepodání daňového přiznání. Opomenutím zapříčiněné zkrácení daně lze sice považovat za trestné i z hlediska trestního práva, kdy je skutková podstata definována v ustanovení § 112 trestního zákoníku, nicméně polemiku vyvolal rozsudek Nejvyššího soudu, v němž byl vysloven názor, že samotné nepodání daňového přiznání k naplnění této skutkové podstaty nestačí. S ohledem na jedinečnost a specifčnost však tento rozsudek nikdy nebyl zveřejněn a záhy jej převážila judikatura stejného soudu (např. č. j. 8 Tdo 790/2005), která se již shoduje na závěru, že **trestný čin zkrácení daně lze spáchat i nepodáním** (nebo opomenutím podat) daňového přiznání. Ani fakt, že správce daně může v tomto případě stanovit daň pomůckami, nemění nic na tom, že byla naplněna skutková podstata trestného činu. Zde se pak ale může značně rozcházet výše vyčísleného daňového deliktu finanční správou a skutečná výše způsobené škody zjištěné orgánem činným v trestním řízení. Pokud dojde k vyčíslení dodatečné daňové povinnosti v důsledku použití srovnatelného subjektu, nelze hovořit v žádném případě z hlediska trestní odpovědnosti o tom, že se tato částka rovná zaviněné škodě spáchané konkrétním pachatelem. Naopak pokud jsou jako pomůcky použity pouze daňové doklady pachatele, pak **vyčíslená škoda bude odpovídat škodě stanovené orgánem činným v trestním řízení**. Pouze pokud plátcí nesvědčí žádná daňová povinnost a on se proviní pouze tím, že nepodá daňové přiznání, pak není toto opomenutí trestným činem ve smyslu zkrácení daně.⁴⁸

Daleko jednodušší by zcela jistě pro obě strany bylo, kdyby se orgány činné v trestním řízení podílely na prokazování daňového deliktu od počátku daňového řízení. Důkazní prostředky v podobě výslechů svědků by se pak nemusely opakovat, což se v trestním řízení ne vždy podaří. Užitečná by byla také vzájemná součinnost daňové a policejní správy při odborné přípravě na řízení, při samotném dokazování, při definování daňových podvodů a jiných daňových deliktů, což by velmi významně zvýšilo výtečnost z podaných trestních oznámení ze strany správce daně.

S ohledem na uvedené skutečnosti lze zhodnotit stanovené hypotézy následovně:

⁴⁸ PÚRY, František. Zkrácení daně jako trestní čin, 1. část. Daňový expert č. 5/2005. s. 17

H1: Malá výtěžnost trestních oznámení je dána odlišností ve vedení dokazování v daňovém řízení a orgány činnými v trestním řízení.

Bakalářská práce prokázala pravdivost hypotézy, neboť z nastíněného dokazování v daňovém a trestním řízení je zřejmé, že v daňovém řízení není vždy třeba na rozdíl od trestního řízení zkoumat míru zavinění, což vede v důsledku k tomu, že celá řada trestních oznámení je orgány činnými v trestním řízení odložena z důvodu, že daňovému subjektu nebyl prokázán úmyslný trestný čin.

H2: Stanovení daně pomůckami plní v daňovém řízení funkci kvalifikovaného odhadu daně ve správné výši a jejich použití je důsledkem daňového deliktu spočívajícího v nekonání daňového subjektu zákonem uložených povinností.

Tato hypotéza byla verifikována v kapitole 2.4, kde bylo zároveň upozorněno na stále přetrvávající nešvar finanční správy v podobě používání pomůcek jako potrestání daňového subjektu a následné podání trestního oznámení z důvodu uměle nadhodnoceného daňového deliktu jako v pořadí druhý postih za téže porušení zákonných povinností.

5. Budoucí vývoj v judikatuře ESD

Daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty jsou závažným tématem i pro Evropský soudní dvůr. Jeho rozhodování odráží snahu Evropské unie těmto nekalým praktikám bránit. Evropská judikatura oživila v odborných kruzích diskuzi na téma podvodné jednání versus zneužití práva. Zprvu byly oba pojmy i ze strany ESD zaměňovány, postupně se však výklad a řešení obou problematik začal rozcházet. Současný trend v judikatuře ESD s ohledem na praktické problémy při dokazování daňových deliktů se obrací směrem k upřednostňování vydefinování daňového podvodu před institutem zneužití práva, který nemusí být často ani trestně postižitelný. Naopak podvod je jednoznačně vymezen ve skutkové podstatě trestního práva, a proto jej lze lépe prokazovat ze strany orgánů činných v trestním řízení a následně stíhat.

Zajímavou budoucnost má před sebou také rozhodování ESD o omezitelnosti nároku na odpočet DPH v případě, že odběratel se prokáže daňovým dokladem, avšak dodavatel jeho existenci popře. V současnosti je takový doklad správcem daně odmítnut pro neprokázání splnění zákonných podmínek dle § 73 odst. 1 ZDPH. I v tomto případě se však dá předpokládat, že judikatura se bude vyvíjet dle zásady „v pochybnostech ve prospěch“ a k omezení nároku na odpočet daně bude muset správce daně prokázat, že daňový subjekt věděl či mohl vědět, že má falešný doklad.

Vzhledem k stále narůstající daňové kriminalitě byla dne 01.12.2010 vydána Evropskou komisí „Zelená kniha o budoucnosti DPH“. Tento koncepční materiál se zabývá budoucností daně z přidané hodnoty, kdy je odhadován únik na této dani vlivem podvodného jednání v jednotlivých státech EU mezi 12% - 20%, a zamýšlí se nad otázkou zavedení daně z obratu. Podobný systém byl již přijat u problematických komodit, kde docházelo k největším daňovým únikům, jako jsou pohonné hmoty, kovový odpad a stavebnictví. U těchto rizikových komodit již byl v rámci harmonizace komunitárního práva uzákoněn v národních právech upravujících daň z přidané hodnoty systém tuzemského reverse - charge, který nepředstavuje v podstatě nic jiného než zavedení daně z obratu tím, že daňové povinnosti je vystaven až poslední článek řetězu.

Dalším počinem potlačujícím podvodné jednání je v Zelené knize rozebráno ručení za nezaplacenou daň. I tento institut již byl do našeho právního řádu zakomponován v ust. § 109 ZDPH, kdy lze požadovat daň od jiné osoby zapojené do transakčního řetězce, pokud tato věděla či vědět mohla, že daň nebude povinným daňovým subjektem odvedena.

Výše uvedený text naznačuje směr, kterým se bude Evropská unie v budoucnosti ubírat, tedy stálý boj proti daňovým únikům prostřednictvím včasné reagující judikatury. Tam, kde judikatura nestačí, dojde zavádění dalších opatření bránících zneužívání systému daně z přidané hodnoty, které mohou vyústit až k návratu k daně z obratu.

Závěr

Bakalářskou prací se autorka pokusila postihnout specifičnost prokazování daňových deliktů ze strany správců daně a následné možnosti potírání případného trestného činu zkrácení daně. Odlišnost daňového a trestního řízení a jejich vedení tkví především v nositeli důkazního břemene. V daňovém řízení nese důkazní břemeno tvrzení i následného prokazování daňový subjekt. Správci daně stačí k tomu, aby přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt, napadnout tvrzení daňového subjektu a své pochybnosti o něm vyjádřit. Správce daně nemusí prokázat, jaký byl skutkový stav, postačí mu, že daňovým subjektem nebylo prokázáno, že se okolnosti udály tak, jak tvrdí. Daňový subjekt musí být aktivní, za nespolupráci hrozí posouzení věci v neprospěch daňového subjektu.

Naproti tomu orgán činný v trestním řízení musí zjistit a prokázat skutkový stav, důkazní břemeno leží zcela na něm. Pachatel nemusí tvrdit ani prokazovat nic, může zaujmout zcela pasivní postoj, který by ho v daňovém řízení postavil do nevýhodné pozice.

Problematika daňových deliktů na DPH a jejich prokazování je velmi aktuální téma, neboť tyto delikty tvoří společně s delikty na spotřební dani nejpočetnější skupinu daňových deliktů, které zatěžují státní rozpočet. Je ve veřejném zájmu eliminovat jejich další rozvoj a postupně se s pomocí kvalitní legislativy snažit předcházet jejich vzniku, což je úkol téměř nadlidský. Doposud realizovaná legislativní opatření v podobě zavedení tuzemského reverse-charge nebo zajištění daně má zcela jistě velký vliv na nejvíce postižené oblasti daňovými delikty, jako jsou obchody s pohonnými hmotami, emisními povolenkami, kovovým odpadem, zlatem a stavebními pracemi. Jak velký vliv tato opatření budou mít na úbytek daňových deliktů ukáží následující roky. Zdá se však, že tyto komodity jsou na trhu daňových podvodníků rychle nahrazovány jinými (mobilní telefony, sklo, dobíjecí kupóny), z toho pohledu by jediným opravdu systémovým řešením bylo zavedení „daně z obratu“, jak je nastíněno v předchozí kapitole.

Z pozice finanční správy jde tedy o nikdy nekončící boj, ve kterém jen jedna strana dodržuje pravidla. Výhodou druhé strany je snad jen vytrvalost. Vytrvalý boj proti daňovým deliktům je nutno opřít o kvalitní a vzdělaný personál, o stále se zkvalitňující a na soudní praxi pružně reagující legislativu a o podporu veřejnosti. Právě posledního jmenovaného se finanční správě stále nedostává. Jen velice pomalu si je ochotna naše společnost připustit, že v případě daňového deliktu jde o peníze všech. A že nejde o drobné vyplývá i z výroční zprávy Finančně analytického útvaru, který deklaruje, že za druhou polovinu roku 2012 zajistil a exekučně odčerpel 569 mil Kč, které by jinak zvyšovaly škodu způsobenou daňovými delikty.

Kvalitní a efektivní fungování finanční správy začíná však od správců na prvním stupni, kteří odvádějí práci spočívající ve vyhledávání a prokazování deliktů činnosti.

Předložená práce je pouhým pokusem nastínit složitost dokazování z pohledu finanční správy. Její platnost navíc rychle pomine, neboť vývoj v legislativě jde dál, každým novým rozsudkem se mění i způsoby dosavadního uvažování o dané problematice a finanční správa se snaží promptně reagovat na nové druhy deliktů novými postupy.

Použité prameny:

Literatura:

- [1] BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L. et al. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, ISBN 978-80-7357-564-9
- [2] BREJCHA, P. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH.* Hradec Králové: Century CZ, 2006, publikace
- [3] BREJCHA, P. *DPH v Evropském společenství. Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES.* Jihlava: Century CZ, 2004, publikace
- [4] Daňový expert. č. 2005/5, č. 2006/1, č. 2009/6, č. 2012/1, č. 2012/4, č. 2013/2, ISSN 1801-2779
- [5] FRYŠTÁK, M. *Trestní právo hmotné.* Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2009, ISBN 978-80-7418-040-8
- [6] JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7
- [7] KINCL, J. *Dicta et regulae Iuris aneb právnické mudrosloví latinské.* Praha: Karolinum, 1990, ISBN 978-80-7380-383-4
- [8] KNAPP, V. *Teorie práva.* Praha: C.H. Beck, 1995, ISBN 80-7179-028-1
- [9] KRATOCHVÍL, V. *Trestní právo hmotné (obecná část).* Brno: MU, 1994, ISBN 80-210-1026-6
- [10] MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa.* Brno: MU, 2004, ISBN 80-210-3578-1 (1.díl) a ISBN 80-210-3579-X (2.díl)
- [11] MUSIL, KRATOCHVÍL, ŠÁMAL a kol. *Trestní právo procesní.* Praha: C.H. Beck, 1999, ISBN 80-7179-678-6
- [12] ONDRÝSEK, R., LICHNOVSKÝ, O., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T. *Daňový řád. Komentář. 2. vydání.* Praha: C.H.Beck, 2011, ISBN 978-80-7400-390-5
- [13] RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo.* Brno: MU, 2008, ISBN 978-80-210-4732-7
- [14] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník, 2. vydání,* Praha: C.H.Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-428-5
- [15] ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákon, 2. vydání,* Praha: C.H.Beck, 1995, ISBN 80-7179-041-9

Použité právní předpisy:

- [1] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p. (Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p.) Zdroj: ASPI ke dni 10.6.2013
- [2] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění p.p., Zdroj: ASPI ke dni 10.6.2013
- [3] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p., Zdroj: ASPI ke dni 10.6.2013

Judikatura:

- [1] Rozsudek ESD ze dne 08.01.2002 ve věci C-409/99 Metropol a Stadler
- [2] Rozsudek ESD ze dne 26.05.2005 ve věci C-465/03 Kretztechnik
- [3] Rozsudek ESD ze dne 27.09.2007 ve věci C-409/04 Teleos
- [4] Rozsudek ESD ze dne 06.09.2012 ve věci C-324/11 Gábor Tóth
- [5] Rozsudek ESD ze dne 21.06.2012 ve spojené věci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid
- [6] Rozsudek ESD ze dne 06.06.2006 ve spojené věci C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling
- [7] Rozsudek ESD ze dne 06.09.2012 ve věci C-273/11 Mecsek-Gabona Kft.
- [8] Rozsudek ESD ze dne 21.02.2006 ve věci C-255/02 Halifax
- [9] Rozsudek ESD ze dne 21.03.2000 ve věci C-110/99 Emsland
- [10] Rozsudek ESD ze dne 21.02.2008 ve věci C-425/06 Italservice
- [11] Rozsudek ESD ze dne 21.07.2005 ve věci C-515/03 Eichsfelder
- [12] Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14.11.2001, sp. zn. 29 Odo 50/2001
- [13] Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21.07.2005, sp. zn. 8 Tdo 790/2005
- [14] Rozsudek NSS ze dne 21.12.2005, č. j. 1 Afs 153/2004-136
- [15] Rozsudek NSS ze dne 27.07.2006, č. j. 2 Afs 207/2005 -55
- [16] Rozsudek NSS ze dne 03.04.2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89
- [17] Rozsudek NSS ze dne 10.01.2008, č. j. 9 Afs 67/2007
- [18] Rozsudek NSS ze dne 17.07.2008, č. j. 9 Afs 14/2008-81
- [19] Rozsudek NSS ze dne 20.10.2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99
- [20] Rozsudek Ústavního soudu ze dne 01.04.2003, sp. zn. II.ÚS 119/01