

K důkaznímu břemenu u karuselových podvodů aneb Věděl, nebo vědět měl a mohl

Karuselové podvody jsou v současnosti jedním z nejhorlivěji diskutovaných témat ve vztahu k dani z přidané hodnoty a jako takové se těší mimo jiné i značné mediální pozornosti. Finanční správa v současnosti disponuje množstvím efektivních nástrojů, kterými může prověřovat řádné plnění povinností daňových subjektů; za zmínku rozhodně stojí činnost Daňové Kobry, rozšiřování režimu přenesení daňové povinnosti, oznámení o osvobozených příjmech, elektronická evidence tržeb, zákon o prokazování původu majetku a další. Zatímco si však Finanční správa pochvaluje meziroční nárůst ve výběru DPH v souvislosti se zavedením kontrolního hlášení¹, daňové subjekty se v praxi musejí potýkat se zadržováním nadměrných odpočtů a nejistotou, zda právě ony neponesou odpovědnost za podvodné jednání svých dodavatelů, popř. předchozích článků dodavatelského řetězce či odběratelů.

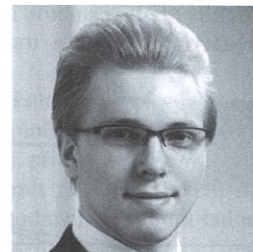
Na první pohled se může zdát, že poctivý daňový subjekt nemá důvody ke znepokojení, neboť je ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 DR² povinen prokazovat pouze to, co sám tvrdí. Současný právní řád však nutí daňové subjekty navíc prověřovat své obchodní partnery a hledat indicie, které naznačují podvodné jednání (viz např. § 64 odst. 5 a § 109 odst. 1 ZDPH³). Je ovšem otázkou, zda je správné a vůbec možné předpokládat, že daňové subjekty jsou schopny jednoznačně rozpoznat, kdy se jedná o podvod a kdy o dobrý obchod.

Dle názoru Finanční správy objevujícího se v médiích mají daňové subjekty dostatečná vodítka, jak podvodníky poznat, jako registr nespolehlivých plátců a nový registr nespolehlivých osob. „*Další indicií může být, když firma nemá webové stránky nebo sídlí v takzvaném office housu*“, uvedl při debatě u kulatého stolu Hospodářských novin ředitel Generálního finančního ředitelství Martin Janeček. Sám ale v závěru debaty připustil, že Finanční správa nedokáže v současnosti rozlišit, kdy daňový subjekt skutečně nekontroloval své dodavatele a kdy nebylo v jeho silách rozpoznat riziko.⁴



Ing. Jan Kotala

daňový poradce č. 4515, partner, EK Partners



Bc. Michal Friedrich

daňový poradce č. 5161, EK Partners

Autoři se v reakci na uvedené přiklánějí k názoru, že ani poctivé a obezřetné daňové subjekty nebudou mnohdy schopny unést své zákonem uložené důkazní břemeno. Absence webových stránek jako jedné z indicií podvodného jednání se navíc jeví ve světle právní jistoty daňových subjektů jako absurdní.

1 Aspekty důkazního břemene u podvodů na DPH

Pro účely našeho příspěvku uvažujeme daňový subjekt, plátce, který nakupuje zboží od tuzemského dodavatele, plátce, a který následně dodává nakoupené zboží odběrateli, osobě registrované k dani, do jiného členského státu (dále jen „JCS“). Takový daňový subjekt čelí v souvislosti se svým podnikáním hned několika daňovým rizikům.

Jak je z následujícího schématu patrné, správce daně se může ve svých úvahách o účasti daňového subjektu na karuselovém podvodu vydat hned několika směry. Může zkoumat zákonnost uplatnění daně na vstupu, osvobození s nárokem na odpočet od daně na výstupu a v případě neodvedení daně dodavatelem připadá v úvahu i ručení příjemce zdanitelného plnění. V krajním případě může správce daně současně upřít nárok na odpočet, doměřit daň na výstupu a požadovat po daňovém subjektu uhrazení neodvedené daně za dodavatele. Dlužná částka, spolu s příslušenstvím, v takovém případě snadno přesáhne prodejní cenu zboží a může být pro daňový subjekt likvidační.

Správce daně musí dbát, aby v průběhu dokazování jednoznačně vymezil své pochybnosti a důsledně rozlišoval, kterou z výše uvedených ve svých úvahách adresuje. „*Nejde přitom o formalitu, neboť uvedené rozlišování se promítá i do rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.*“⁵

Prvostupňový správce daně přitom v praxi nezřídka kdy nerozlišuje mezi výše uvedenými otázkami a ve svých úvahách nesystematicky mísí argumentaci nasvědčující hned několika otázkám; tento postup však nelze označit

¹ Finanční správa. Finanční správa rozšiřuje možnosti prominutí pokut u kontrolního hlášení. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/FS-rozsiruje-moznosti-prominuti-pokut-u-kontrolniho-hlaseni-7962>.

² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁴ ŤOPEK, Martin. Podnikatel musí neustále prověřovat své dodavatele. *Hospodářské noviny*: www.ihned.cz [online]. 2017 [cit. 2017-05-18]. ISSN 1213-769. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-65704250-podnikatel-musi-neustale-proverovat-sve-dodavatele>.

⁵ Nejvyšší právní soud. Rozsudek čj. 6 Afs 252/2016-35, J. M. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, ze dne 21. 12. 2016.

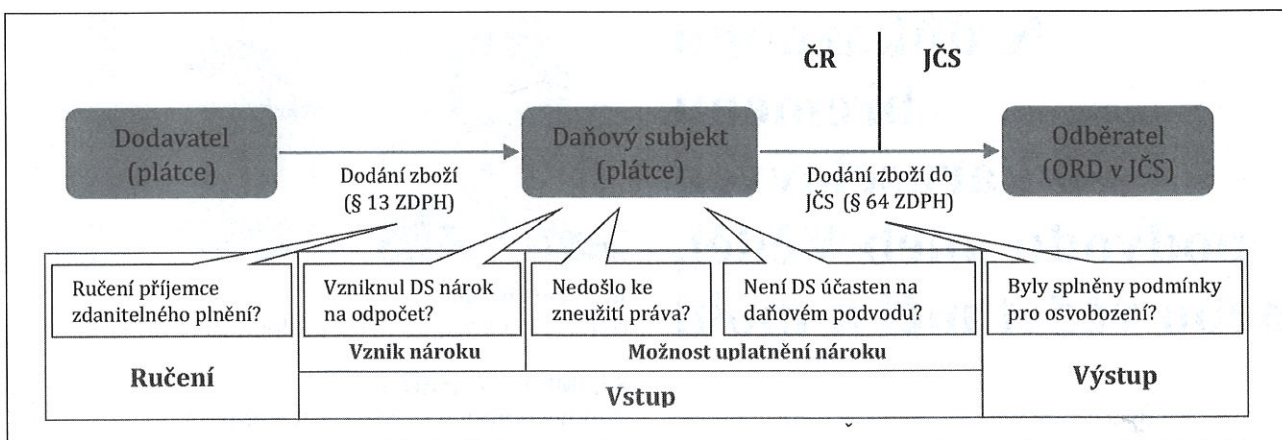


Schéma daňových rizik při dodání zboží nakoupeného v tuzemsku do JČS; zdroj: vlastní tvorba autorů

za správný. Rozhodnutí správce daně založené na nesprávném hodnocení unesení důkazního břemene v důsledku chybných či zmatečných úvah potom zpravidla neobstojí v odvolacím řízení, případně při přezkumu správním soudem z důvodu nepřezkoumatelnosti.

2 Důkazní břemeno ve vztahu ke vzniku nároku na odpočet

Při hodnocení oprávněnosti nároku na odpočet daňového subjektu je předně potřeba zkoumat, zda předmětný nárok vůbec vzniknul. Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) setrvale judikuje, „že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 – 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude ... především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů).“⁶

Charakteristickou vlastností důkazního břemene v daňovém právu, na rozdíl od práva trestního, je nerovnoměrné rozložení důkazního břemene ve prospěch správce daně. Prokazování nároku na odpočet lze pro přehlednost rozdělit do několika fází:

- 1) V první fázi daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které sám tvrdí nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 DŘ). Daňový subjekt zprvu provádí tzv. dokladové dokazování; tedy dokládá svá tvrzení především formálně bezvadnými doklady, účetnictvím a jinými povinnými záznamy.
- 2) Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů, účetnictví a jiných povinných záznamů předložených daňovým subjektem. Je nutno podotknout, že správce daně neprokazuje, že údaje o určitém účetním případě

jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale prokazuje toliko existenci vážných a důvodných pochyb, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným [§ 92 odst. 5 písm. c) DŘ].

- 3) Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby jinými důkazními prostředky prokázal pravdivost svých tvrzení, a rozptýlil tak pochybnosti správce daně, popř. aby svá tvrzení korigoval. Správce daně je při dokazování vázán zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 DŘ), posuzuje tedy každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
- 4) Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak tvrdil, je možné neuznat nárok na odpočet pouze z důvodu zneužití práva či účasti na daňovém podvodu (více viz bod 3).

Správce daně obvykle formuluje své pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti prostřednictvím následujících otázek:

- Došlo skutečně k přijetí zdanitelného plnění (resp. došlo k faktickému přijetí zboží, které bylo předmětem zdanitelného plnění)?
- Bylo plnění skutečně přijato od dodavatele uvedeného na dokladu?
- Bylo plnění uskutečněno tak, jak daňový subjekt tvrdí?

Je přitom nutné prokázat správcem daně všechny výše uvedené skutečnosti. Otázkou zůstává, jaké možnosti zbývají daňovému subjektu, který ani po vyčerpání veškerých objektivně existujících důkazních prostředků nerozptýlil pochybnosti správce daně.

3 Důkazní břemeno ve vztahu ke zneužití práva a účasti na daňovém podvodu

Zatímco v případě prokazování vzniku nároku na odpočet leží důkazní břemeno v zásadě na daňovém subjektu, v případě prokazování zneužití práva či účasti na daňovém podvodu

⁶ Nejvyšší správní soud. Rozsudek č. j. 6 Afs 147/2016-28, JUTTY GROUP s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, ze dne 21. 12. 2016.

leží důkazní břemeno již pouze na správci daně. Přestože správce daně v některých případech vyzývá daňové subjekty k prokazování jistých skutečností i ve vztahu k daňovým podvodům a následně formuluje úvahy o neunesení důkazního břemene ve vztahu k účasti na daňovém podvodu, nelze tento postup označit jako vyhovující judikatuře NSS; tento postup může naopak zakládat nezákonnost vydaného rozhodnutí. Důkazní břemeno daňového subjektu totiž není neomezené: „V té fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť důkazní povinnost vyplývající mu z § 92 odst. 3 daňového řádu již splnil (prokázal přijetí zdanitelného plnění).“⁵ Nic však nebrání daňovému subjektu navrhnout správci daně další důkazní prostředky vyvracející jeho tvrzení o účasti na daňovém podvodu. Daňový subjekt by v této situaci měl mít možnost, nikoliv povinnost tak činit.

V souvislosti s přechodem důkazního břemene vyvstává otázka, jakým způsobem by měl správce daně vést dialog s daňovým subjektem při prokazování účasti na daňovém podvodu. Z podstaty problému nepřipadá dle názoru autorů v potaz využití dokazovací výzvy dle § 92 odst. 4 DR, neboť tím by došlo k faktickému přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Uvedené má podporu v judikatuře NSS: „O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).“⁷ Právě dokazovací výzva je však v praxi jedním z nejběžnějších nástrojů správce daně. Problematika přenosu důkazního břemene v tomto případě byla i tématem zasedání sekce správy daní KDP ČR konané dne 2. 3. 2017 v Brně, kde zástupci Finanční správy nedošli k jednoznačné shodě s dalšími účastníky ohledně způsobu prokazování účasti na daňovém podvodu.

Přestože při prokazování zneužití práva i při prokazování účasti na daňovém podvodu nese důkazní břemeno správce daně, šíře důkazního břemene je u obou konceptů odlišná. Zatímco při zneužití práva nedochází zpravidla formálně k porušení právních norem, v případě podvodu na DPH k porušení právních norem dochází. „Jedná se tedy o dva odlišné způsoby, jak neoprávněně získat daňový prospěch.“⁸

3.1 Zneužití práva

Koncept zneužití práva, resp. zásada zákazu zneužití práva, není v českém právním řádu výslovně zakotven. Výklad a aplikace pojmu zneužití práva proto vyplývá výhradně z rozhodovací činnosti NSS a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“); ustálená praxe zní, že pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné kumulativní splnění dvou podmínek:

- Výsledkem dotčených plnění – přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté

směrnice a vnitrostátních předpisů – bylo získání daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.

- Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění. Je přitom nutno podotknout, že pro posouzení zneužití není určující úmysl; záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění.⁹

Správce daně tedy může na základě zneužití práva odepřít nárok na odpočet pouze, pokud prokáže, že bylo získáno daňové zvýhodnění, že bylo získáno v rozporu s účelem směrnice a zákona a že pro danou transakci neexistuje jiné vysvětlení než získání tohoto zvýhodnění. Daňový subjekt má možnost bránit se zejména prokázáním jakéhokoliv objektivního ekonomického opodstatnění transakce. Unesení důkazního břemene proto může být pro správce daně velmi obtížné.

3.2 Podvod na DPH

Obdobně jako zneužití práva je koncept podvodu na DPH užíván tuzemskými správními soudy ve smyslu judikatury SDEU; tedy vychází z komunitárního práva. „Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.“¹⁰

V praxi se pro testování účasti daňového subjektu na daňovém podvodu a zachování nároku na odpočet využívá tzv. Axel Kittel test vytvořený podle jednoho rozsudku SDEU¹¹. Pro odepření nároku na odpočet z titulu účasti na daňovém podvodu musí být kladně zodpovězeny všechny čtyři otázky, kterými je test tvořen:

- 1) Vznikla k dnešnímu dni daňová ztráta?
- 2) Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání?
- 3) Pokud je ztráta důsledkem podvodného jednání, byly zkoumané transakce daňového subjektu s tímto jednáním spojeny?
- 4) Pokud byly zkoumané transakce s podvodným jednáním spojeny, věděl o tom či vědět mohl a měl daňový subjekt?

Právě poslední otázka Axel Kittel testu – test obezřetnosti/dobré víry nebo také vědomostní test – je často předmětem sporů o účast na daňových podvodech. Judikatura NSS se při posuzování toho, zda daňový subjekt vědět měl či mohl, že je účasten daňového podvodu, zaměřuje zejména na hodnocení kontrolních opatření a obezřetnosti přijaté daňovým

⁷ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 6 Afs 170/2016-30, IMAO electric CZ, s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, ze dne 5. 10. 2016.

⁸ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 1 Afs 53/2016-55, SARA ML s. r. o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, ze dne 15. 2. 2017.

⁹ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 2 Afs 83/2010-68, Lunardi s. r. o. proti Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, ze dne 26. 1. 2011.

¹⁰ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 9 Afs 83/2009-232, PRIMOSSA a.s. proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, ze dne 18. 3. 2010.

¹¹ Soudní dvůr ES. Rozsudek ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, ze dne 6. 7. 2006.

subjektem. Aby totiž daňový subjekt zabránil své nevědomé účasti na daňovém podvodu, je povinen ve vztahu ke svým obchodním partnerům přijmout veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat. Správní soudy i Finanční správa se přirozeně zdráhají vymezit, co přesně je a není opatřením, které lze rozumně požadovat. Daňové subjekty se proto mohou opírat pouze o negativní výčty vyplývající z judikatury NSS; např.:

„Na neopatrnost, případně na absenci běžných obchodních podmínek, lze dle Nejvyššího správního soudu usuzovat skrze (i) rezignování na ověření identity obchodního partnera, (ii) nulovou nebo vágní smluvní dokumentaci, (iii) platby před obdržetím zboží tam, kde je obvyklé platit až po obdržení a naopak, (iv) pravidelné úhrady kupních cen vysoké výše jinak, než prostřednictvím bankovních účtů, (v) vstup daňového subjektu do pro něj neznámého odvětví, to bez znalostí a patřičných zkušeností, (vi) neprovedení průzkumu trhu, tj. neobeznámení se s fungováním trhu a jeho principy a charakteristikami před samotným započítáním obchodování, (vii) rezignování na provádění kontrol zboží a pojištění zboží, apod.“¹²

Je třeba podotknout, že není „povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod ve smyslu trestně právním“⁹. Správce daně prokazuje toliko pouze existenci daňové ztráty a splnění ostatních bodů Axel Kittel testu.

4 Důkazní břemeno ve vztahu k dodání zboží do JČS

Přesuňme se nyní od důkazního břemene u nároku na odpočet k důkaznímu břemenu daňového subjektu ve vztahu k dodání zboží do JČS. To je ve smyslu § 64 ZDPH osvobozeným plněním s nárokem na odpočet, přičemž osvobození lze dle § 64 odst. 5 ZDPH prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do JČS, nebo jinými důkazními prostředky. Důkazní břemeno tedy obdobně jako u prokazování přijetí plnění nese daňový subjekt.

Správce daně obvykle formuluje své pochybnosti ohledně splnění podmínek osvobození dodání zboží do JČS s nárokem na odpočet prostřednictvím následujících otázek:

- Jedná se o dodání zboží ve smyslu ZDPH; tj. převod práva nakládat s věcí jako vlastník?
- Opustilo zboží fakticky území České republiky a bylo dodáno odběrateli do JČS?
- Byla přeprava skutečně daňovým subjektem, odběratelem, nebo zmocněnou třetí osobou?
- Bylo zboží skutečně dodáno osobě registrované k dani v JČS?

Ze shora uvedených bývá nejproblematictější otázkou prokázání faktického přesunu zboží do JČS. V praxi se daňové subjekty mohou setkávat s přístupem správce daně, který

neosvědčí nákladní listy CMR ani prohlášení pořizovatele zboží jako postačující důkazní prostředky, a daňové subjekty se tak snadno dostanou do důkazní nouze, zejména pokud při dodání volí dodací podmínky typu FCA či EXW, kde dopravu zajišťuje pořizovatel, a daňový subjekt nemá de facto možnost ověřit, zda zboží skutečně opustilo území České republiky. Správce daně nebude váhat vytykat daňovému subjektu kupříkladu i absenci záznamů o průjezdu kamionů, které měly zajišťovat přepravu zboží, mýtnými branami. Daňovým subjektům lze proto jen doporučit vést co nejkompletnější dokumentaci ve vztahu ke každé obchodní transakci.

Dle judikatury NSS je písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží „způsobitým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu.“¹³

Z citovaného rozsudku vyplývá, že obdobně jako je tomu u nároku na odpočet v případě účasti na daňovém podvodu, lze v pochybnostech daňovému subjektu přiznat osvobození při dodání zboží do JČS, pokud prokáže, že jednal v dobré víře a přijal dostatečná opatření; důkazní břemeno, které v případě dodání zboží do JČS nese daňový subjekt, tedy není bezbřehé a nelze jej vykládat extenzivně tak, že by zahrnovalo i skutečnosti, které daňový subjekt nemůže objektivně prokázat. „Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím, než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti – např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci... Nepřímým důkazem (byť se nemůže jednat o důkaz jediný), že bylo zboží skutečně vyvezeno z členského státu dodání, může být také daňové přiznání, které pořizovatel podá ve státě určení a které se týká daného zboží.“¹²

Nejvyšší správní soud uznává, že v určitých situacích (např. při sjednání dodacích podmínek Incoterms 2010 EXW či FCA) je požadavek prokázání faktického dodání zboží do JČS prakticky neuskutečnitelný. NSS v případě „zpochybnění věrohodnosti čestných prohlášení považuje za adekvátní nikoli požadavek prokázání faktického dodání zboží do jiného členského státu, ale požadavek prokázání dobré víry v době uzavírání obchodu, spojený s požadavkem prokázat učinění opatření proti účasti na daňové trestné činnosti.“¹⁴

Pokud daňový subjekt prokáže svou dobrou víru a přijetí dostatečných opatření, měl by se správce daně v souladu s ustanovením § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH zaměřit na stanovení daně osobě registrované k dani v JČS – pořizovateli – neboť tento se dle citovaného ustanovení nachází v pozici osoby povinné přiznat daň.

¹² LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert*. 2013, (2). ISSN 2464-6873. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=44115&rez=0&q=Podvody%20na%20DPH%20a%20jejich%20prokazov%C3%A1n%C3%AD> /.

¹³ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 8 Afs 14/2010-195, MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o. proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, ze dne 30. 7. 2010.

¹⁴ Nejvyšší správní soud. Rozsudek čj. 1 Afs 253/2016-27, J. P. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, ze dne 1. 2. 2017.

5 Důkazní břemeno ve vztahu k ručení příjemce zdanitelného plnění

V posledním bodě krátce osvětlíme problematiku důkazního břemene ve vztahu k institutu ručení příjemce zdanitelného plnění zakotvenému v ustanovení § 109 ZDPH. Ponechme stranou ostatní skutkové podstaty, a soustředíme se na důkazní břemeno daňového subjektu ve vztahu k odstavci 1 zmíněného ustanovení, tedy že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň nebude poskytovatelem úmyslně zaplacená, nebo se úmyslně dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo dojde ke zkrácení daně či vylákání daňové výhody.

Ze samotné formulace zákona je patrné, že uvedené ustanovení implementuje ustálenou soudní praxi v oblasti podvodů na DPH do tuzemského právního řádu. Z důvodové zprávy i analogie s prokazováním nároku na odpočet u podvodů na DPH potom vyplývá, že důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro uplatnění ručení příjemce zdanitelného plnění nese pouze správce daně.

Příjemce zdanitelného plnění je povinen uhradit nezaplacenou daň na výzvu správce daně; ve výzvě prokazuje správce daně obdobně, že daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl, že daň nebude zaplacená vlivem úmyslného jednání poskytovatele. Formulace „vlivem úmyslného jednání“ je zde stěžejní. V praxi musí správce prokázat, že daňový subjekt o úmyslu svého dodavatele měl či mohl vědět, čímž se unesení důkazního břemene stává pro správce daně obtížnější. Stojí za zmínku, že před uplatněním ručení by správce daně předně měl vyčerpat způsoby vymáhání daně uvedené v § 175 odst. 1 DR s výjimkou situace, kdy by vymáhání bylo

prokazatelně bezvýsledné, nebo kdy bylo s poskytovatelem plnění zahájeno insolvenční řízení.

Určitou kontroverzi vzbuzuje informace GFŘ ve vztahu k institutu ručení, dle které „v případě sporu pak důkazní břemeno nese daňový subjekt“¹⁵. Tento závěr GFŘ odporuje textu důvodové zprávy, podle které důkazní břemeno nese správce daně. Na zasedání sekce správy daní KDP ČR konané dne 2. 3. 2017 v Brně se zástupci Finanční správy shodli s ostatními účastníky, že v dané situaci skutečně důkazní břemeno nese správce daně, a je tedy na něm, aby uspokojivě prokázal splnění zákonných podmínek pro vydání ručitelské výzvy.

6 Závěr

Po přečtení příspěvku jistě čtenáři souhlasí, že důkazní břemeno u karuselových podvodů může nabývat mnoha rozměrů, stejně jako potenciální daňová rizika vyplývající z každodenních obchodních styků. Přenos a unesení důkazního břemene je nutno pečlivě posuzovat vždy s přihlédnutím ke konkrétní fázi daňového řízení a pochybnostem formulovaným správcem daně. Daňové subjekty by dle názoru autorů v případě, kdy je správce daně vyzve k prokázání skutečností, k jejichž prokazování nejsou povinny, neměly plnit takové procesním pochybením zatížené výzvy, a měly by naopak důsledně trvat na uplatňování svých práv vyplývajících z judikatury NSS a SDEU.

Autoři doufají, že i přes svůj současný zdráhavý přístup se Finanční správa do budoucna zaměří na zvýšení právní jistoty daňových subjektů např. pravidelnou edukací daňových subjektů v oblasti podvodů na DPH, průběžným zveřejňováním seznamu rizikových trhů a komodit, vypracováním a zveřejněním modelových kontrolních postupů a návrhů jiných důkazních prostředků či zveřejněním jiných doporučení.

¹⁵ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *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.* In: FINANCNISPRAVA.CZ [online]. 2013 [cit. 2017-05-17]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.