

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Opatření na omezení podvodů v oblasti DPH

Measures to reduce VAT frauds

Bc. Veronika Honzová

Plzeň 2020

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Veronika HONZOVÁ**
Osobní číslo: **K18N0022P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Téma práce: **Opatření na omezení podvodů v oblasti DPH**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Zásady pro vypracování

1. Provedte literární rešerši v oblasti daňových podvodů u DPH.
2. Analyzujte problematiku daňových podvodů u DPH včetně nástrojů omezujících daňové podvody u DPH s využitím daňové judikatury ČR.
3. Vyhodnoťte výsledky provedené analýzy.
4. Shrňte řešenou problematiku a stanovte případná doporučení.

Rozsah diplomové práce: **60 – 80**
Rozsah grafických prací: **neuveden**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- Galočík, S., & Paikert, O. (2019). *DPH 2019*. Praha: Grada Publishing a.s.
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer
- Sejkora, T. (2017). *Finančně právní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o.
- Strémy, T., & Hangáčová, N. (2017). *VAT Frauds (CarouselFrauds)*. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o.
- Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace účetnějudikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **22. října 2019**
Termín odevzdání diplomové práce: **22. dubna 2020**



Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka



Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Opatření na omezení podvodů v oblasti DPH“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne

.....

podpis autorky

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí diplomové práce Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D. za cenné rady, připomínky, odborný dohled, ochotu a vstřícnost, kterou mi v průběhu zpracování této práce věnovala. Dále děkuji i panu Ing. Tomáši Vlkovi za rady a doporučení. A v neposlední řadě děkuji svým rodičům a blízkým za podporu během celého studia.

Obsah

Úvod	9
Cíl a metodika	10
1 Daň z přidané hodnoty	11
1.1 Základní mechanismus DPH.....	11
1.2 Výhody a nevýhody DPH	12
1.3 Mezera DPH.....	13
2 Daňový únik a daňový podvod	16
2.1 Příčiny vzniku daňových úniků a daňových podvodů	17
2.2 Měření daňových úniků DPH.....	18
3 Klasifikace daňových úniků a daňových podvodů.....	20
3.1 Karuselové (kolotočové) podvody	20
3.2 Další typy daňových podvodů.....	22
4 Nástroje na omezení daňových úniků a daňových podvodů.....	24
4.1 Nástroje na národní úrovni.....	24
4.2 Nástroje na evropské úrovni.....	31
4.3 Návrhy a nástroje určené k boji proti karuselovým podvodům	35
5 Analýza judikatur ČR řešících karuselové podvody	43
5.1 Judikatura 5 Afs 60/2017 – 60	43
5.2 Judikatura 6 Afs 31/2018 – 53	47
5.3 Judikatura 52 Af 62/2017 – 131	53
5.4 Judikatura 4 Afs 219/2014 – 31	59
5.5 Judikatura 9 Afs 111/2009 – 274	63
5.6 Shrnutí analýzy judikatur	67
6 Doporučení na omezení karuselových podvodů.....	70

6.1	Plošný reverse charge	70
6.2	Doporučení pro daňové subjekty	71
Závěr	.....	73
Seznam použitých zdrojů	.....	75
Seznam tabulek	.....	79
Seznam obrázků	.....	80
Seznam použitých zkratek	.....	81
Abstrakt		
Abstract		

Úvod

Daň z přidané hodnoty je velmi významnou daní v daňových soustavách vyspělých zemí. Tato daň představuje poměrně velký příjem do veřejných rozpočtů. Vztahuje se na veškeré subjekty a prakticky na veškeré výrobky a služby, resp. na jejich spotřebu. To, s čím je DPH také spojováno, jsou daňové úniky a podvody. Úniků a podvodů v oblasti DPH je celá řada, avšak nejznámějšími a zároveň nejzávažnějšími jsou karuselové (kolotočové) podvody. A právě na tento druh podvodů se autorka ve své práci blíže zaměřila.

Tématem diplomové práce je opatření na omezení podvodů v oblasti DPH. V první části diplomové práce autorka vysvětluje základní mechanismus DPH, ukazuje silné a slabé stránky této daně a v neposlední řadě uvádí, co je to mezera DPH a jaký byl její ukazatel v České republice v letech 2012 až 2017.

Následující části se již týkají daňových úniků a podvodů. Konkrétně druhá kapitola je věnována pojmům daňový únik a daňový podvod a příčinám jejich vzniku. Vymezení pojmu daňový únik a daňový podvod není tak snadné, i když se na první pohled může zdát, že se jedná o slova souznačná. Následující část obsahuje členění daňových úniků a daňových podvodů. Autorka rozdělila tuto klasifikaci na dvě podkapitoly. První podkapitola je zaměřena na karuselové podvody a jsou představeny principy fungování karuselových obchodů na vybraných příkladech. Druhá podkapitola je věnována dalším typům podvodů, kterými může být například krácení tržeb. Ve čtvrté poměrně rozsáhlé části práce autorka vymezuje nástroje na omezení daňových úniků a podvodů. Zvoleny jsou nástroje, které jsou používány na národní a evropské úrovni. Zmíněny jsou také nástroje včetně návrhů, které jsou a v případě návrhů by mohly být určeny k boji proti karuselovým podvodům.

Další část práce se již věnuje samotné analýze daňových podvodů prostřednictvím judikatury ČR. Jak již bylo uvedeno výše, autorka se rozhodla zaměřit na konkrétní daňové podvody a těmi jsou karuselové podvody. Analýze je podrobena celkem pět judikatur řešící tyto podvody. V této části je obsaženo také shrnutí a závěry vyplývající z daných judikatur. Poslední šestou částí jsou doporučení, která by podle autorky mohla vést k omezení karuselových podvodů.

Cíl a metodika

Tato diplomová práce si klade několik cílů:

1. provést literární rešerši v oblasti DPH a daňových úniků a podvodů u DPH,
2. vymežit a popsat nástroje omezující daňové úniky a daňové podvody včetně nástrojů a návrhů omezující karuselové podvody,
3. analyzovat karuselové podvody prostřednictvím judikatury ČR,
4. stanovit závěry vyplývající z provedené analýzy a formulovat případná doporučení omezující karuselové podvody.

Práce obsahuje celkem šest kapitol. V první kapitole je, kromě krátkého úvodu k zavedení daně z přidané hodnoty v ČR a představení zákona, na základě kterého je daň spravována, vysvětlen základní mechanismus DPH, popsány výhody a nevýhody DPH a mezera DPH.

Druhá kapitola patří definování pojmů daňový únik a daňový podvod.

Třetí je věnována klasifikaci daňových úniků a daňových podvodů s bližším zaměřením na objasnění průběhu karuselového podvodu.

Čtvrtá kapitola obsahuje nástroje omezující daňové úniky a podvody v oblasti DPH. Uvedeny jsou nástroje aplikované na národní úrovni, evropské úrovni a nástroje a návrhy v oblasti boje proti karuselovým podvodům.

Analýze judikatur ČR se zaměřením na karuselové podvody a shrnutí této analýzy je věnována pátá kapitola. Autorčina doporučení, která by mohla omezit karuselové podvody, jsou obsažena v závěrečné šesté kapitole.

Hlavními zdroji využívaných v této diplomové práci jsou především odborná literatura, právní předpisy, daňová judikatura a internetové zdroje. Autorka používá tyto vědecké postupy – rešerši, analýzu a syntézu. Literární rešerše je provedena v prvních čtyřech kapitolách a to z odborné literatury, internetových zdrojů a právních předpisů. Analýza a syntéza (shrnutí) judikatur je obsažena v páté kapitole.

Seznam použitých zdrojů, tabulek, obrázků a seznam použitých zkratk je uveden na samém konci diplomové práce.

1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (DPH) je součástí tzv. daní nepřímých a daní ze spotřeby. Ve státech Evropské unie je DPH povinnou daní. Daň z přidané hodnoty byla v České republice zavedena 1. 1. 1993 a k tomuto datu nabyly účinnosti všechna ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento zákon byl k 1. květnu 2004 zrušen a nyní je DPH spravována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (Šfečík, 2018).

1.1 Základní mechanismus DPH

Vančurová & Láchová (2018) ukazují fungování této daně na jednoduché myšlence. Daň je vybírána na každé úrovni zpracování pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na dané úrovni přidáno, není tedy vybírána z celého obrátu. Zdaňována je tedy jen přidaná hodnota. A zde se odhaluje zásadní problém. Tím problémem je vymezení toho, co bylo k hodnotě statku přidáno, čili toho, co tvoří novou přidanou hodnotu. Proto je výše daně DPH určena nepřímo, protože jednoznačně vymežit nově vytvořenou hodnotu je velice obtížné a pro daňový subjekt i samozřejmě velmi nákladné. Základní mechanismus vysvětlují také Maaytová a kol. (2015).

To, jak vypadá a funguje základní myšlenka, bude ukázáno na jednoduchém příkladu, který bude vycházet z následující tabulky. V příkladu bude kalkulováno s cenami v Kč.

Tabulka 1: Základní mechanismus DPH

	Nákupy = vstupy		Prodeje = výstupy		Odvod do SR
Článek	Cena bez daně	Daň	Cena bez daně	Daň	Rozdíl
Zemědělec	-	-	20 000	2 000	2 000
Výrobce	20 000	2 000	50 000	5 000	3 000
Obchodník	50 000	5 000	60 000	6 000	1 000
Celkem		7 000		13 000	6 000

Zdroj: Vančurová & Láchová, 2018

V tabulce č. 1 je uveden řetězec daňových subjektů, který se skládá z článků zemědělec, výrobce a obchodník. Tento řetězec vyrábí a následně distribuuje obuv. Zemědělec vyrábí kůži a předpokladem je, že k tomu nepotřebuje žádné vstupy. Kůži prodává výrobcí za 22 000 Kč, přičemž cena bez daně je 20 000 Kč. Pokud uvažujeme o sazbě daně ve výši 10 %, daň z přidané hodnoty je 2 000 Kč a tuto částku odvede do státního rozpočtu.

Výrobce koupil kůže za 22 000 Kč, ale jeho výdaj tvoří pouze 20 000 Kč, protože si bude moci snížit odvod daně do státního rozpočtu o daň již zaplacenou v ceně nákupu. Výrobce bot chce za boty utržit 50 000 Kč a daň představuje částku 5 000 Kč (sazba daně zůstává stejná, 10 %). Boty tedy prodá obchodníkovi za 55 000 Kč. Do státního rozpočtu odvede rozdíl mezi daní, kterou mu v ceně bot zaplatil obchodník, a daní, kterou on sám zaplatil za kůže ($5\,000\text{ Kč} - 2\,000\text{ Kč} = 3\,000\text{ Kč}$).

A poslední článek řetězce, obchodník, se chystá pro sebe získat 60 000 Kč po odpočtu daně, kterou následně odvede do státního rozpočtu. Boty konečnému spotřebiteli prodá za 66 000 Kč, konečný spotřebitel v ceně za boty zaplatí DPH ve výši 6 000 Kč. Do státního rozpočtu obchodník odvede daň ve výši 1 000 Kč, protože to je rozdíl mezi daní v ceně obuvi a daní, kterou obchodník zaplatil v ceně za vyrobené boty.

Na tomto jednoduchém příkladu je vidět, že systém zdaňování nově vytvořené hodnoty na všech úrovních zpracování opisuje přidanou hodnotu (Vančurová & Láchová, 2018).

1.2 Výhody a nevýhody DPH

Výhod a nevýhod u DPH je hned několik, jejich výčet uvádí Kubátová (2018).

- DPH je neutrální

Neutralita DPH zabezpečuje, aby konečný podíl daně obsažený v ceně zboží či služby odrážel sazbu daně, která je dána zákonem, a aby nebyly diskriminovány statky s větším počtem úrovní zpracování.

- Možnost zdanit služby

U služeb daň z přidané hodnoty zvyšuje úspěšnost jejich zdanění, protože právě u nich je všeobecně větší prostor pro daňové úniky. Kde naopak DPH u služeb selhává, jsou služby, kdy se obtížně identifikuje přidaná hodnota. Příkladem jsou primární finanční služby a ty z tohoto důvodu nejsou obvykle předmětem daně.

- Výhoda pro mezinárodní obchod

V posledních letech nabírá na významu omezení daňových distorzí u DPH v mezinárodním obchodě. Vývoz zboží bez daně z přidané hodnoty je považován za osvobozené plnění, což umožňuje odstranit tyto distorze v největší možné míře.

- Odolnost proti daňovým únikům

Poskytování ochrany před daňovými úniky, to je další výhoda daně z přidané hodnoty. Odolnost proti daňovým únikům je zajištěna na základě evidence o dani a také tím, že existují daňové doklady, do kterých má finanční úřad možnost nahlédnout a na jejich základě provádět kontroly.

- Spolehlivost příjmů do státního rozpočtu

Daň z přidané hodnoty byla zavedena, anebo je o jejím zavedení uvažováno, v mnoha zemích, a to především z důvodu, že tato daň umožňuje získat vyšší výnosy ze zdanění spotřeby.

DPH má i své stinné stránky. Pro některé země byly nevýhody silné natolik, že u nich daň nebyla zavedena. Patří mezi ně následující:

- Přechod na novou daň

Proces přechodu na DPH je velice náročný, a to nejen administrativně či politicky, ale také finančně.

- Administrativní náročnost a nákladnost (fungování daně)

Daň z přidané hodnoty je velmi administrativně náročná nejen pro plátce samotné, ale také pro stát. Jsou dva faktory, ze kterých vyplývá administrativní nákladnost fungování této daně, a těmi jsou náročnost účtování a množství plátců.

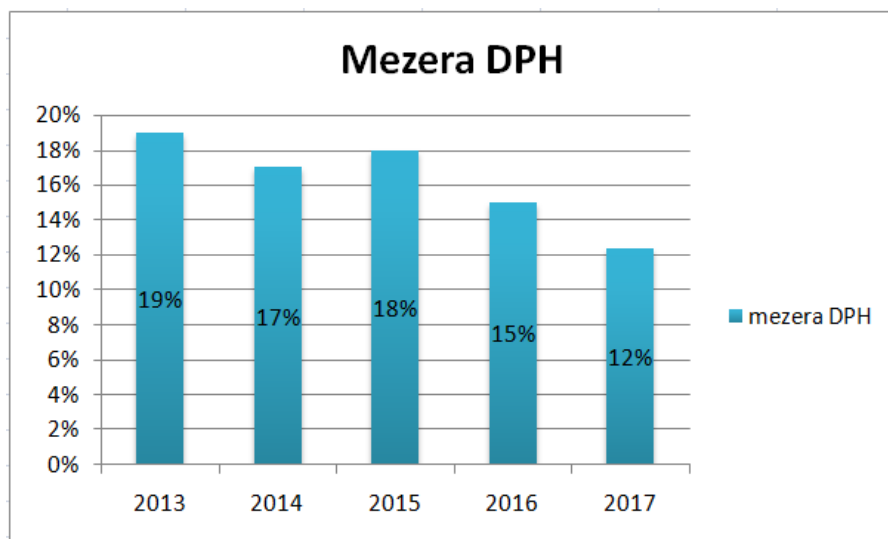
Široký (2008) kromě administrativní náročnosti, jež je spojená se zavedením DPH a systémem evidence, uvádí také jako nevýhody způsob stanovení daně a možnost DPH působit na cenovou hladinu.

1.3 Mezera DPH

Mezera DPH (VAT gap) je rozdíl mezi příjmy z DPH, které stát očekává, a skutečně vybranými příjmy této daně (Evropská komise, 2019a). Takto mezeru DPH definuje i Zídková (2014). Na obrázku č. 1 je vidět vývoj mezery ve výběru DPH

v České republice, a to mezi roky 2013 – 2017. Dle studie CASE & IEB (2019) se mezeza DPH v České republice v roce 2017 snížila z 15 % na 12 %, čímž se přiblížila průměru Evropské unie. Tento průměr v roce 2017 činil 11,2 %. Dle dat obsažených v dané studii se očekává, že v roce 2018 ukazatel mezery DPH pro Českou republiku bude mít hodnotu opět 12 %.

Obrázek 1: Mezeza DPH v České republice v letech 2013 – 2017

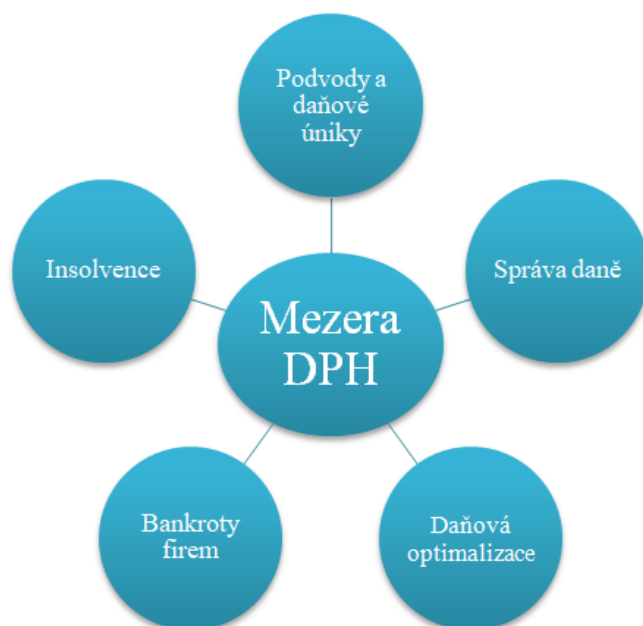


Zdroj: CASE & IEB, 2019, zpracováno autorkou

Klesající trend mezery DPH v ČR potvrzuje, že se, jak říká i sama ministryně financí, podařilo změnit vztah společnosti k placení daní (Žurovec, 2018).

Evropská komise (2019b) uvádí, co způsobuje onu mezeru DPH. Pro přehlednost jsou příčiny vzniku mezery DPH shrnuty v obrázku č. 2. Ten znázorňuje několik nejzásadnějších příčin – podvody a daňové úniky, insolvence, bankroty firem, samotná správa daně, daňová optimalizace.

Obrázek 2: Příčiny vzniku mezery DPH



Zdroj: Evropská komise, 2019b, zpracováno autorkou

Další okolnost, která by mohla mít vliv na velikost mezery DPH, je hospodářský vývoj dané země (Evropská komise, 2019a).

2 Daňový únik a daňový podvod

Přestože daňový únik je nejčastěji zkoumanou kapitolou daňového práva a v literaturách bylo již napsáno mnoho o příčinách daňových úniků, jejich rozsahu, kontrole a sankcích, není tento pojem jednoznačně definován (Martinez, 1990).

V odborné literatuře se lze setkat se dvěma základními pojmy, a to: tax avoidance a tax evasion. Přičemž tax avoidance je do češtiny překládáno jako vyhýbání se daňové povinnosti a tax evasion jako daňový únik. Rozdíl mezi těmito pojmy je v legálnosti. Vyhýbání se daňové povinnosti představuje legální minimalizaci daní prostřednictvím slev na dani a dalších metod, které jsou dané daňovými zákony. Daňový únik na druhé straně představuje nezákonnou činnost, jako je úmyslné neplacení daní, nevykazování příjmů či neplacení dlužných daní (Murray, 2019).

Obrázek 3: Daňový únik vs. vyhýbání se daňové povinnosti



Zdroj: Martinez, 1990

Z výše uvedeného schématu, který zobrazuje obrázek č. 3, je patrné, že do vyhýbání se daňové povinnosti spadá i zneužití práva a daňová obratnost. Tyto dvě položky se nacházejí v šedé zóně. Je tedy vyhýbání se daňové povinnosti opravdu legální? Hranice mezi zákonnou a nezákonnou formou vyhýbání se daňové povinnosti je dána případ od případu (Martinez, 1990).

Další pojem, který je používán pro označení ilegálního jednání daňového subjektu, je daňový podvod. Mohlo by se zdát, že pojem daňový podvod a daňový únik jsou synonyma, ale naopak tyto dva pojmy nelze ztotožňovat. Někteří zahraniční odborníci považují pojem daňový podvod za samostatnou skupinu, která existuje vedle pojmu vyhýbání se daňové povinnosti a pojmu daňový únik. Důležitým znakem nejen daňového podvodu, ale i podvodu jako takového je subjektivní stránka daného ilegálního jednání. České soudnictví, resp. rozhodovací činnosti soudů, vymezuje podvod v oblasti daně z přidané hodnoty jako situaci, kdy jeden z účastníků obchodu neodvede státu vybranou daň a druhý účastník si tuto daň odečte. A to vše se záměrem získat zvýhodnění (Sejkora, 2017).

2.1 Příčiny vzniku daňových úniků a daňových podvodů

Martinez (1990) ve své publikaci říká, že příčiny jsou různé. Mohou být například politické, daňový únik tedy představuje nesouhlas s politickými rozhodnutími dané vlády. Dále lze uvést příklad, kdy pro poplatníka daňová povinnost ztrácí význam, jedná se o nedostatek občanské uvědomělosti v oblasti daní.

Důvodů vzniku daňových úniků tudíž může být hned několik. Lénártová (2000), uvádí šest základních faktorů vzniku daňových úniků. Hned prvním faktorem je **společensko-politický**, do kterého spadá již výše zmíněný nesouhlas či protest proti daňové politice vlády. **Legislativní** faktor laicky řečeno znamená, že čím méně je „skulin“ v zákoně, tím méně daňových úniků vznikne. Jinými slovy, kvalitní legislativa je sama účinným nástrojem, který zmírňuje příležitosti ke konání úniků na dani. **Ekonomický** faktor je definován takto: To, jak je stát ekonomicky vyspělý, má vliv na daňové úniky, proto ve vyspělejších zemích je nutné využívat důmyslnější metody než v rozvojových státech. **Daňově-technický** faktor souvisí s mechanismem zdanění a daňové kontroly, i jaká je míra zdanění v daném státě, přičemž mechanismus zdanění, daňová kontrola i míra zdanění jsou do určité míry dány platnou legislativou. Faktor **psychologický** spočívá v tom, že daňový delikt je brán jako subjektivní charakter, to znamená, že každý jedinec reaguje na daňové povinnosti jinak. A posledním faktorem je **sociálně-etický**, jehož podstatou je nedostatek občanské uvědomělosti, o kterém pojednává i Martinez (1990).

2.2 Měření daňových úniků DPH

Daňové úniky DPH spadají do stínové ekonomiky. Měření stínové ekonomiky, resp. její přesné měření není možné. Metody, které se používají pro měření daňových úniků na DPH, jsou obdobné jako při odhadech stínové ekonomiky, konkrétně celkové její velikosti. Jedná se o metody přímé a nepřímé (ceta, 2015).

Do skupiny přímých metod spadá daňový audit a následné doměření daně z přidané hodnoty. Tuto metodu vykonává finanční úřad. Ten může metodu provést buď to na oblastním vzorku, který je vybrán náhodně, anebo pokud má podezření na úniky na DPH. V České republice se finanční úřady zaměřují na subjekty, které uplatňují příliš vysoké odpočty na DPH, nebo na subjekty vykazující základ daně v minimální výši na vstupu a výstupu. Při provedení daňového auditu na reprezentativním výběru, je možné výsledky auditu aplikovat na celou populaci a odhadnout tak výši daňových úniků dané populace. Jednu z nevýhod může představovat chybovost při extrapolaci (ceta, 2015). Do přímých metod patří také metoda dotazování, tu uplatňují Hanousek & Palda (2006). Ti, díky získaným odpovědím od jednotlivců, měli možnost předpovědět budoucí vývoj stínové ekonomiky.

Mezi nepřímé metody patří ukazatel využívaný k odhadování nevybrané DPH (ceta, 2015). Tímto ukazatelem je mezera DPH – o ní se autorka zmiňovala již v podkapitole 1.3. Inštitút finančnej politiky (2012) poukazuje na několik nedostatků, které se pojí s touto metodou. Například při použití této metody nelze stanovit příčiny, jež způsobily vznik mezery DPH. Dalším nedostatkem může být nedostupnost detailnějších údajů. Pokud jsou tyto údaje k dispozici, záleží dále na jejich kvalitě. Společnost Reckon (2009) aplikovala tuto metodu ve studii, která se zabývala analýzou mezery DPH států Evropské unie.

Následující tabulka č. 2 představuje mezeru DPH v % států EU v letech 2015 - 2017. Autorka vybrala státy střední Evropy a těmi jsou: Česká republika, Slovensko, Německo, Rakousko, Polsko, Maďarsko, Slovinsko.

Tabulka 2: Mezera DPH vybraných států EU v letech 2015 – 2017 (v %)

Stát	Rok 2015	Rok 2016	Rok 2017
Česko	18	15	12
Slovensko	29	26	23
Německo	10	10	10
Rakousko	9	8	8
Polsko	24	20	14
Maďarsko	16	15	14
Slovinsko	8	7	4

Zdroj: CASE & IEB, 2019, zpracováno autorkou

3 Klasifikace daňových úniků a daňových podvodů

3.1 Karuselové (kolotočové) podvody

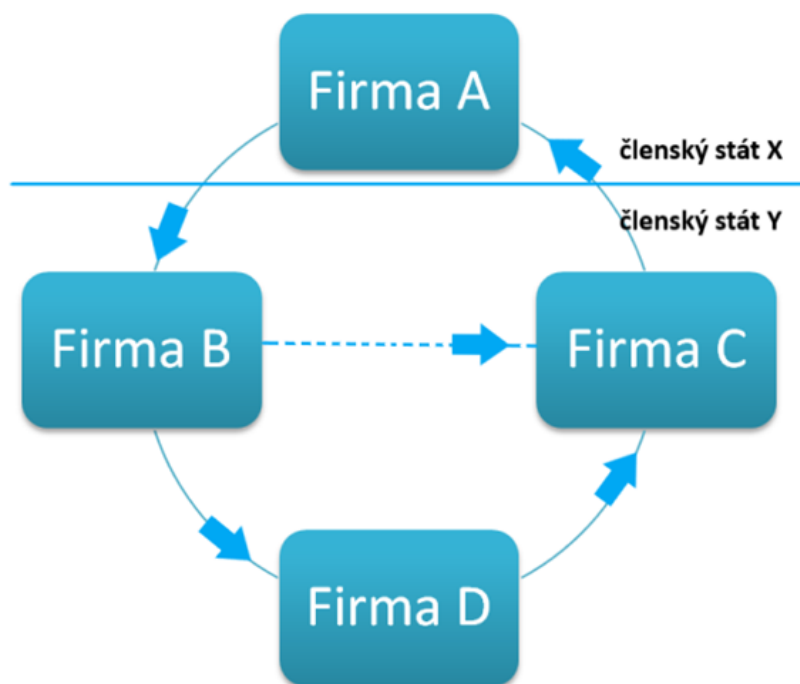
Nejznámější formou úmyslných útoků na systém DPH jsou karuselové čili kolotočové podvody. Tyto podvody spadají do obecného pojmu (případně skupiny pojmů) označovaného anglicky missing trader intra-community fraud, zkráceně MTIC (Keen & Smith, 2007).

Do českého jazyka je výše uvedený pojem překládán jako „podvod typu chybějící subjekt“ nebo se také lze setkat se zněním „podvody chybějícího obchodníka“ (Šefčík, 2018).

Tyto podvody představují dodávání zboží, které probíhá řetězovitě za sebou. Podstatou celého problému je to, že jeden článek řetězce neodvede daň a poté tento plátce daně zanikne anebo ho již nelze dohledat (Široký, 2018).

Nyní bude vysvětleno, jak takový karuselový obchod/podvod vypadá a probíhá, pokud k němu dochází na území několika členských států Evropské unie. Pro pochopení podstaty budou použity pouze čtyři firmy (A, B, C, D) a dva členské státy (X, Y). Princip podvodu vysvětlený na poměrně jednoduchém příkladu uvádějí mimo Širokého (2018) také např. Keen & Smith (2007) nebo Podlipník (2012).

Obrázek 4: Princip karuselového podvodu



Zdroj: Široký, 2018, zpracováno autorkou

Na obrázku č. 4 je zobrazen zjednodušený mechanismus. Obchod musí být vykonáván minimálně na území dvou členských států Evropské unie. Firma A je osobou registrovanou k dani v členském státě X a dodá zboží firmě B (označované pojmem bílý kůň), jež je registrovaná v členském státě Y (Široký, 2018).

Dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 63 je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.

Proto firma B přizná daň na výstupu a současně si uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu. Firma B ihned potom, co přijme dodávku, prodá přijaté zboží firmě C (označované jako nárazník), která je registrovaná ve stejném členském státě Y jako firma B. A protože obchod mezi firmou B a C proběhne na území jednoho členského státu, firma B prodá zboží s DPH. Tato daň je uvedena na daňovém dokladu, ale firma již tuto daň neodvede a zmizí. Firma B je považována za hlavního účastníka podvodu. Obchod získá povahu podvodu v okamžiku, kdy firma C bude deklarovat osvobozené plnění firmě A a zároveň bude žádat vrácení daně. Na obrázku vidíme, že v podvodu figuruje ještě firma D. Ta znesnadňuje odhalení podvodu, a to z důvodu, že si řádně plní své daňové povinnosti a ani si nemusí být vědoma, že je zapojena do karuselového podvodu (Široký, 2018).

Ve skutečnosti není firma D pouze jedna, ale bývá jich hned několik. V praxi jsou podvody daleko komplexnější a organizované tak, aby byly obchody prováděny hned mezi několika členskými státy či zeměmi třetího světa, přičemž aby v každém členském státě či zemi třetího světa bylo několik činitelů. A proto je tento typ podvodů jedním z nejpropracovanějších daňových úniků (Sejkora, 2017).

Čím více subjektů se účastní kolotočových podvodů, tím složitější je trestný čin odhalit. Vyšetřování může trvat roky a od doby, kdy podvodné subjekty zanikly, aniž byly potrestány, vlády přicházejí o miliony ročně (Strémy & Hangáčová, 2017).

Lze se také setkat s tím, že karuselové podvody probíhají pomocí fiktivních transakcí, a to, jak uvádí Sejkora (2017), třemi možnými způsoby:

- Fiktivní obchodní transakce

Firmy, často označovány jako bílí koně, mohou k zamlčení svých vlastních zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku využít lživého vykázání uskutečněného plnění s místem plnění v jiném členském státě EU, a to prostřednictvím falešných dopravních listů a daňových dokladů.

Dále se může jednat například o fiktivní dodávky zboží, které ale existují pouze tzv. „na papíře“.

- Fiktivní fakturace

Tento typ páchaní podvodu zahrnuje vystavování falešných daňových dokladů, kdy subjekt (tzv. bílý kůň) na základě těchto falešných dokladů nabyde neexistující dodávku zboží a následně ho prodá odběratelům v dalším členském státě.

- Kontradiktorní obchody

Tento typ obchodů zahrnuje také fiktivní faktury, ale s tím rozdílem, že karuselový obchod provádí firma s označením „narázník“, a nikoli bílý kůň.

3.2 Další typy daňových podvodů

Podvody tzv. šedé ekonomiky

Jedná se o takový podvod, kdy dojde k nedodržení povinnosti registrace k dani. Osoba povinná k dani, která přesáhne požadovaný obrát a stane se tak plátcem daně, je tudíž

povinná registrovat se k dani z přidané hodnoty, ale tato osoba se úmyslně nezaregistruje, a proto se dopustí podvodu (Sejkora, 2017).

Dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 6 „plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč.“

Podvod zamlčení

Jde o případ, kdy také dochází k porušení povinnosti osoby povinné k dani. Jedná se o povinnost upravit poměrně odpočet daně na vstupu. Podvod vypadá tak, že osoba povinná k dani přijme zdanitelná plnění, ale využije je pro svoji vlastní spotřebu a pro účely svého podnikání uplatní odpočet daně v plné výši na vstupu z tohoto plnění (Sejkora, 2017).

Insolvenční podvody

Osoba povinná k dani, která vykonává svou ekonomickou činnost na území jednoho státu, bankrotuje. Ještě před vyhlášením bankrotu prodá své pořízené zboží za daleko vyšší ceny, které nesouhlasí s daným tržním prostředím. Tato osoba, aniž by daň vybrala a odvedla do veřejného rozpočtu, zaniká, a to v důsledku úpadku (Sejkora, 2017).

Dalšími příklady daňových podvodů mohou být krácení tržeb a nesprávné zařazení zboží či služby do daňové sazby, přičemž to může proběhnout buď omylem, či účelově (Široký, 2008).

4 Nástroje na omezení daňových úniků a daňových podvodů

4.1 Nástroje na národní úrovni

Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení představuje speciální daňové tvrzení, které je vyplňováno plátcem. Je potřeba zdůraznit, že kontrolní hlášení nenahrazuje řádné daňové přiznání (Galočík & Paikert, 2019).

Primárním cílem tohoto hlášení je umožnit správci daně získat informace o provedených transakcích plátce a dalších subjektů a ve spojení s dalšími informacemi a údaji odhalit riziková sdružení osob či subjektů. Jedná se např. o karusely či jiné řetězce, přičemž tato sdružení neoprávněně využívají finanční prostředky z veřejného rozpočtu (Ležatka, 2014). Poslanecká sněmovna ve vládním návrhu zákona z roku 2014 uvedla, že kontrolní hlášení může být podáno pouze v podobě elektronické. Toto rozhodnutí vzešlo z důvodu, aby správce daně obdržel potřebné informace v nejkratší možné době a v podobě, která umožní automatické zpracování těchto informací (Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2014).

Osoby, které mají povinnost podat kontrolní hlášení, jsou plátcí, kteří uskutečnili zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, anebo přijali úplatu, a to přede dnem uskutečnění daného plnění. Dále musí podat kontrolní hlášení plátcí, u nichž došlo k přijetí zdanitelného plnění v tuzemsku či jim byla poskytnuta úplata přede dnem uskutečnění daného plnění (Finanční správa, 2015a). Kontrolní hlášení za plátce, který se nachází v insolvenčním řízení, podává insolvenční správce. Aby tento správce mohl hlášení podat, musí mít oprávnění nakládat s majetkovou podstatou (Galočík & Paikert, 2019).

Osoby, které nemají povinnost podávat kontrolní hlášení dle Galočíka & Paikerta (2019), jsou:

- neplátcí,
- osoby neuplatňující nárok na odpočet daně, a to ani z dříve uskutečněných plnění,

- plátcí uskutečňující pouze plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet,
- plátcí, kteří během sledovaného období neuskutečnili a ani nepřijali žádné plnění.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v § 101d uvádí náležitosti kontrolního hlášení a způsob, jakým má být podáno. Co se týče náležitostí, plátce povinně uvádí, kromě obecných náležitostí, také své identifikační a kontaktní údaje, údaje, které se týkají samotného plnění a úplat, dále údaje o uplatnění nároku na odpočet a údaje o odběrateli či dodavateli, respektive jeho identifikační údaje.

Galočík & Paikert (2019) zmiňují několik údajů, které se naopak do kontrolního hlášení neuvádí:

- dovoz zboží, vývoz zboží,
- dodání zboží do JČS (jiného členského státu),
- dodání nového dopravního prostředku osobě, která není registrovaná k dani v JČS,
- nárok na odpočet daně při dovozu, kde celní úřad je správcem daně,
- plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.

Právnícké osoby mají povinnost kontrolní hlášení podávat za kalendářní měsíc a lhůta je stanovena na 25. den po skončení daného kalendářního měsíce. Nebere se zde v potaz zdaňovací období plátce, to znamená, že plátcí se čtvrtletním i měsíčním zdaňovacím obdobím podávají kontrolní hlášení vždy za kalendářní měsíc. Týká se to také speciálních případů, kde je plátce v insolvenčním řízení. Fyzické osoby, které jsou plátcí, podávají kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání k DPH, v tomto případě se může jednat o měsíční nebo čtvrtletní zdaňovací období (Finanční správa, 2015b).

V zákoně o DPH jsou také uvedeny následky pro plátce, kteří poruší povinnosti, jež souvisejí s kontrolním hlášením. Jedná se o sankce, které se v případě nepodání kontrolního hlášení v zákonem stanovené lhůtě pohybují v rozmezí od 1 000 Kč do 50 000 Kč. Další sankce, kterou může správce daně plátcí uložit, může dosáhnout výše až 500 000 Kč. Tato sankce je udělena za závažné ztěžování a maření správy daně z přidané hodnoty (Finanční správa, 2018a).

Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti neboli reverse charge je definován v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, od § 92a (dále jen „zákon o DPH“). Jedná se o mechanismus, který se od základního postupu liší tím, že ten, kdo má povinnost přiznat daň, je plátce (příjemce plnění), pro kterého bylo v tuzemsku uskutečněno plnění, a nikoli poskytovatel plnění (dodavatel). Jednoduše řečeno příjemce neboli odběratel nezaplatí DPH svému dodavateli, ale přímo správci daně (Galočík & Paikert, 2019).

Poskytovatel plnění je samozřejmě i v tomto režimu povinen vystavit daňový doklad, ale s tím rozdílem, že daňový doklad nemusí obsahovat výši daně a sazbu daně, protože příjemce plnění je ten, kdo odpovídá za správnost výpočtu výše daně a odvodu dané daně. Co ovšem poskytovatel na daňovém dokladu uvést musí, je údaj „daň odvede zákazník“ (Sejkora, 2017).

V zákoně o DPH jsou uvedena dvě použití režimu přenesení daňové povinnosti - trvalé použití a dočasné použití. Do trvalého spadají kategorie, které jsou uvedeny v paragrafech § 92b až § 92d:

- dodání zlata,
- dodání zboží (specifikováno v příloze č. 5 zákona o DPH),
- dodání nemovité věci,
- poskytování stavebních prací nebo montážních prací.

Dočasné použití v sobě zahrnuje dodání zboží či poskytnutí služeb, které jsou uvedeny v příloze č. 6 zákona o DPH. Níže je uvedeno několik příkladů z této přílohy:

- dodání obilovin, technických plodin, a to včetně cukrové řepy,
- dodání herních konzolí, laptopů, tabletů,
- dodání plynu,
- dodání elektřiny,
- poskytnutí služeb v telekomunikaci.

Vláda může stanovit nařízení, že režim přenesení daňové povinnosti použije i v jiných případech dodání zboží či poskytnutí služby. Nařízení musí splňovat několik podmínek – může být stanoveno na dobu dočasnou nepřesahující 9 měsíců a musí se týkat plnění, u kterých byly objeveny rozsáhlé podvody, a zároveň u těchto plnění nebude mít

Evropská komise proti aplikování tohoto režimu žádné námitky (Galočík & Paikert, 2019). V zákoně o DPH je tento režim uveden v § 92g – Mechanismus rychlé reakce.

Institut ručení

Institut ručení je od 1. dubna 2011 upraven v zákoně o DPH a od té doby docházelo k několika změnám a rozšířením. Je vymezen ve třech paragrafech - § 108a, § 109 a § 109a. S ručením se mimo zákon o DPH lze setkat také v daňovém řádu, který upravuje ručení obecně pro všechny daně, a to konkrétně v § 171 až § 173.

Základní princip institutu ručení spočívá v tom, že odběratel bude povinen odvést daň z přidané hodnoty namísto dodavatele (Koudelka, 2018).

Nyní budou vysvětleny dva typy subjektů ručitelského vztahu. Jedná se o oprávněného příjemce a příjemce zdanitelného plnění.

- Oprávněný příjemce (§ 108a)

Ručení oprávněného příjemce se týká osoby, která má povinnost priznat a odvést spotřební daň v souvislosti s přijetím výrobků z jiného členského státu. Oprávněný příjemce ručí správci daně za DPH, které osoba, jež pořídila výrobky z jiného členského státu, neodvedla správci daně při dodání těchto výrobků třetí osobě. Oprávněný příjemce musí počítat s tím, že ručí za daň, která nebyla zaplacená, jen do výše vypočtené daně ze základu daně, který odpovídá obvyklé ceně včetně spotřební daně. Dále musí brát v potaz, že správce daně má možnost ho vyzvat k prokázání toho, že přijal všechna opatření, aby se ho ručení netýkalo. Toho může dosáhnout například uzavřením partnerské dohody a tím správci daně doloží, že osoba při dodání zboží třetí osobě daň zaplatí (zákon č. 235/2004 Sb.; Galočík & Paikert, 2019).

- Příjemce zdanitelného plnění (§ 109)

Příjemce zdanitelného plnění (plátce DPH), který přijal zdanitelné plnění od jiného plátce DPH nebo za plnění poskytne úplatu, se může stát ručitelem. Ručit bude za daň, kterou plátce, jež uskutečnil plnění, neodvede správci daně. V § 109 odst. 1 jsou uvedeny hlavní podmínky, ze kterých musí být alespoň jedna naplněna plátcem – ručitelem za nezaplacenou daň. Plátce bude ručit, pokud věděl nebo vědět mohl, že daň nebude úmyslně odvedena, že dojde ke zkrácení daně či získání daňového zvýhodnění. V odstavci 2 písmena a až c jsou uvedeny další situace, kdy se plátce může stát ručitelem: úplata za poskytnuté plnění se zcela evidentně odchyluje od ceny obvyklé;

úplata za poskytnuté plnění byla zaplacená bezhotovostně ať už v plné výši, nebo zčásti na účet vedený mimo tuzemsko či na jiný účet poskytovatele plnění nebo byla zaplacená prostřednictvím virtuální měny. Další situacemi, které jsou uvedeny v odstavci 3 a 4, jsou přijetí plnění od nespolehlivého plátce nebo dodání pohonných hmot od distributora, který není registrovaný (zákon č. 235/2004 Sb.; Galočík & Paikert, 2019).

Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb, známá také pod zkratkou EET, byla v České republice zavedena roku 2016. Je upravena zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Evidence tržeb je uvedena i v dalších právních předpisech, lze tedy tvrdit, že podnikatelské subjekty, jež realizují tržby (hotovostní i bezhotovostní), evidovaly tyto platby i před účinností zákona o evidenci tržeb.

Otázku evidence tržeb lze najít v těchto právních předpisech či normách: zákon o účetnictví, zákon o dani z příjmů, daňový řád a zákon o ochraně spotřebitele.

Nejpodstatnější formou evidence je účetnictví, které je upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Konkrétně § 2 říká, že předmětem účetnictví je vedení (účtování) zápisů nejen o stavu, ale i o pohybu majetku a dalších aktiv, závazků a dalších pasiv, o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Dle § 6 jsou účetní jednotky povinné zachycovat účetní případy (skutečnosti) prostřednictvím účetních dokladů a tyto účetní případy dále zaznamenávat ve svých účetních knihách na základě výše uvedených dokladů.

Povinnost vést záznamy o příjmech je možné najít v § 7 odstavci 8 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. Tento paragraf uvádí, že poplatník, který uplatňuje výdaje paušální částkou a vykazuje základ daně (dílní základ daně) ze samostatné činnosti, má vždy povinnost evidovat záznamy o příjmech.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 97 říká, že daňový subjekt, který vykonává podnikatelskou či jinou samostatně výdělečnou činnost a uskutečňuje hotovostní platby, je povinen průběžně evidovat tyto platby, má tedy tzv. záznamní povinnost. Pokud ale eviduje údaje o těchto platbách v jiné evidenci, která je stanovena zákonem, je této záznamní povinnosti zproštěn.

V zákoně č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, § 16 stanovuje, že prodávající je povinen spotřebiteli na jeho žádost vydat doklad o zakoupení výrobku či poskytnutí služby. Doklad musí obsahovat datum prodeje, druh výrobku či poskytnuté služby, cenu výrobku či služby, dále identifikační údaje prodávajícího, jako je jméno, příjmení či název firmy, identifikační číslo. Povinnost vydat doklad na žádost spotřebitele ukládá i zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.

Hlavním cílem evidence tržeb je narovnat podnikatelského prostředí v České republice, tj. zabezpečit, aby podnikatelé a živnostníci neplatící daně neměli žádnou výhodu oproti těm, kteří daně poctivě platí. Dalším cílem je lepší výběr daní v České republice (etržby.cz, 2020a).

Základní informace o tom, koho se elektronická evidence týká, co je to evidovaná tržba, jaké jsou její formální náležitosti či jaké tržby jsou vyloučené z evidence tržeb, zde budou ve stručnosti uvedeny.

Subjekt povinen evidovat tržby je poplatník daně z příjmů právnických osob a fyzických osob. Evidovaná tržba je zjednodušeně taková tržba, která pochází z podnikatelského prostředí a je uskutečněna v hotovosti, prostřednictvím šeku, směnky, stravenky či voucherem. Tržby, které nepodléhají evidenci tržeb, jsou platby platebními kartami a platby převodem z účtu (etržby.cz,2020b).

Seznam tržeb, jež jsou vyloučeny z evidence tržeb, je uveden v zákoně o evidenci tržeb v § 12. Z důvodu rozsáhlosti tohoto paragrafu zde bude uvedeno pouze několik příkladů. Jedná se o tržby státu, ČNB, územního samosprávného celku či příspěvkových organizací. Dále jsou to tržby bank, pojišťoven a zajišťoven, penzijních společností a fondů (zákon č. 112/2016 Sb.).

Zavádění elektronické evidence tržeb probíhalo postupně pro jednotlivé typy podnikání. Důvodem postupného zavádění byla snaha nepřetížit systém.

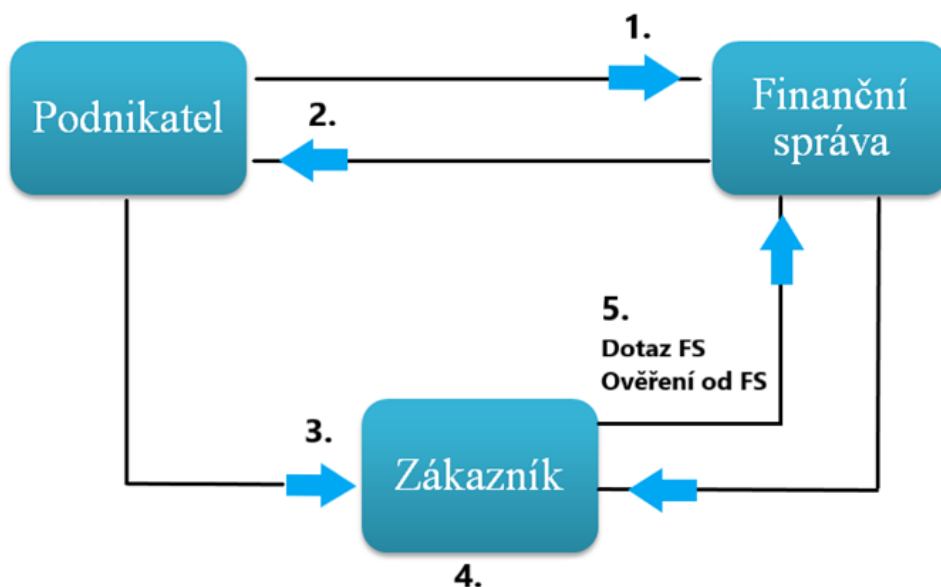
Tabulka 3: Fáze EET

Fáze	Datum	Koho se týká
První	1. 12. 2016	Ubytovací a stravovací služby
Druhá	1. 3. 2017	Maloobchod a velkoobchod
Třetí a čtvrtá	1. 5. 2020	Ostatní činnosti (např. doprava, zemědělství, řemesla, atd.)

Zdroj: etržby, 2020c, zpracováno autorkou

Tabulka č. 3 zobrazuje jednotlivé fáze zavádění EET. První fáze byla spuštěna 1. prosince roku 2016. Do ní spadaly subjekty, kterým vznikají tržby z ubytovacích a stravovacích služeb. Do druhé fáze, jež byla spuštěna o tři měsíce později (1. března 2017), patřili poplatníci maloobchodu a velkoobchodu. Poslední dvě fáze (třetí a čtvrtá) budou spuštěny 1. května roku 2020. Sem budou spadat všechny ostatní činnosti, jako např. svobodná podnikání, řemesla a výrobní činnosti či zemědělství (etržby.cz, 2020c).

Obrázek 5: Fungování EET



Zdroj: etržby.cz, 2020d, zpracováno autorkou

Obrázek č. 5 znázorňuje způsob fungování EET, které lze rozdělit do následujících kroků:

1. Podnikatel zašle prostřednictvím zařízení, které je schopné komunikovat přes internet (pomocí mobilu, tabletu, pokladny, počítače), Finanční správě datovou zprávu o provedené transakci.
2. Finanční správa, resp. její systém, obratem zašle podnikateli potvrzení o přijetí datové zprávy. Toto přijetí má FIK (fiskální identifikační kód).
3. Podnikatel vystaví zákazníkovi účtenku i s FIK.
4. Zákazník od podnikatele obdrží účtenku.
5. Zákazník si může obdrženou účtenku ověřit na Daňovém portálu a podnikatel si může ověřit své tržby, a to prostřednictvím webové aplikace Elektronická evidence tržeb, kde tržby nalezne pod svým jménem

Daňová Kobra

Daňová Kobra je tým, jenž se skládá z Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního ředitelství cel a Generálního finančního ředitelství. Hlavním cílem tohoto týmu je zajistit správný a řádný výběr daní, navrácení nelegálně nabytých finančních prostředků zpět do státního rozpočtu a potrestání viníků. Tým se zaměřuje na boj proti daňovým únikům v oblasti DPH a spotřebních daní (Finanční správa, 2014).

4.2 Nástroje na evropské úrovni

Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení (SH) představuje pro členské státy Evropské unie kontrolu, zda poskytnuté plnění v rámci EU bylo opravdu zdaněno. Kdy mají plátcí DPH povinnost podat toto hlášení, je uvedeno v § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jedná se tyto případy:

- Plátce dodal zboží z tuzemska do JČS osobě, která je registrovaná k dani v JČS.

Takovéto dodání je osvobozeno od daně (§ 64) a daň musí být přiznána a odvedena příjemcem zdanitelného plnění v JČS. Do SH se neuvádí výše zmíněné dodání zboží, které je osvobozeno od daně, dodání zboží společně s montáží či instalací a dodání plynu, elektrické energie, tepla nebo chladu (Kadlec, 2013).

- Plátce daně přemístí obchodní majetek do JČS.

Přemístěním obchodního majetku se rozumí přeprava nebo odeslání tohoto majetku do JČS, a to za účelem provozování ekonomické činnosti v daném státě (zákon č.

235/2004 Sb. § 13 odst. 6). V tomto případě je plátce povinen přiznat daň v tom členském státě, kam přepraví či odešle obchodní majetek. Znamená to tedy, že je povinen se registrovat v daném členském státě (Galočík & Paikert, 2019).

- Plátce „uskutečnil dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto vztahu“ (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 102 odst. 1c).

Tento případ bude vysvětlen na příkladu níže, který ve své publikaci uvádí Galočík & Paikert (2019).

Ve třístranném obchodu jsou tyto subjekty: plátce daně, německý dodavatel registrovaný k dani v Německu a pořizovatel se sídlem v Itálii registrovaný k dani v Itálii. Plátce daně od německého dodavatele nakoupí zboží a to dodá subjektu sídlícímu v Itálii. Zboží přepraví německý dodavatel přímo k italskému pořizovateli. Německý dodavatel vystaví daňový doklad na plátce s tuzemským DIČ (daňovým identifikačním číslem). Plátce daně vystaví doklad na italského pořizovatele s italským DIČ.

- Plátce „uskutečnil poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby“ (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

V SH nelze nalézt služby, které jsou osvobozené od daně, jsou poskytnuty osobě nepovinné k dani a s místem plnění podle paragrafu § 10 až § 10i (Galočík & Paikert, 2019).

Povinnost podat SH má mimo plátce DPH také identifikovaná osoba, pokud poskytne služby podle § 9 odst. 1 s místem plněním v tuzemsku nebo dodá zboží, a to v podobě třístranného obchodu v rámci Evropské unie a zároveň bude prostřední osobou (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

Podávat SH je možné pouze elektronicky formou datové zprávy, která může či nemusí být podepsána uznávaným elektronickým podpisem. Pokud není podepsána uznávaným elektronickým podpisem, je potřeba potvrdit podání za podmínek, které jsou v souladu

s daňovým řádem, a vždy v předepsané lhůtě pro podání SH. To znamená doručit místně příslušnému finančnímu úřadu stvrzený elektronický tiskopis, který je vytvořen aplikací okamžitě po podání SH bez elektronického podpisu (Finanční správa, 2009).

Co se týká podání SH, plátce ho podává za každý kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, u identifikované osoby je lhůta také stanovena na 25. den po skončení kalendářního měsíce, ale pouze v případě, že v tom měsíci uskutečnila plnění. Tato informace je uvedena v zákoně o DPH § 102 odst. 4.

V dalším odstavci jsou uvedeny případy, kdy plátce podává SH v případě, že poskytuje pouze služby. V tomto případě podává SH společně s daňovým přiznáním (dále jen DP) ve lhůtě, která je stanovena pro podání přiznání k DPH. Jde-li tedy o plátce, který poskytuje pouze služby a DP podává čtvrtletně, podává také SH čtvrtletně. Logicky z toho vyplývá, že plátce, který podává DP měsíčně, podává měsíčně také SH (Galočík & Paikert, 2019).

Nyní bude vysvětlen odstavec č. 6. Řekněme, že plátce, který podává DP čtvrtletně a během tohoto čtvrtletí zrealizuje jiné plnění, než je poskytnutí služby, např. dodá zboží do JČS osobě registrované k dani v JČS nebo přesune svůj obchodní majetek do JČS či se stane prostřední osobou ve formě třístranného obchodu, musí podat SH za dané plnění za kalendářní měsíc, ve kterém bylo uskutečněno toto plnění. A opět tak musí dle stanovené lhůty učinit do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo uskutečněno výše uvedené plnění. Z toho vyplývá, že plátce bude nyní SH podávat za každý kalendářní měsíc, a to až do konce kalendářního roku, ve kterém bylo zrealizováno plnění (dodání zboží, přesunutí obchodního majetku atd., viz výše). Skutečnost, že SH bude podáváno měsíčně, nic nemění na tom, že DP bude plátce podávat čtvrtletně (Galočík & Paikert, 2019).

Pokud plátce či identifikovaná osoba zjistí ve svém již podaném SH nějaký chybný údaj, je povinen podat tzv. následné SH. Následné SH je nutné podat do 15 dnů od okamžiku, kdy byla chyba v údajích zjištěna. Toto hlášení je opět možné podat pouze elektronickou formou. Za opravu údajů je považováno vložení nového řádku v případě, že v původním SH chyběl, nebo naopak stornování řádku, pokud daný řádek neměl být v původním SH uveden, a poslední možností je, že plátce opraví údaje řádku z předchozích podání (Kadlec, 2013).

Jak na svých webových stránkách uvádí společnost Solitea Česká republika (2019), v SH plátce či identifikovaná osoba vyplňuje celkem 3 oddíly. Oddíl A obsahuje informace, které slouží k identifikaci plátce a období, za které je hlášení podáváno. V oddílu B je vyplňováno celkem pět zásadních údajů – kód země, DIČ (daňové identifikační číslo), kód plnění, počet plnění a celková hodnota plnění v českých korunách.

- Kód země Evropské unie

Ten slouží k určení země pořizovatele zboží či služby, je vždy dvouznakový. Příkladem může být stát Belgie, jehož kódem je BE.

- DIČ pořizovatele zboží či služby

Toto číslo je již uváděno bez kódu země, bez mezer, čárek i teček. V zahraničí je DIČ známo jako VAT number.

- Kód plnění

Vyjadřují povinnost, kvůli které je SH podáváno. Kódy jsou celkem čtyři, a to: 0 (dodání zboží), 1 (přemístění obchodního majetku plátcem), 2 (dodání zboží ve formě třístranného obchodu uvnitř Evropské unie) a 3 (poskytnutí služby).

- Počet plnění

Odpovídá počtu případů, které byly uskutečněny pro jednoho odběratele za zdaňovací období. Jedná se tedy o počet dokladů (faktur, daňových dokladů, opravných dokladů), které je plátce povinen vystavit.

- Celková hodnota plnění v Kč

Celková hodnota plnění je zaokrouhlena na celé koruny nahoru a uvádí se bez symbolu Kč.

Identifikaci oprávněné osoby a její podpis lze nalézt v oddílu C.

Systém VIES

Pod písmeny zkratky VIES se skrývá název VAT Information Exchange System. Jedná se o elektronický systém, který slouží správcům daně členských států Evropské unie k tomu, aby ověřili, jestli poskytovatel plnění mohl toto zdanitelné plnění osvobodit od daně, a zároveň zkontrolovali, jestli příjemce toto plnění přiznat a také zdanil. Tento

system umožňuje ověřit DIČ obchodních partnerů online na webových stránkách Evropské komise (CzechTrade, 2010).

4.3 Návrhy a nástroje určené k boji proti karuselovým podvodům

Richard T. Ainsworth ve své eseji z roku 2011 uvádí možné technologie, které by mohly zabránit karuselovým podvodům. Uvádí tři technologie: VLN systém, RTvat a D – VAT neboli digitální DPH.

VLN

První z technologií je VLN systém, přičemž zkratka VLN znamená VAT Locator Number, což Šefčík (2018) překládá jako lokační nebo lokalizační číslo DPH. Ainsworth (2011) shledává tento systém nejjednodušším ze tří výše uvedených technologií z toho důvodu, že nejméně zasahuje do podoby systému DPH. VLN (lokační číslo) představuje specifický číselný kód, který by byl daňovým subjektům, jež uskutečňují plnění (dodání zboží) přes hranice, přidělen centrálně (vládou nebo finanční správou). Přesněji řečeno, toto číslo by bylo přiřazováno ke každé transakci a poskytovatelé by měli povinnost uvádět ho na fakturách. Na fakturách by bylo číslo uvedeno buď číselně, anebo ve formě čárového kódu, který lze jednoduše naskenovat optickou čtečkou. Z tohoto vyplývá, že pro zavedení této technologie je předpokladem plná automatizace jak žádostí o lokační čísla, tak jejich přidělení. Díky této technologii bude možné odmítnout nárok na odpočet DPH tomu subjektu, který uhradil poskytovateli fakturu s neplatným nebo dokonce žádným VLN.

Následující odstavce obsahují konkrétní příklad, na kterém je ukázáno fungování VLN systému. Tento příklad uvádí Šefčík (2018) ve své publikaci.

Firma 1 sídlící v jednom členském státě Evropské unie dodává zboží firmě 2, jež sídlí v jiném členském státě. Nutno připomenout, že dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Firma 1 podá svému správci daně žádost o přidělení VLN (VLN č. 1). Správce daně provede kontrolu firmy 1, aby se přesvědčil, zda jde o spolehlivého plátce a zda se uskutečňované dodání zboží neodchyluje od jiných plnění, která firma 1 realizuje. Následně je firmě 1 přiděleno VLN, které firma uvede na faktuře vystavené pro firmu 2.

Firma 2, pokud bude dodávat zboží, které nabyla od firmy 1, firmě 3 sídlící ve stejném členském státě jako firma 2, bude povinna zažádat o VLN (VLN č. 2) u svého správce

daně, přičemž VLN č. 2 již bude obsahovat údaje z VLN č. 1. Firma 2 uvede VLN č. 2 na fakturu, kterou obdrží firma 3. Tato firma odvede DPH firmě 2 pouze v případě, že na faktuře bude uvedeno lokační číslo a bude platné. Jak již bylo zmíněno výše, pokud by lokační číslo nebylo uvedeno nebo bylo neplatné, firma 3 nebude mít nárok na odpočet daně. Pokud by se stalo, že faktura nebude toto číslo obsahovat, firma 3 může DPH odvést rovnou správci daně.

Shrnutí VLN

Z teoretického hlediska by bylo možné prostřednictvím lokačních čísel dohledat, od jakého subjektu zboží nebo výrobek pochází. Ale problém spočívá v tom, že pokud se výrobek bude skládat z několika částí a každá část (součástka) bude mít přiřazené své lokační číslo, bude dohledání velmi složité. Je potřeba se zamyslet i nad tím, zda by bylo možné dohledat zboží nebo výrobky, které subjekt nakoupil z několika různých zdrojů, po nákupu je umístil do skladu, kde mohlo dojít k jejich promíchání, a nakonec je prodal dalšímu subjektu (Šefčík, 2018).

Další věcí, která dle Šefčíka (2018) znemožňuje uvedení do praxe, je způsob vedení kontroly správcem daně. Přesněji řečeno, jakým způsobem by správce daně kontroloval subjekty a jaká by byla stanovena kritéria určování, zda lokační číslo bude, či nebude přiděleno. Pokud by byla kontrola správcem daně prováděna automaticky prostřednictvím nějakého automatického softwaru, mohlo by dojít k problému, jelikož software bude nastaven, aby hodnotil, jestli se daná transakce neodchyluje od předešlých transakcí. Komplikace by se mohla objevit v situaci, kdy se podnikateli podařilo uzavřít na jeho poměry velký obchod, což by software vyhodnotil jako transakci odchylojící se od jeho obvyklých transakcí a VLN by mu nebylo přiděleno. V této situaci by se nicméně nejednalo o pokus podílet se na karuselovém podvodu. Pokud by kontrola nebyla prováděna softwarem, ale vykonávaly by ji úřední osoby (např. zaměstnanci finanční správy), lze předpokládat, že tento systém by nezvládal vyřizovat velké množství požadavků na přidělení VLN. Pro úřední osoby by to znamenalo další administrativní zátěž.

Otázkou je, zda by VLN systém dokázal zabránit karuselovým podvodům. Tento systém nezabrání tomu, aby se subjekt stal tzv. bílým koněm (chybějícím obchodníkem), ačkoliv mu bude přiřazeno VLN a jeho dodavatel mu zaplatí daň z přidané hodnoty. Správce daně nemůže vědět, který subjekt daň do státního rozpočtu

neodvede, a tím pádem také nelze najít a nastavit stoprocentně spolehlivý algoritmus. Systém VLN tedy nepředstavuje řešení, které by dokázalo zamezit karuselové podvody (Šefčík, 2018).

RTvat

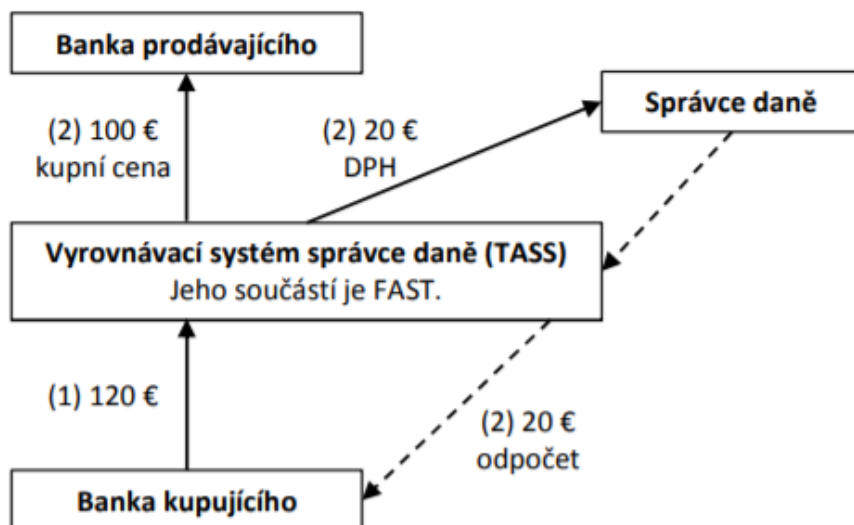
RTvat je nezisková organizace přicházející s technologickým řešením, které je založeno na těchto klíčových komponentech: inkaso a vymáhání v tzv. reálném čase, rovné podmínky sběru dat v přeshraničních obchodech, analýza podvodů na základě dat v tzv. reálném čase a snížení administrativní zátěže. Fungování tohoto systému je založeno na tom, že DPH je odváděna automaticky přímo správci daně, a nikoli poskytovateli plnění - prodávajícímu (Williams & Gray, 2009).

Šefčík (2018) uvádí, že systém by byl založen na platbách v elektronické podobě, z čehož vychází, že platební styk mezi plátcí DPH by byl možný pouze bezhotovostně. Předpokladem je, že každý stát Evropské unie by měl vlastní server, jenž by sbíral a evidoval data o uskutečněných transakcích, přičemž členské státy, resp. jejich servery, by mezi sebou mohly data sdílet. Evidování těchto dat by také sloužilo k analýze podvodných činností, konkrétně pro nástroj Fraud Analysis Security Tool, tzv. FAST.

Systém by měl být zaveden ve dvou fázích. První fáze by se týkala domácích plateb a proběhla by v několika krocích: spuštění serveru v daném členském státě EU, vystavení speciálních debetních karet pro daňové subjekty, jež by umožnily propojení bankovních účtů těchto subjektů, a v neposlední řadě přiřazení DIČ. Druhá fáze by byla aplikována na přeshraniční platby (Šefčík, 2018).

Jak již bylo zmíněno výše, první fáze by se dotkla plateb domácích. Jak by vypadalo fungování systému právě těchto plateb, znázorňuje obrázek č. 6.

Obrázek 6: Fungování RTvat - domácí platby

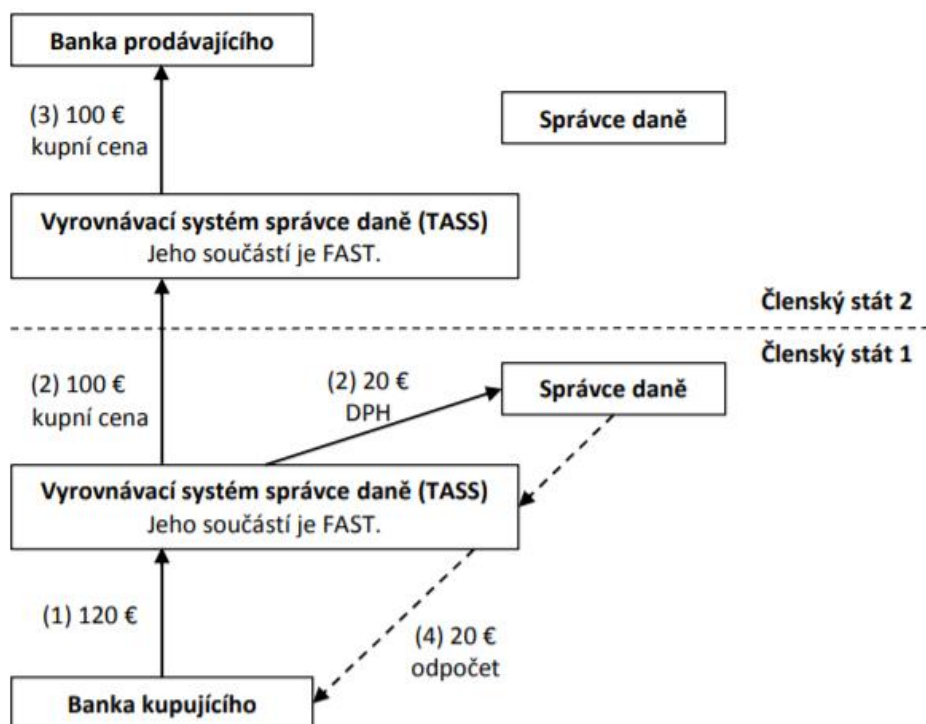


Zdroj: Šefčík, 2018

Obrázek č. 6 ukazuje situaci, kdy kupující platí prodávajícímu za poskytnuté plnění platbu včetně DPH. Tato platba prochází přes vyrovnávací systém správce daně, kdy TASS znamená Tax Authority Settlement System, který z platby automaticky strhl a odvedl DPH správci daně. Na účet prodávajícího bude připsána pouze platba bez DPH. Odpočet by byl bezodkladně vrácen kupujícímu, což by bylo provedeno také automaticky. Pokud by správce daně prostřednictvím kontroly prováděné přes FAST odhalil podezřelé transakce uskutečněné kupujícím, navrácení odpočtu by bylo odmítnuto až do chvíle, než by správce daně provedl daňovou kontrolu. U tohoto příkladu na obrázku č. 6 je sazba DPH ve výši 20 % (Šefčík, 2018).

Obrázek č. 7 představuje platby přeshraniční. Z hlediska kolotočových podvodů je důležité vědět, jak by systém RTvat fungoval.

Obrázek 7: Fungování RTvat - přeshraniční platby



Zdroj: Šefčík, 2018

Je patrné, že přeshraniční platby za dodané zboží probíhají obdobně jako u plateb domácích. V tomto systému by správce daně obdržel údaje o uskutečněných přeshraničních platbách ihned neboli v tzv. reálném čase, nikoli až v okamžiku, kdy by od plátce získal daňové přiznání (Šefčík, 2018).

Williams & Gray (2009) uvádějí několik výhod zavedení tohoto systému:

DPH je odváděna přímo do státního rozpočtu, proto obchodník (bílý kůň, chybějící obchodník) nemůže „zmizet“ s neodvedenou daní. Dalšími výhodami jsou schopnost kontrolovat podvody a obchodníky, trvalé odstranění kolotočových podvodů, automatické získávání údajů o transakcích v reálném čase.

Shrnutí RTvat

Ainsworth (2011) soudí, že RTvat systém je schopen zabránit karuselovým podvodům, ale je nutné se detailněji zaměřit na technickou stránku. Šefčík (2018) také naráží na to, že zavedení systému by bylo především problémem technickým. Příkladem technického problému může být selhání systému, při němž by došlo ke ztrátě dat. Proto je třeba myslet na zajištění spolehlivého a pravidelného zálohování dat, zejména pokud se jedná o plně automatizovaný systém.

System, který byl znázorněn na obrázku č. 6, resp. č. 7, a následně popsán výše, uplatňují v Polsku. System nese označení Split payment (překládáno jako rozdělené platby). Princip je stejný jako u návrhu RTvat, kdy jsou platby za poskytnuté plnění automaticky rozděleny na částku, která směřuje na účet prodávajícího, a DPH směřující na zvláštní účet, ke kterému má přístup správce daně (Tomášek, 2019). Split payment v Polsku nahrazuje režim přenesené daňové povinnosti. Tento systém byl zaveden 1. listopadu 2019 a vztahuje se povinně na všechny plátce DPH, kteří jsou registrovaní v Polsku. To znamená, že se týká i českých společností majících polské daňové identifikační číslo. Českým společností z něj vyplývá několik nových povinností, např. daňové doklady budou muset obsahovat údaj, že se jedná o split payment režim, společnost musí mít založený polský běžný účet v bance a také mít bankovní účet, který bude kontrolovaný finanční správou. Tento režim by měl být platný do února roku 2022 (Diviš & Vlk, 2019). V roce 2022 bude muset Polsko předložit zprávu, v níž bude zhodnoceno, jaký vliv mělo zavedení režimu na daňové úniky. Split payment režim se týká transakcí, na které se v minulosti vztahoval režim přenesení daňové povinnosti. Soupis zboží a služeb, na něž je uplatňován tento režim, byl dodatečně rozšířen o další druhy zboží a služeb, jako jsou náhradní díly automobilů a motocyklů, uhlí a koks nebo elektronika (Tomášek, 2019).

D-VAT (Certifikovaný daňový software, Digitální DPH)

Návrh na řešení karuselových podvodů spočívá v tom, že poskytovatel certifikovaného softwaru by ručil za odvedení DPH, jinými slovy by garantoval, že nedojde k situaci, kdy by některý z podnikatelů zmizel a DPH neodvedl (Šefčík, 2018).

Ainsworth (2011) uvádí, že certifikovaný daňový software by měl být schopen správně stanovit sazbu DPH pro každou transakci a DPH následně vypočítat, dále vystavit fakturu s touto částkou a na základě přijatých a vystavených faktur přenést údaje do daňového přiznání k DPH neboli správně sestavit toto přiznání. Používání tohoto softwaru by bylo pro obchodní účely dobrovolné. Výjimkou by byly případy, kdy by byly podniky zapojeny do obchodů, které jsou obzvláště náchylné k podvodům, pak by bylo používání tohoto softwaru povinné.

Shrnutí D-VAT

Jako první námitku Šefčík (2018) uvádí garanci poskytovatele. Není přesně stanoveno, jak by ručení fungovalo. Zda by poskytovatel ručil za svého daňového klienta

neomezeně, tj. celým svým majetkem, či omezeně. Další námitkou je nákladovost zavedení. Ainsworth (2006) uvedl, že poskytnutí ručení by bylo pro podnikatele zdarma. Na druhou stranu, pořízení, vývoj a údržba softwaru by pro podnikatele již znamenaly finanční výdaje. To dle Šefčíka (2018) vyvrací i výše uvedený výrok Ainswortha, že by byla garance poskytována zdarma, pokud by si podnikatelé software museli pořídit na vlastní náklady a další finance vynakládat na jeho chod.

Šefčík (2018) došel k závěru, že digitální řešení DPH nezabrání karuselovým podvodům, naopak zavedení tohoto řešení by pro podnikatele znamenalo další povinnosti a také finanční náklady.

Kontrolní hlášení a Režim přenesení daňové povinnosti

Další nástroje v boji proti daňovým únikům jsou kontrolní hlášení a režim přenesení daňové povinnosti. I přestože byly zmíněny v kapitole 4.1, budou zde krátce shrnuty z hlediska účinnosti.

Šefčík (2018) vidí problém v tom, že kontrolní hlášení sice správci daně umožní zjistit toky zboží, které obíhají v karuselovém podvodu, a odkrýt tak jeho účastníky, ale zda tento mechanismus ulehčí prokázání úmyslu subjektu, který si uplatňuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, je otázkou. Další výtkou, kterou Šefčík ve své publikaci uvádí, je administrativní a finanční zátěž, která daňovým subjektům vznikla po zavedení kontrolního hlášení.

Co se týče režimu přenesení daňové povinnosti, Šefčík (2018) uvádí, že tento nástroj je účinný v boji proti karuselovým podvodům pouze tehdy, pokud je zaveden všeobecně. Protože v současné době se vztahuje jen na vybrané sektory, umožňuje osobám vyhnout se tomuto režimu a konat karuselové podvody tím, že pro obchod využijí jiné zboží nespádající do daného režimu.

A toho si byli vědomi nejen čeští zástupci Finanční správy, kteří usilovali o rozšíření reverse charge, resp. o povolení o rozšíření tohoto režimu na všeobecný (plošný) mechanismus v České republice. Jejich argumentace a naléhání vedly k tomu, že unijní orgány dne 20. prosince roku 2018 schválily novelu směrnice o dani z přidané hodnoty (Děrgel, 2019).

Směrnici Rady EU 2018/2057 lze, jak již bylo uvedeno výše, označit za novelu směrnice Rady 2006/112/ES. Článek 1 směrnice Rady EU vkládá do směrnice 2006/112/EU nový článek (článek 199c), který zní: „může členský stát do dne 30. června 2022 zavést všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti pro jiná než přeshraniční dodání zboží a poskytování služeb, který stanoví, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, jíž je dodáno veškeré zboží a poskytnuty veškeré služby přesahující prahovou hodnotu 17 500 EUR za plnění“ (směrnice Rady EU 2018/2057).

Přestože směrnice 2018/2057 nabyla účinnosti již 16. ledna 2019, podle Dërgela (2019) Ministerstvo financí ČR musí ještě provést dva následující kroky:

- Musí požádat Radu Evropské unie o aktivaci tohoto rozšířeného režimu a k tomu potřebuje také souhlas Komise EU. Tento požadavek a s ním i splnění a prokázání několika podmínek již Česká republika učinila a nyní čeká, zda orgány EU vyhoví české straně, vyžádají si další dokumenty nebo žádost o aktivaci úplně zamítnou.
- Musí připravit novelu zákona o dani z přidané hodnoty.

Ministerstvo financí má v úmyslu spustit plošný režim přenesení daňové povinnosti 1. července 2020, a to na maximálně dva roky, které jsou povoleny (Dërgel, 2019).

5 Analýza judikatur ČR řešících karuselové podvody

5.1 Judikatura 5 Afs 60/2017 – 60

Nejvyšší správní soud vydal 30. ledna 2018 rozsudek ve věci akciové společnosti Vyrtych. Tento nový rozsudek vzbudil zájem diskutovat o postupech, které správce daně činí při odhalování karuselových podvodů, a z toho důvodu byl autorkou zvolen.

Podstata sporu a jeho průběh

Společnosti Vyrtych a. s. byl správcem daně zamítnut nárok na odpočet DPH. Tento nárok společnosti vznikl na základě nákupu technologických zařízení. Akciová společnost Vyrtych podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Městskému soudu v Praze. Městský soud se přiklonil k rozhodnutí a žalobu zamítl. Na popud společnost podala kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

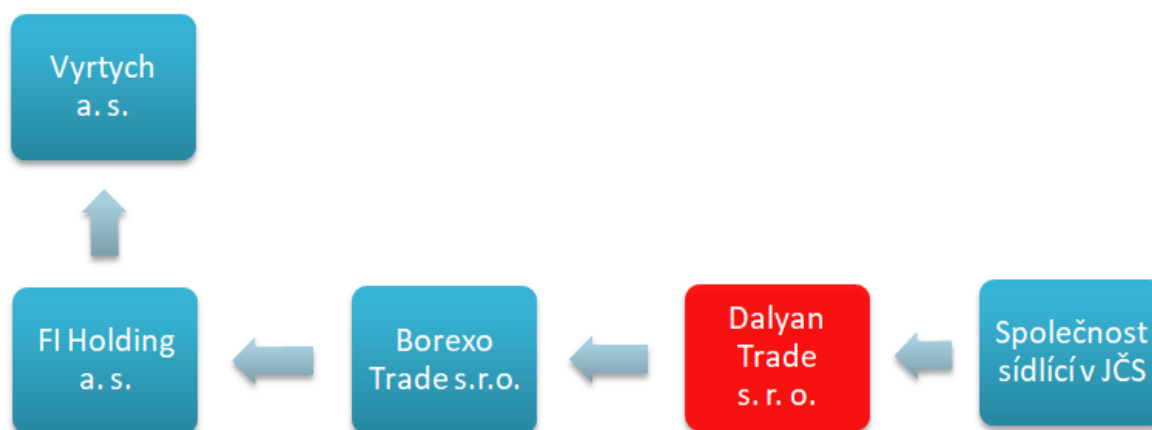
Shrnutí sporu

Společnost Vyrtych a. s. (v dané judikatuře označován jako stěžovatel) v roce 2010 vyhlásila výběrové řízení na dodání technologického zařízení. Do výběrového řízení se přihlásily tři společnosti – FI Holding, a. s., Nerodia CZ s. r.o. a Obchodní a investiční a. s. Stěžovatel všechny zúčastněné subjekty na základě zdrojů, které jsou veřejně dostupné, prověřil. Vítězem výběrového řízení se stala společnost FI Holding z toho důvodu, že poskytla nejlevnější nabídku. Výsledek výběrového řízení byl označen za transparentní, což vyplynulo z kontroly provedené Ministerstvem průmyslu a obchodu. Městský soud uvedl, že společnosti účastnící se výběrového řízení byly úzce propojeny. Konkrétně společník a jednatel společnosti Nerodia CZ (pan B.) byl zároveň jednatelem společnosti Borex Trade s. r. o., která se později stala jediným dodavatelem vítězné společnosti FI Holding. Stěžovatel uvedl a podložil, že dvě výše uvedené společnosti daň na výstupu řádně odvedly do státního rozpočtu.

Společnost Dalyan Trade, s.r.o., byla dodavatelem Borex Trade a pořizovala zboží z jiného členského státu (konkrétně ze Slovenské republiky). Tuto společnost městský soud a Odvolávací finanční ředitelství (OFŘ) označili za chybějícího obchodníka z důvodu, že odváděla daň v daleko nižších částkách, než měla, a poté nezaplatila správci daně daň na výstupu, která jí byla doměřena, a to za 3. čtvrtletí 2010

a 2. čtvrtletí 2011. Obrázek č. 8 znázorňuje obchodní řetězec. Společnost Dalyan Trade, s. r. o., je označena červeně jako chybějící obchodník.

Obrázek 8: Obchodní řetězec ve věci Vyrtych a. s.



Zdroj: Judikatura 5 Afs 60/2017 – 60, zpracováno autorkou

Správce daně více než tři roky prověřoval nárok na odpočet daně v souvislosti s dodáním technologického zařízení v období 2010 – 2011. Jako první věc, kterou správce daně zpochybnil, byla existence technického zařízení. Existence a funkčnost zařízení byla prokázána místní šetřením, jež provedl Finanční úřad v Mladé Boleslavi. Druhou věcí, kterou správce daně zpochybnil, bylo přijetí zdanitelného plnění od FI Holding, a. s. Stěžovatel při dalším řízení předložil dodací listy, důkazy o uskutečnění bezhotovostní platby, zápisy, které dokazovaly předání zařízení a provedení zkušebního provozu zařízení. Dodány byly i další požadované listiny, které přesvědčovaly o tom, že dodavatelem technologického zařízení je skutečně společnost FI Holding. Tuto skutečnost potvrdil i Finanční úřad Brno, který potvrdil, že společnost odvedla daň na výstupu. Správce daně nakonec prohlásil, že stěžovatel nemá nárok na odpočet daně z důvodu, že v řetězci dodavatelů, již uskutečňovali transakce se zbožím, které předcházely dodání technologického zařízení stěžovateli, byl učiněn podvod na DPH, konkrétně neodvedení DPH, a stěžovatel si této skutečnosti mohl být vědom.

Vyjádření stran sporu v kasační stížnosti – stěžovatel a Odvolávací finanční ředitelství

Odvolávací finanční ředitelství (v judikátu označeno jako žalovaný) odkazovalo na judikaturu Soudního dvora EU, konkrétně na podmínky, kdy může být nárok

na odpočet zamítnut. Z tohoto odkazu vyplývá, že k tomu, aby byl nárok zamítnut, není potřeba jednoznačně dokázat, že stěžovatel byl do podvodu zapojen, pouze stačí prokázat, že o podvodném jednání mohl vědět. Dále OFŘ uvedlo, že městský soud správně z důkazů usoudil, že stěžovatel o podvodu na DPH měl či mohl vědět a aktivně se na něm podílet.

Jak konstatoval městský soud, stěžovatel již během výběrového řízení věděl, že jeho subdodavatelem se stane společnost Borex Trade s. r. o. A z toho vyplývá, že o podvodu věděl ještě před zahájením dodávání zboží. Dále poukázal na propojenost společností, kdy pan B. byl jednatelem hned dvou společností. Z čehož zpochybnil proces správně provedeného výběrového řízení.

Dále kromě neodvedení daně a označení společnosti Dalyan Trade za chybějícího obchodníka bylo zjištěno, že jednatel této společnosti – pan V. – podepsal smlouvu, přestože k uzavírání smluv neměl oprávnění.

Stěžovatel jak v průběhu daňového řízení, tak při řízení o žalobě opakovaně upozorňoval na postup správce daně, který byl podle něj nezákonný. Dále označil rozsudek jako nepřezkoumatelný, a to z toho důvodu, že Městský soud neprovedl vlastní posouzení dané věci, ale pouze rozhodnutí žalovaného převzal.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Dle Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) rozsudek městského soudu postrádá hodnocení skutečností, podle kterých stěžovatel měl vědět, či dokonce se aktivně podílet na podvodu. K námitkám ohledně personální propojenosti společností NSS prohlásil, že působení jedné osoby ve více společnostech je v praxi naprosto běžné, a proto tato propojenost nenasvědčuje o podvodu. NSS nesouhlasí s námitkou žalovaného, že si stěžovatel při ověření dodavatelů nepočínal obezřetně, stejně jako s námitkou na netransparentnost výběrového řízení, přičemž transparentnost výběrového řízení byla potvrzena Ministerstvem průmyslu a obchodu.

Další věcí, kterou NSS rozebíral, byly svědecké výpovědi znalce, které prováděl správce daně. Tyto výpovědi byly prováděny, přestože správci daně byl poskytnut znalecký posudek v předchozím řízení, který navíc potvrdil, že technologické zařízení je nové a funkční a jeho pořízení bylo za cenu obvyklou. NSS odkázal na případ Optigen, ve kterém bylo řečeno, že nárok na odpočet daně nemůže být zamítnut v případě, že v dodavatelsko-odběratelském řetězci se nachází transakce (ať už

předcházející, či následná) která je zatížena podvodem, o které plátce nevěděl nebo nemohl vědět.

Pochybnost o panu V., který za společnost Dalyan Trade, s. r. o., podepsal smlouvu i přes neoprávněnost k uzavírání smluv, NSS označil jako nepravou. Pan V. byl v den podpisu smlouvy již více než měsíc oprávněným jednatelem.

K tomu, že společnost Dalyan Trade, s. r. o., byla označena jako chybějící obchodník, se NSS vyjádřil, že neodvedení daně nesevčí o podvodném jednání. Dále to také nesevčí o tom, že by existoval vztah mezi stěžovatelem a touto společností. Je rozdíl mezi případem, kdy plátce daně neplní své daňové povinnosti, a případem, kdy plátce vědomě činí tak, aby se neodvedením daně do státního rozpočtu obohatil.

Žalovaný a městský soud se, jak již bylo uvedeno výše, odkazovali na judikaturu Soudního dvora EU (konkrétně na případ Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL), ale dle NSS ji nevhodně aplikovali. V tomto případě stěžovatele se v obchodním řetězci nevyskytovala žádná společnost, která by byla nekontaktní či by řádně neodváděla daň, nejednalo se ani o fiktivní plnění (viz Axel Kittel), ani o plnění na základě smlouvy, která by byla neplatná (viz Recolta Recycling).

NSS konstatoval, že správce daně neprokázal stěžovateli skutečnost, že věděl či mohl vědět o podvodu. Dle NSS stěžovatel splnil všechny podmínky, které jsou dané právními předpisy pro přiznání nároku na odpočet.

Závěrečné rozhodnutí NSS

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že judikaturu Soudního dvora EU ani judikaturu správních soudů není možné použít vždy bezvýhradně, aniž by bylo přihlédnuto ke skutečnému stavu a všem okolnostem daného případu. V první řadě je potřeba přihlédnout k dokazování stěžovatele i k obsahu dokumentu se spisy, protože v projednávaném případě stěžovatele jsou odlišné faktory než v případech, na které městský soud či OFČ odkazuje. Evropská judikatura za podvod na DPH považuje situaci, kdy jeden z účastníků neodvede daň do rozpočtu státu a další účastník si ji odečte, a to s vidinou, že získá daňové zvýhodnění. Nelze však striktně za „jednoho účastníka“ a „následujícího účastníka“ považovat „kohokoli“ v obchodním řetězci, ale vždy je nutné zkoumat povědomí účastníka o možném podvodném jednání.

Vyjádření dalších subjektů k rozhodnutí NSS

K rozsudku Nejvyššího správního soudu se vyjádřila Finanční správa (2018b). Ta na svých webových stránkách v článku „Rozsudek NSS nic převratného nepřinesl“ uvedla, že podvod na DPH NSS potvrdil. V závěru se jen NSS neztotožnil s rozhodnutím Finanční správy a městského soudu o vědomosti společnosti Vyrtych o daňovém podvodu.

K rozsudku se vyjádřila i Komora daňových poradců ČR (2018). Konkrétně Jiří Nesrovnal – člen prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR) – v tiskové zprávě k rozhodnutí NSS řekl, že rozsudek srozumitelně shrnuje, jakým způsobem by správce daně měl při ověřování a odhalování daňových podvodů postupovat, a naopak jakým způsobem nepostupovat

KDP ČR dále v tiskové zprávě odkazuje na vyjádření Finanční správy (2018b). Ze zprávy Finanční správy vyplývá, že k podvodu na DPH došlo, což potvrdil také Nejvyšší správní soud, pouze finančnímu úřadu se nepodařilo dostatečně prokázat, že daňový subjekt nemá právo na odpočet. S tímto tvrzením nesouhlasí Komora daňových poradců a odkazuje na rozhodnutí NSS, jež uvádí, že neodvedení daně u jednoho dodavatele nemůže být samo o sobě bráno jako podvod na DPH.

5.2 Judikatura 6 Afs 31/2018 – 53

Tato judikatura byla zvolena, protože obsahuje typické znaky karuselového podvodu.

Podstata sporu a jeho průběh

Správce daně společnosti Řempe CB, a. s., odmítl přiznat nárok na odpočet DPH z důvodu vědomého zapojení do daňového podvodu. Společnost Řempe CB se proti tomuto rozhodnutí odvolala ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud zamítl odvolání společnosti Řempe CB a potvrdil rozhodnutí správce daně. Řempe CB se podáním kasační stížnosti domáhala zrušení rozsudku vyneseného Krajským soudem.

Shrnutí sporu

- Rozhodnutí správce daně – Finanční úřad pro Jihočeský kraj

Správce daně dne 18. srpna 2015 rozhodl a za zdaňovací období únor a březen 2013 vyměřil společnosti Řempe CB nadměrný odpočet a za duben a květen 2013 byla vyměřena daň. Vzhledem k těmto zdaňovacím obdobím byla u žalobce provedena

daňová kontrola. Při této kontrole bylo zjištěno, že Řempe CB pořídilo od svého dodavatele Boks line spol. s r. o. (dále dodavatel) fólie Bopp supex a úsporné žárovky. Tento nákup učinil za účelem dalšího prodeje a z přijatých zdanitelných plnění uplatnil nárok na odpočet DPH. Ten mu byl zamítnut z důvodu uvedeného výše. Ze spisu správce daně zjistil, že zboží (fólie a žárovky) bylo přeprodáno v řetězci, který se skládá z dodavatele, Řempe CB, a společnosti Solwent (dále odběratel), sídlící v jiném členském státě.

Obrázek 9: Obchodní řetězec ve věci Řempe CB v únoru a březnu 2013



Zdroj: Judikatura 6 Afs 31/2018 – 53, zpracováno autorkou

Obrázek č. 9 představuje obchodní řetězec, kterým procházelo předmětné zboží v únoru a březnu 2013. Dodavatel pořídil předmětné zboží od PDG production a to dál bylo přeprodáno přes žalobce až k odběrateli.

Obchodní řetězec na obrázku č. 10 zachycuje obchodní řetězec v dubnu a květnu 2013. V tomto případě bylo zboží dodáno dodavateli společnostmi Presto pro a Borlika.

Obrázek 10: Obchodní řetězec ve věci Řempe CB v dubnu a květnu 2013



Zdroj: Judikatur 6 Afs 31/2018 – 53, zpracováno autorkou

Dále správce daně odhalil, že dodavatel prodával předmětné zboží i Městskému pivovaru Olomouc a společnosti Řempe LYRA, přičemž tyto dva subjekty jsou personálně propojeny s Řempe CB. A zároveň tyto dva subjekty dané zboží dodávaly

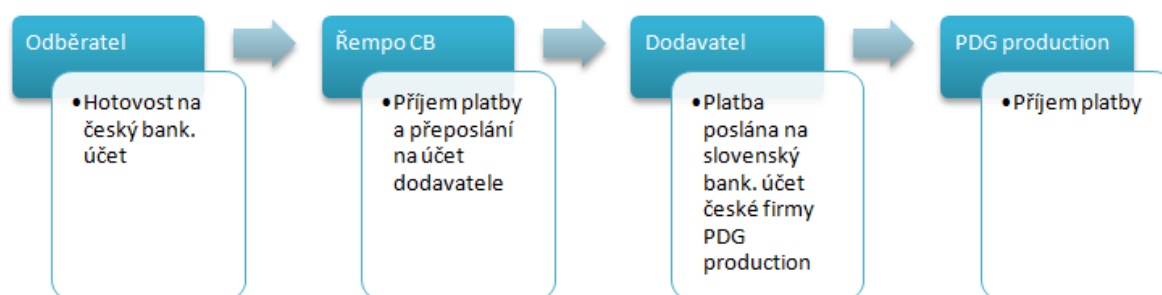
naprosto stejnému odběrateli v jiném členském státě. Další odhalenou skutečností byla výrazně vyšší cena fólií, která se odchylovala od srovnatelných obchodů realizovaných v předmětném období.

Řempe CB se svým dodavatelem neuzavřelo smlouvu, pomocí které mohlo kontrolovat dodavatele a apelovat na něj, aby jeho dodavatelé dostáli svým daňovým povinnostem. Společnost neprověřovala subdodavatele ani nepožadovala informace o uskutečněných transakcích mezi jeho dodavatelem a dalšími subdodavateli. Jediné, co prověřovala, bylo dodání zboží odběrateli. Správcem daně bylo také zjištěno, že společnost PDG production a jeho subdodavatelé neuhradily daně, a to v desítkách milionů Kč.

Spojitost mezi články obchodního řetězce prokazují také uzavřené smlouvy o nájmu nebytových prostor se společností Rutil Brasil. V nebytových prostorech bylo skladováno zboží.

Správce daně upozornil na netypické finanční toky, které plynuly opačným směrem než samotný řetězec (subdodavatel => dodavatel => Řempe CB => odběratel). Průběh plateb zobrazuje níže uvedený obrázek č. 11.

Obrázek 11: Průběh plateb v obchodním řetězci ve věci Řempe CB



Zdroj: Judikatura 6 Afs 31/2018 – 53, zpracováno autorkou

Z veškerých zjištěných skutečností správce daně došel k závěru, že Řempe CB měl a mohl vědět, že se předmětné zboží stalo součástí podvodu na DPH. A to nejen z důvodu propojenosti článků v řetězci, netypických finančních toků, neobvykle vysoké ceny plnění, ale i neobezřetnosti společnosti Řempe CB při navázání spolupráce s dodavatelem. Správce daně označil opatření přijatá společností Řempe CB jako nedostatečná, protože společnost vycházela pouze ze znalosti, že dodavatel

je zaregistrován k DPH a není označen jako nespolehlivý plátce. Další okolnosti, jako například, že její dodavatel nemá zveřejněnou účetní závěrku, neověřovala.

- **Rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích**

Společnost Řempe CB (žalobce) proti rozhodnutí správce daně podala žalobu ke krajskému soudu. Žaloba obsahovala námitku, že nárokovaný odpočet nebyl uplatňován podvodně, a to z důvodu, že neexistovaly žádné důkazy o zapojení do podvodu na DPH. Žalobce prohlásil, že o podvodu nevěděl ani vědět nemohl. Dále uvedl, že obchodně spolupracoval pouze s dodavatelem a odběratelem. To, že neprověřoval dodavatele, zdůvodnil tím, že činnost velkoobchodníka spočívá pouze v nákupu zboží a pak v jeho prodeji. Z tohoto důvodu se nezabýval ani prověřováním dalších článků řetězce. Dále uvedl, že společnost PDG production a její subdodavatelé (konkrétně OMEGA 2010) byli označeni za nespolehlivé plátce až po uskutečnění předmětných obchodů se zbožím.

Krajský soud souhlasil, že správce daně na základě objektivních skutečností, které v souhrnu utvořily racionální řetězec důkazů, prokázal, že žalobce věděl nebo mohl vědět o podvodném jednání a zejména že se ho sám účastnil. Opět připomenul neobvyklé finanční transakce, které plynuly v opačném směru řetězce. V tomto případě není důležité, kdy bylo za zboží zapláceno, ale cílem bylo, aby se finanční prostředky dostaly na účet chybějícího obchodníka. Dále je nutné zaměřit se na skutečnost, že peníze byly na účet odběratele vloženy v hotovosti a z účtu subdodavatele vybrány opět v hotovosti.

Obchodování předmětného zboží za vyšší cenu, než byla cena tržní, měl soud potvrzené z vyjádření obchodních subjektů, které s obdobným zbožím (s fóliemi) v předmětném období obchodovaly. A fakt, že znalecký posudek nebyl vyhotoven, nezpochybňuje výše uvedené zjištění.

Dodání zboží, ke kterému docházelo i vícekrát během jednoho dne v obchodním řetězci mezi stejným dodavatelem a stejným odběratelem, zapadá do konceptu karuselových (kolotočových) podvodů. Pro tento řetězec je naprosto příznačné přeprodávání stejného zboží. Žalobcem přijatá opatření byla dle soudu pouze na formální bázi, a tudíž nedostatečná k zabránění účasti na podvodném jednání.

Vyjádření stran kasační stížnosti – stěžovatel a Odvolávací finanční ředitelství

Stěžovatel (společnost Řempe CB) podal proti rozhodnutí Krajského soudu kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Zde zopakoval stanovisko, že mu nebyla prokázána vědomá účast na podvodném jednání. Odkázal se na judikaturu SDEU, kde je uvedeno, že daňový subjekt o daňovém podvodu musel, a nikoli jen mohl vědět.

Dále se vyjádřil k financování „opačným směrem“. Tímto způsobem se jen chtěl zajistit před případným neplacením pohledávek odběratele ze Slovenska a dodal, že o hotovostních vkladech a výběrech peněz nic nevěděl. Prodávání fólií za vyšší cenu, než byla cena na trhu, označil za neprokázané z důvodu, že správce daně vycházel pouze z vyjádření jiných obchodníků a neprovedl znalecký posudek. Také dále trval na tom, že nikoho jiného než svého dodavatele a odběratele neznal, a odkázal na sdělení finančního úřadu, které potvrzovalo, že jeho dodavatel plnil řádně své daňové povinnosti. To, že prodej předmětného zboží probíhal v rámci jednoho dne, považuje za normální postup, protože zboží bylo nakupováno na sklad. V závěru kasační stížnosti prohlásil, že celá tato záležitost na něj působí tak, že správce daně jen přenáší daňovou povinnost na společnost, která je kontaktní. A dodal, že pokud byla daň subdodavatelům vyměřena, nechápe, proč je daň vyžadována po něm.

Odvolávací finanční ředitelství (žalovaný) se ztotožnilo s rozhodnutím krajského soudu a došlo k závěru, že stěžovatel měl a mohl vědět, že obchodní řetězec, jehož byl součástí, je zasažen podvodným jednáním. Dále uvedl, že stěžovatel nebyl dostatečně obezřetný při provádění opatření, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání. Zásada neutrality DPH je stěžejní zásadou pro správné fungování systému DPH. Ale účastník daňového podvodu se této zásady nemůže dovolávat.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

K argumentu stěžovatele, že obchody s předmětným zbožím byly zcela normální a v praxi běžné, NSS pronesl, že naopak předmětné obchody se v daném období naprosto vymykají obvyklé obchodní činnosti. Jak vyplynulo ze souhrnných hlášení (období 02/2013 - 05/2013), stěžovatel obchodoval pouze v tuzemsku (bez zohlednění posuzovaných obchodů), kdy se cena dílčích plnění pohybovala v rozmezí tisíců až desetitisíců Kč. Naopak veškerá plnění, která byla uskutečňována v daném obchodní řetězci, měla hodnotu statisíců Kč. Další věcí, která vyplynula z daňového spisu, byl úvěr ve výši 17,5 mil. Kč, který si stěžovatel vypůjčil na realizaci předmětného

obchodu. Toto NSS shrnul jako vybočení předmětných obchodů z běžné činnosti stěžovatele. NSS neakceptoval argument stěžovatele, že on pouze spojoval nabídku s poptávkou a „jen obchodoval“ jako velkoobchodník, a prohlásil, že čím více se obchod vymyká z běžné obchodní činnosti daňového subjektu, tím více úsilí by měl vynaložit, aby se nestal součástí daňového podvodu.

Vzhledem k výše uvedeným neobvyklým obchodům měl stěžovatel více prověřit, kdo jeho dodavatel skutečně je, protože v době realizace předmětných obchodů jeho dodavatel měl zveřejněné pouze informace o sídle, o výši základního kapitálu, o statutárním orgánu (kdo jím je a jak jedná). Dále byla zveřejněna účetní závěrka z roku 2009 a informace o tom, že společnost není nespolehlivou osobou a že je opětovně registrována k DPH od 5. března 2012. Informace o zboží a službách, které společnost dodává, resp. poskytuje, nebyly veřejně dohledatelné. Soud poukázal, že během daňového řízení stěžovatel získal další informace o svém dodavateli a odběrateli, které ho měly navést k tomu, aby obchody podrobněji zkoumal. Z výpovědi pana S. – zaměstnavatele stěžovatele – bylo potvrzeno, že stěžovatel věděl o tom, že platby byly vkládány na bankovní účet v hotovosti.

NSS prohlásil, že znalecký posudek na ceny předmětného zboží nebylo nutné provádět, protože správci daně stačilo zjistit, že obchody byly prováděny za násobně vyšší ceny než ceny tržní. Konkrétně orgány finanční správy zjistily, že stěžovatel obchodoval za cenu 7x vyšší.

K financování, které probíhalo opačným směrem, se NSS vyjádřil, že tento prostředek může fungovat jako zajištění. Samo o sobě toto financování nevzbuzuje podezření na karuselový podvod, ale společně s dalšími indiciemi – vkládání hotovosti na bankovní účet odběratelem – vyplývá, že mezi jednotlivými články řetězce docházelo k přesunu stejných finančních prostředků, a tudíž se jednalo o karuselový podvod.

Závěrečné rozhodnutí

Výše uvedená fakta dle NSS vedou k tomu, že stěžovatel věděl či mohl vědět, že předmětné obchody jsou zatíženy podvodem na DPH. NSS potvrdil rozhodnutí krajského soudu, že stěžovatel měl více prověřovat své obchodní spolupracovníky, protože pokud by tak učinil, všiml by si několika nestandardností, které již byly zmíněny. Dle NSS stěžovatel neučinil žádná podstatná opatření, která by zabránila

jeho účasti na podvodném jednání, protože ke svému dodavateli ve skutečnosti ani jedno opatření neučinil. Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost z důvodu její nedůvodnosti.

5.3 Judikatura 52 Af 62/2017 – 131

Tato judikatura byla vybrána pro analýzu nejen z důvodu existence karuselového podvodu, ale také proto, že šlo o obchodování s cukrem. Právě tato komodita spadá do seznamu komodit, které jsou nejčastěji využívány pro karuselové podvody.

Podstata sporu a jeho průběh

U společnosti Hydroenergie spol. s r. o. provedl správce daně daňovou kontrolu, na jejímž základě ji označil za účastníka karuselového podvodu a zamítl jí nárok na odpočet daně. Proti tomuto rozhodnutí podala společnost žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové.

Shrnutí sporu

- Rozhodnutí správce daně

Společnost Hydroenergie spol. s r. o. (žalobkyně) se mimo jiné zabývá vodoinstalatérstvím, topenářstvím, opravou silničních vozidel a silniční motorovou dopravou, prováděním staveb a jejich změnami včetně odstraňování, klempířstvím. U žalobkyně správce daně 11. prosince 2015 provedl daňovou kontrolu za zdaňovací období 01/2013 – 12/2013 a 01/2014 – 03/2014. Kontrola daně byla zaměřena především na obchody s cukrem a řepkovým olejem. Žalobkyně s cukrem obchodovala pouze dva měsíce, a to v únoru a březnu 2013. Správce daně k daňové kontrole přiměly pochybnosti, které souvisely s nárokem na odpočet z plnění a které se vymykaly obchodům z její obvyklé ekonomické činnosti. Jak správce daně připomněl, právě obchody s cukrem jsou označovány za rizikové oblasti, kde dochází ke karuselovým podvodům.

Únor 2013

Obrázek 12: Obchodní řetězce ve věci Hydroenergie v únoru 2013

- Tech (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)
- New Tech (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → EMTB (CZ) → Chino (SK)
- New Tech (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → Tomáš Čechovský (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)
- anthill concept (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → Tomáš Čechovský (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)
- HOLZ-TRANS → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → Tomáš Čechovský (CZ) → BQ Consulting (CZ)
- JČS (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → EMTB (CZ) → Chino (SK)
- JČS (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)
- JČS (SK) → SAVARTES (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → Tomáš Čechovský (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)

Zdroj: Judikatura 52 Af 62/2017 - 131

Obrázek č. 12 zobrazuje obchodní řetězce, přes které bylo přepravováno zboží (cukr).

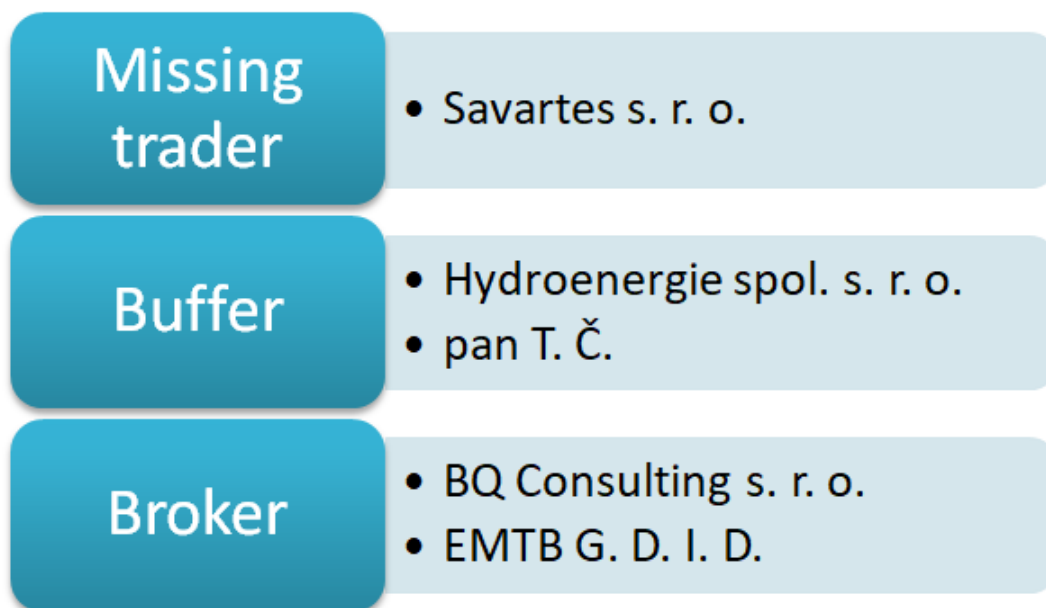
V tomto zdaňovacím období uplatnila žalobkyně nárok na odpočet z přijatých plnění. Na dokladech byla označena společnost Savartes s. r. o. (dodavatel), která představovala hlavního dodavatele žalobkyně. Sídlo této společnosti, které bylo zapsáno v obchodním rejstříku, je fiktivní. Svou podnikatelskou činnost neprezentovala na webových stránkách. Správce daně z bankovního účtu společnosti zjistil, že nedocházelo k běžným platbám (účty za telefon, nájemné atd.), což nenasvědčovalo o běžném provozu firmy. Společnost Savartes za 1. čtvrtletí 2013 vykázala jen uskutečněná a přijatá plnění v tuzemsku, i přestože pořizovala zboží z JČS. Za toto čtvrtletí bylo vedeno daňové řízení, kdy společnost se správcem daně nespolupracovala a nereagovala na jeho výzvy. Správci daně se podařilo zajistit doklady, jež vystavila společnost Savartes. Na těch bylo uvedeno několik čísel bankovních účtů, které byly vedeny v Tatra banka. Na bankovní účet této společnosti byly posílány peníze od žalobkyně (platby za cukr), peníze byly záhy vybrány v hotovosti. Daň byla společnosti stanovena správcem daně, která však nebyla uhrazena, konkrétně nedoplatek na DPH ve výši přibližně 10 mil. Kč k 13. březnu 2017. U žalobkyně v evidenci byly zajištěny přijaté

doklady od jejího dodavatele, které měly vždy v pravém rohu dole v rámečku podpis a razítko dodavatele. Razítko i podpis je na všech dokladech umístěno na stejném místě a podpis je pokaždé totožný. Rámeček je v horní části přerušen, z čehož lze vyvodit, že razítko i s podpisem bylo vždy nafoceno. Další, co správce daně zjistil, byla cena pořízení cukru z JČS, která byla vyšší (přibližně o 70 EUR za 1 tunu), než za kterou byla fakturována žalobkyni.

Odběratel žalobkyně (BQ Consulting, s. r. o.) nemá hlášenou provozovnu. Zboží pořízené od žalobkyně bylo obratem přeprodáno společnosti Chino sídlící na Slovensku. Společnost Chino je ovšem nekontaktní, v místě, jež je zapsáno jako sídlo společnosti, se nezdržuje a jednatel je občan z Maďarska. Další odběratel žalobkyně (EMTB) je personálně propojen s BQ Consulting, kdy jednatel EMTB je od roku 2009 zaměstnán (DPP - na dohodu o provedení práce) jako manažer v BQ Consulting a manželka jednatele EMTB je jednatelkou ve společnosti BQ Consulting. Žalobkyně se svými dvěma odběrateli uzavírala smlouvy pouze ústně, nikoli na základě písemné smlouvy. Zboží obou odběratelů bylo uskladňováno ve skladu v Hodoníně, přičemž šarže zboží nebyla nikým evidována. Pracovníci logistických služeb učinili výpověď, že nevěděli, které zboží nakoupil který odběratel. Společnost Chino podávalo DP jako nulová za období 01/2013 – 10/2013, což znamená, že nepřiznala pořízení zboží ani následný prodej.

Správce daně shrnul, že výše popsané případy lze označit za provádění obchodů v řetězci s podvodným jednáním na DPH. Společnost Savartes s. r. o. je označena jako missing trader (chybějící obchodník), u této společnosti došlo ke ztrátě daně. Buffer je v tomto případě žalobkyně a pan T. Č. Buffer je subjekt, který maskuje vztahy mezi plátcí typu missing trader a broker. Společnosti BQ Consulting a EMTB byly správcem daně označeny jako broker. Pro přehlednost jsou účastníci karuselového podvodu zobrazeny na obrázku č. 13.

Obrázek 13: Účastníci karuselového podvodu ve věci Hydroenergie



Zdroj: Judikatura 52 Af 62/2017 – 131, zpracováno autorkou

Březen 2013

Za toto zdaňovací období žalobkyně opět uplatňovala nárok na odpočet daně z přijatých plnění. V tomto případě v roli dodavatele byla společnost Marpel Trade s. r. o. (dodavatel). Jak je patrné z obrázku č. 14., který představuje obchodní řetězec s obchody s cukrem, odběrateli jsou opět společnosti BQ Consulting a EMTB a od nich byl cukr dodáván slovenské společnosti Chino.

Obrázek 14: Obchodní řetězec ve věci Hydroenergie v březnu 2013

- Jas Trading (SK) → MAPREL Trade (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → BQ Consulting (CZ) → Chino (SK)
- Jas Trading (SK) → MAPREL Trade (CZ) → HYDROENERGIE (CZ) → EMTB (CZ) → Chino (SK)

Zdroj: Judikatura 52 Af 62/2017 – 131

Dodavatel (Maprel Trade s. r. o.) nezveřejnil jedinou účetní závěrku, jeho sídlo je vedeno na adrese, na které je již registrováno značné množství společností. Doklady, které vystavoval, byly ve slovenštině, přestože dodavatel je českou společností. Doklady pro žalobkyni dodavatel vystavil v číselné řadě jdoucí přesně za sebou,

a to od čísla 2013001 až do čísla 2013010. Všechny doklady měly stejnou cenu a množství a také číslo dodacího listu bylo stejné na veškerých dokladech – dodací list č. 1. Při analyzování výpisů z banky bylo zjištěno, že na dokladech číslo 2013002 až 2013007 byl uveden jiný bankovní účet, než je bankovní účet dodavatele. Platby, které byly na účtech dodavatele, byly jednatelem společnosti převedeny na účet vedený bratislavskou bankou Tatra. Další netypickou skutečností správce daně též objevil při zkoumání bankovních výpisů. Jednalo se o to, že žalobkyně nezaplatila za poslední fakturu (doklad č. 2013010). Tuto fakturu zaplatila společnost BQ Consulting, přestože ve fakturačním toku tato společnost vůbec nevystupovala. Dodavatel se správcem daně nekomunikuje, nespolupracuje a je nekontaktní. DP nepodává od roku 2013, správcem daně byla tomuto dodavateli vyměřena daň na základě zajištěných dokladů pro žalobkyni. Stejně jako společnost Savartes i tento dodavatel pořizoval cukr z JČS za cenu vyšší, než za kterou prodával žalobkyni a dalším odběratelům. Správce daně označil tohoto dodavatele jako missing trader, protože u něj docházelo ke ztrátě daně. Žalobkyně opět na pozici buffer a BQ Consulting a ETMB jako broker.

Co se žalobkyně týče, ta správci daně nepředložila skladovou evidenci a navíc u veškerých obchodů s cukrem nezajistila evidenci šarží. Šarže u finálního výrobku umožňuje dosledovatelnost výrobku, a to i zpětně. Správce daně se domnívá, že nevytvoření skladové evidence mělo zabránit odhalení, že s daným zbožím bylo už obchodováno mezi těmito články řetězce, případně jiného obchodního řetězce. Obchodování s komoditou z rizikové oblasti mělo žalobkyni upozornit na to, že pokud bude nárokovat odpočet daně, mohou na ni být kladeny zvýšené požadavky na její obezřetnost. Žalobkyně dle správce daně neprojevila nezbytnou míru obezřetnosti a naopak ignorovala rizikové okolnosti u svých dodavatelů a odběratelů, jelikož neověřovala dodavatele, kvalitu zboží, jeho původ atd.

Správce daně došel k závěru, že žalobkyně nebude schopna u transakcí, které byly předmětem prověřování, prokázat splnění podmínek pro to, aby mohla uplatnit nárok na odpočet DPH. Také uvedl, že žalobkyně se záměrně stala součástí obchodního řetězce, který byl zasažen podvodným jednáním.

Vyjádření stran sporu – žalobkyně a Odvolávací finanční ředitelství (žalovaný)

Žalobkyně v žalobě proti rozhodnutí správce daně namítá, že se obchodu s cukrem a řepkovým olejem začala věnovat z důvodu krize ve stavebnictví. To, že s cukrem

obchodovala pouze dva měsíce, označila za obvyklé. V řízení, které provedl správce daně, dle žalobkyně jí nebylo prokázáno, že by o chování svých dodavatelů měla cokoliv vědět. Naopak je přesvědčená, že pro to, aby nebyla účastna podvodu na DPH, provedla veškerá nutná opatření, což je podle žalobkyně prověření obchodních partnerů v databázích, které jsou veřejně dostupné. Dále prohlásila, že nelze tvrdit, že o podvodu věděla nebo mohla vědět, a to z důvodu, že neexistovaly stopy, které by vzbudily pochybnosti, že k podvodnému jednání došlo. Z čehož vyplývá, že neuvedení provozoven, skutečných sídel, účetních závěrek nebo propojení subjektů ve společnostech nepovažuje žalobkyně za stopy (indicie). Také uvedla, že proběhnuté platby považuje za obvyklé. Svoji úlohu v obchodním řetězci označila za náhodnou a k daňovému podvodu byla zneužita. Na závěr rozhodnutí správce daně nazvala nezákonným.

Odvolávací finanční ředitelství (žalovaný) trval na závěrech, které stanovil správce daně. Tyto závěry jsou dle žalovaného správné a zákonné.

Posouzení věci krajským soudem a rozhodnutí soudu

Soud shledal, že žalovaný se s námitkami žalobkyně řádně a důkladně vypořádal, a rozhodnutí žalovaného hodnotí jako věcně správné a zákonné. Námitka, že účast na podvodu byla nevědomá, soud označil za irelevantní. Přestože žalobkyně prohlásila, že na obchody s cukrem byla dobře připravena, přehlížela několik podezřelých okolností (absence účetních výkazů, obecné vymezení předmětu podnikání, sídla společností, kde se nikdo nezdržuje, atd.) A z toho důvodu musí čelit negativním dopadům své lhostejnosti. Pokud žalobkyně chtěla snížit riziko toho, že bude účastna na daňovém podvodu, měla učinit více opatření než jen nahlédnout do registru plátců DPH. Protože, i když zde byli její dodavatelé a odběratelé označeni za spolehlivé plátce, může informace o nespolehlivém plátcovi daně být uvedena v registru až poté, co dojde k odhalení a dokázání nesouladu v daňových povinnostech plátce. Proto tento údaj v registru slouží jen jako údaj orientační. V závěru soud upozorňuje na to, že pokud se subjekt rozhodne pro obchodování s rizikovými komoditami a zároveň chce zabránit tomu, aby byl zapojen do daňového podvodu, musí své obchodní partnery pravidelně a řádně prověřovat.

Krajský soud žalobu zamítl z důvodu možné účasti na daňovém podvodu, protože žalobkyně neučinila dostatečná opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu na DPH.

5.4 Judikatura 4 Afs 219/2014 – 31

Tato judikatura byla zvolena především z důvodu, že se jedná o případ vývozu zboží mimo země EU.

Podstata sporu a jeho průběh

Společnosti Revlex Zlín s. r. o. byl Finančním úřadem ve Zlíně zamítnut nárok na odpočet a byla jí vyměřena daň za zdaňovací období červenec 2009, a to ve výši nadměrného odpočtu 251 963 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se společnost odvolala k Finančnímu ředitelství v Brně. To však potvrdilo rozhodnutí FÚ. Společnost pak podala kasační stížnost k NSS.

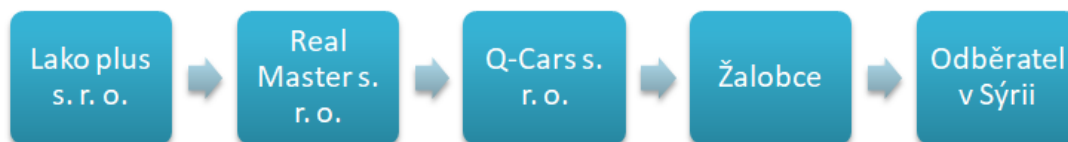
Shrnutí sporu

- Rozhodnutí správce daně

Ze šetření správce daně bylo zjištěno, že prvním článkem řetězce byla společnost Lako plus s. r. o, zastupovaná panem J. F. Tato společnost dodávala zboží dalšímu článku v řetězci, a to společnosti Real Master s. r. o., přičemž bylo zboží dál přeprodáno společnosti Q-Cars s. r. o -dodavateli společnosti Revlex Zlín (žalobce). Všechny tyto tři společnosti při uskutečňování těchto transakcí vykazovaly minimální daňovou povinnost. Další skutečnost zjištěná správcem daně byla, že zboží (obuv) bylo fakticky předáno a následně vyvezeno do Sýrie. Správce daně byl ale přesvědčen, že předmětné transakce, resp. jejich uskutečnění, nebylo v souladu s obchodními podmínkami, které jsou obvyklé. Jednalo se tedy o záměr získat daňové zvýhodnění a z tohoto důvodu byl správcem daně zamítnut nárok na odpočet DPH.

Obrázek č. 15 zobrazuje obchodní řetězec přeprodávající obuv, která byla následně vyvezena z ČR na území mimo EU.

Obrázek 15: Obchodní řetězec ve věci Revlex Zlín



Zdroj: Judikatura 4 Afs 219/2014 – 31, zpracováno autorkou

Zboží bylo přeprodáváno v tuzemsku mezi výše uvedenými společnostmi, které se však obchodům s obuví běžně nevěnují. Prvním článkem řetězce je společnost, která je nekontaktní. Výrobce obuvi není znám, stejně tak jako značka obuvi. Články obchodního řetězce v tuzemsku měly mezi sebou sjednané dlouhé doby splatnosti, přestože hospodářská situace společností vypovídala o opaku. Úhrada za předmětné zboží byla zaplacená až po 6 měsících po splatnosti, a to jen částečně, přesto nebyly pohledávky vymáhány. Platby v tuzemském řetězci byly posílány na bankovní účty a na konci tohoto řetězce (u žalobce) byly v hotovosti vybírány.

Co se týče plateb od odběratele ze Sýrie, byly provedeny dle žalobce v hotovosti, v české měně, na území ČR a bez potvrzení. Peníze předávala neidentifikovaná osoba. Důležité je upozornit na to, že platby byly realizovány jednotlivě vždy do limitu 15 000 EUR a bylo jich uskutečněno více než padesát. S odběratelem v Sýrii nebyla uzavřena žádná smlouva, stejně tak u tuzemského řetězce byly obchody založeny pouze na důvěře. Vývoz obuvi do Sýrie si žalobce žádným způsobem nezajistil a dál obuv dodával, přestože mu odběratel nezaplatil za první dodávku. Tu zaplatil až půl roce. Odběratel je identifikován pouze svým jménem a adresou, která ale neodpovídá adrese uvedené v písemnostech k první dodávce obuvi. Správce daně také prověřil úhrady za plnění, část z nich žalobce obdržel v hotovosti. Bankovní převody se v tuzemském řetězci od 02/2010 opakovaly vždy s odstupem několika dní. Převody se vždy pohybovaly v rozmezí 1,5 až 2 mil. Kč. Posledním článkem v tomto řetězci plateb byla společnost Lako Plus s. r. o. Pan J. F. jménem této společnosti vybíral prostřednictvím šeku peníze z účtu jiné společnosti, která patřila do tuzemského řetězce. Na účet žalobce

byla po několika dnech na účet v hotovosti vložena částka v podobné výši, jako která byla v hotovosti vybrána.

Další nestandardnost vidí správce daně v jednání žalobce s odběratelem v Sýrii. Žalobce uvedl dvě verze. Podle první verze proběhlo setkání žalobce s panem K. v Praze, kde mu žalobce předložil nabídku na obchod s obuví. Ve druhé verzi žalobce popřel, že by pana K. znal, a tvrdil, že všechna jednání byla prováděna pouze přes telefon prostřednictvím třetí osoby v Dubaji.

- **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně**

Finanční ředitelství (FŘ) upozornilo, že za nezákonnou daňovou optimalizaci považuje i řetězové obchody. Cílem těchto obchodů je získání nadměrného odpočtu. Dle Finančního ředitelství správce daně dokázal pochybnosti o zneužití zákona o dani z přidané hodnoty, protože odhalil podvodné jednání a zjištěné indicie popsal ve svém spisu.

FŘ předneslo důkazy, které se mu podařilo zjistit během odvolávacího řízení. Bylo zjištěno, že společnost DO.RE.MI – údajný výrobce obuvi – zastupoval pan J. F. Dále bylo zjištěno, že žalobce výrobce obuvi znal, a proto Finanční ředitelství nevidí důvod, proč by obuv měla být pořizována přes řetězec firem. Společnost DO.RE.MI ve své reakci uvádí, že žádnou obuv nevyroběla a že pan J. F. na základě falešné plné moci v minulosti jednal za tuto společnost. Bylo na něj podáno trestní oznámení. Fakt, že společnost DO.RE.MI nemohla obuv vyrobit, potvrzuje i výpověď paní P., jež je v této společnosti zaměstnána.

U vývozu obuvi se FŘ zaměřilo na doklady, které vystavoval žalobce. Bylo odhaleno, že na nich chybí potvrzení konzulárním oddělením Velvyslanectví Syrské arabské republiky, přestože ambasáda toto potvrzení označila na nutné. Co se týče rizika při vývozu, žalobce uvedl, že rizika měl ošetřena díky síti obchodních partnerů v rámci celého světa. Tato ošetření nebyla žalobcem nijak prokázána. Jak vyplynulo z databáze Syrské arabské republiky, v roce 2009 nebyla do země dovezena žádná obuv.

FŘ vyvozuje, že žalobce se s panem J. F. znal. Vyplývá to nejen z popisu daného případu, ale i ze způsobu hrazení pohledávek. FŘ prohlásilo, že účastníci předmětných obchodů jsou mezi sebou jak personálně, tak hospodářsky propojeni. Mezi sebou si přeprodávali nadhodnocenou obuv v řádech desítek mil. Kč. Okamžik odvedení daně na výstupu při daném nadhodnocení předmětné obuvi dle FŘ nelze zjistit. Vývoz obuvi

do Sýrie postrádal obvyklé zvyklosti. Z těchto zjištěných skutečností vyplývá, že smyslem předmětných obchodů bylo pouze nárokování odpočtu daně a že došlo k zneužití zákona o dani z přidané hodnoty.

- Rozhodnutí Krajského soudu v Brně

Žalobce podal žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Ten však žalobu zamítl. Odkázal se na judikaturu SDEU, která dospěla k závěru, že odpočet DPH odvedený na vstupu je možné zamítnout v případě, že uskutečněné plnění, z něhož je nárok uplatňován, představuje zneužití. Nárok na odpočet může být dán jen v případě, že daňový subjekt o krácení daně nevěděl ani vědět nemohl.

Dále se dle soudu od žalobce předpokládá, že při navazování obchodních kontaktů a sjednávání obchodů bude obezřetný a přijme taková opatření, která by zamezila jeho účasti na daňovém podvodu. Také se soud zabýval otázkou, zda žalobce o podvodu věděl nebo mohl vědět.

Závěrem soud prohlásil, že ze spisu vyplývá, že žalobce byl aktivním článkem předmětných obchodů, při kterých jednal neobvyklým způsobem, a nebral v potaz rizikovitost vývozu. Dále také nebyl schopen dokázat svá tvrzení v rámci daňového řízení.

Vyjádření stran sporu v kasační stížnosti – stěžovatel a Odvolávací finanční ředitelství

Společnost Revlex Zlín s. r. o (stěžovatel) podal kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Jako žalovaný zde vystupovalo Odvolávací finanční ředitelství. Stěžovatel vytkl krajskému soudu dvě věci. Odkázal podle něj pouze na část evropské judikatury a správci daně se nepodařilo prokázat, že o daňovém podvodu věděl nebo mohl vědět. Proto dle stěžovatele není důvod k neuznání nároku na odpočet.

Odvolávací finanční ředitelství (žalovaný) trval na tom, že stěžovateli bylo dokázáno, že předmětné obchody byly uskutečňovány za nestandardních obchodních podmínek a jejich cílem bylo pouze získat nárok na odpočet. Stěžovatel se předmětných obchodů minimálně vědomě účastnil. Dle žalovaného je kasační stížnost nedůvodná.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

NSS vyjádřil nesouhlas s námitkou stěžovatele, že krajský soud citoval pouze část některých judikatur SDEU. Dle NSS není důležité, jaké množství je citováno,

ale co z těchto judikatur lze uplatnit v daném případě. Soud zopakoval veškeré skutečnosti, které byly správcem daně, FŘ a žalovaným uvedeny (dvojí verze jednání s odběratelem, platby v hotovosti, přeposílání bankovních úhrad, vybírání z účtu v hotovosti, dlouhé doby splatnosti, zaplacení po době splatnosti, absence smluv atd.).

Výše uvedené skutečnosti a důkazy týkající se předmětných obchodů dokazují, že byl vytvořen řetězec „spřátelených“ společností, které si mezi sebou přeprodávaly obuv, jež byla poté vyvezena mimo území EU. Bankovní úhrady obíhaly řetězcem, po dokončení oběhu jedné splátky byly v hotovosti vybrány, poté opět vloženy na bankovní účet a oběh se opakoval, což soud vede k názoru, že stěžovatel byl aktivně a vědomě účasten celého obchodu. Kasační stížnost byla zamítnuta.

5.5 Judikatura 9 Afs 111/2009 – 274

Jedná se případ již z roku 2003/2004, ale vybrán byl proto, že v něm byly přesně popsány karuselové podvody.

Podstata sporu a jeho průběh

Společnost Primossa a. s. v roli žalobce vystupovala proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu. Žalobce podal odvolání proti platebnímu výměru, který mu stanovil správce daně ve výši 2 235 016 Kč za zdaňovací období srpen 2004. Platební výměr mu byl stanoven, protože nedokázal přijetí zdanitelných plnění (zlato) od jeho dodavatelů. Odvolání bylo žalovaným zamítnuto, proto žalobce podal kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

Shrnutí sporu

Dodavatelé žalobce byly společnosti Staverk s. r. o. a France – Business, s. r. o. Společnost Staverk za předmětné zdaňovací období podala daňové přiznání, ve kterém nevykázala žádná přijatá ani uskutečněná plnění. Společnost France – Business, s. r. o., prohlásila, že zlato pořídila od společnosti Majk s. r. o. Jednatel společnosti Majk s. r. o. prohlášení vyvrátil. Dle něj žádnou společnost France – Business ani jejího jednatele pana Z. nezná, žádné doklady pro tuto společnost za dodávky zlata nevystavil ani jí zlato nedodával. A z tohoto důvodu městský soud uvedl, že žalobcem předložené důkazy, kterými dokazoval přijetí zlata, nemohou proti popření dodavatelů obstát.

Správce daně, který prověřoval obchodní transakce prováděné žalobcem, zjistil podobné znaky. Tyto znaky se vyskytovaly v celkem 40 zdaňovacích obdobích, z nichž si žalobce nárokoval odpočet daně. Těmito podobnými znaky je nekontaktní subjekt, který stojí vždy na začátku obchodního řetězce. Jde o subjekt, který pouze formálně plní svou povinnost podávat DP a nehradí DPH, nebo může jít o subjekt, který dané transakce popře a uvede, že se zlatem nikdy neobchodoval a žádné doklady nevystavoval. Dále v obchodním řetězci stojí 5 až 6 dodavatelů žalobce. Ti se mění jen formálně, a to z důvodu, že jim byla zrušena registrace k DPH. Personální propojenost dodavatelů je neměnná. To, že personální propojenost zůstala zpravidla neměnná, vyplývá zejména u společností, které zastupoval pan J. Z. Ten nejdříve byl jednatelem ve společnosti Cartrixx, po zrušení její registrace k DPH jednal za France – Business. I této společnosti byla zrušena registrace k DPH a poté zastupoval společnost Dapex při dodávkách zlata žalobci. Obrázek č. 16 ukazuje personální propojení pan J. Z. s výše uvedenými společnostmi.

Obrázek 16: Personální propojení mezi společnostmi



Zdroj: Judikatura 9 Afs 111/2009 - 274, zpracováno autorkou

Ve zdaňovacích obdobích byla společnost Staverk přímým dodavatelem žalobce. Z daňových dokladů bylo zjištěno, že dodavatelem společnosti Staverk byla společnost Licana, spol. s r. o. Ta opět byla nekontaktní.

Ve zdaňovacím období březen a květen 2005 byla do obchodního řetězce (Majk => Dapex => žalobce) žalobcem formálně zapojena i společnost Trade, a to z důvodu čerpání odpočtu DPH.

Nákup i prodej zlata probíhal především v rámci jednoho dne nebo v minimálním časovém rozestupu. Obchody byly uzavírány pouze ústní formou a objednávky také probíhaly ústně prostřednictvím telefonních hovorů. Faktury byly hrazeny v hotovosti,

přestože se platby pochybovaly v řádech mil. Kč. Zkoušky ryzosti zlata přeprodávající subjekty neprováděly a zdroj zlata není znám. V každém obchodním řetězci docházelo k neodvedení DPH do státní pokladny a na konci těchto řetězců stál vždy žalobce, který nárokoval odpočet na dani. Městský soud došel k závěru, že v tomto případě existují objektivní skutečnosti dokazující, že žalobce mohl vědět o daňovém podvodu. Přesněji mohl vědět, že nákupem zlata se účastní obchodu, který je eventuálně zasažen podvodem na DPH.

Vyjádření stran sporu v kasační stížnosti – stěžovatel a Odvolávací finanční ředitelství

Stěžovatel, společnost Primossa, v úvodu kasační stížnosti namítá, že k tomu, aby dokázal důkazní břemeno, předložil důkazní prostředky (daňové doklady, příjemky na sklad, skladovou evidenci, zkoušky ryzosti, vystavené faktury, výpovědi svědka na pozici vedoucího skladu). Dle stěžovatele nemohou být tyto důkazní prostředky zamítnuty jen z důvodu, že neprokázal dodávky zlata. Další námitku vznesl k správním orgánům, které podle něj nestanovily přesně, zda vůbec k nějakému daňovému podvodu došlo. Stěžovatel dále uvedl, že odpočty daně mu byly zadrženy z důvodu neprokázání dodávky zlata od jeho dodavatele, nikoli z důvodu daňového podvodu. Argument, že stěžovatel o údajném daňovém podvodu věděl, vzešel ze skutečnosti, že stěžovatel opakovaně obchodoval se zlatem od pana J. Z. Dle žalovaného je právě pan J. Z. tím, kdo se údajných podvodů dopouštěl. V rozporu s touto skutečností ale je to, že správní orgány společnosti Dapex (jednatelem byl pan J. Z.) za zdaňovací období prosinec 2004, leden, únor a duben 2005 uznaly všechny dodávky zlata. Z tohoto důvodu stěžovatel uvedl, že nemohl mít ponětí o tom, že správce daně podezívá pana J. Z. z podvodného jednání. K obchodům, resp. k tomu, jak obchody probíhaly, se stěžovatel vyjádřil, že se nejednalo o nic, co by bylo v rozporu se zákonem.

OFR (žalovaný) uvedl, že veškeré důkazní prostředky byly vyhotoveny samotným stěžovatelem. Pokud důkazní prostředky nenavazují na další zjištěné okolnosti od jeho dodavatelů, nelze tyto důkazy považovat za prokázané. Žádné důkazy, na jejichž vyhotovení se stěžovatel nepodílel, nebyly předloženy. Žalovaný se odkázal na judikaturu SDEU (rozhodnutí ve věci Optigen, Fulcrum Electronics, Bond House Systems a také na rozhodnutí ve věci Kittel), která vymezuje pojem podvod na DPH. K námitce o uznání odpočtů na dani u dodávek, které uskutečňovala společnost Dapex v čele s jednatelem panem J. Z., žalovaný uvedl, se u této společnosti nebylo prováděno

žádné vyšetřování. Proto z této skutečnosti nelze vyvozovat úsudek ve vztahu k ostatním společnostem, které byly zastupovány panem J. Z.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud vychází ze svých vydaných rozsudků, ve kterých uvádí, že v oblasti obchodů se zlatem bude moci na subjekty obchodující s touto komoditou vynakládat vyšší nároky na otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že plnění jsou zasažena daňovým podvodem na DPH. Tyto větší nároky je možné klást z důvodu vyššího rizika podvodů na DPH při obchodování se zlatem.

K námitce stěžovatele se NSS vyjádřil, že pro posouzení této námitky je podstatné projít následující okolnosti. Stěžovatel je v pozici jednoho ze tří tuzemských vývozců zlata. V jednotlivých zdaňovacích obdobích vykazoval nadměrné odpočty ve výši několika mil. Kč, a to již od roku 2002. Správce daně začal s prověřováním správnosti nároků na odpočet v červnu 2003, a to také z důvodu nesrovnalostí ve statistických hodnotách o vyvážení zlata. Bylo zjištěno, že dle údajů bylo z ČR vyvezeno mnohonásobně vyšší množství zlata, než kolik mohlo být ve skutečnosti vyvezeno. NSS se odkázal na šetření, které provedl správce daně. Toto šetření se týkalo podobných rysů, které se vyskytovaly ve 40 zdaňovacích obdobích – na začátku řetězce vždy nekontaktní subjekt, následně 5 až 6 dodavatelů stěžovatele a na samotném konci řetězce stěžovatel.

Dále se zmínil o nákupech a prodejkách zlata, které probíhaly v rámci jednoho dne nebo v minimálních časových rozestupech.

Důkazy, které byly stěžovatelem předloženy, by mohly být uznány za prokázané, ale jen v případě, že by obchodní transakce nevykazovaly pochybnosti. Jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu, je prokázání nároku na odpočet především otázkou formální, ale zároveň je nutné respektovat i faktický stav. To znamená, že pokud nebude prokázáno, že k uskutečněnému obchodu skutečně došlo, nemohou být doklady uznány jako podklad pro uznání nároku na odpočet. NSS uvedl, že všichni přímí dodavatelé stěžovatele nakupovali formálně zlato. O původu tohoto zlata žádný z nich nevěděl. Nebyly nikým prováděny zkoušky ryzosti a faktury za miliony Kč byly placeny v hotovosti. V obchodním řetězci docházelo k neodvádění DPH do státní pokladny, a to subjektem, který dodával zboží v řetězci jako první. Tento scénář se opakoval ve všech obchodních transakcích. Přesto stěžovatel stále toto zlato formálně nakupoval a k tomu v rámci dvou zdaňovacích období do obchodního řetězce zapojil

společnost Trade. NSS je toho názoru, že obchodní řetězce a transakce v něm probíhající nejsou náhodnými transakcemi, kterých se stěžovatel účastnil bez vlastního vědomí. Kasační stížnost byla zamítnuta.

5.6 Shrnutí analýzy judikatur

Důležité závěry, které vyplývají z analyzovaných judikatur, jsou následující:

- Jestliže daňový subjekt předloží daňové doklady, které jsou formálně bez vad, ale existují-li pochybnosti o faktickém stavu daného obchodu, musí daňový subjekt dokázat, že zboží mu bylo skutečně kupujícím dodáno.
- Judikatura SDEU a správních soudů nemůže být vždy použita v řešeném případě. Je nutné vždy přihlídnout ke skutečnému stavu a k veškerým okolnostem. Nejprve je nutné přihlídnout k dokazování daného subjektu a také k obsahu dokumentu se spisy.
- Judikatura SDEU za daňový podvod na DPH považuje situaci, kdy jeden z účastníků neodvede daň do státní pokladny a další účastník si ji odečte, a to s vidinou, že získá daňové zvýhodnění. Nelze ale jednoznačně za „jednoho účastníka“ a „účastníka následujícího“ považovat „kohokoli“ v obchodním řetězci. Vždy je nutné zkoumat povědomí účastníka o možném daňovém podvodu.
- Pokud se subjekt rozhodne pro obchodování s rizikovými komoditami, které jsou nejčastěji využívány k daňovým podvodům, a současně chce zabránit zapojení se do podvodného jednání, musí své obchodní partnery řádně prověřovat. Zároveň musí počítat s tím, že na něj mohou být kladeny vyšší nároky na otázky, zda věděl nebo mohl vědět, že transakce jsou zasaženy podvodem na DPH.
- Nárok na odpočet daně nemůže být zamítnut v případě, že v dodavatelsko-odběratelském řetězci se nachází transakce (ať už předcházející, nebo následná), která je zatížena daňovým podvodem, o kterém plátce nevěděl nebo vědět nemohl (viz judikatura SDEU případ Optigen).

Z analyzovaných judikatur lze dále vyzdvihnout, že se jednalo především o případy, kdy:

- bylo obchodováno s hodnotným zbožím, např. zlato (není to však pravidlem),

- bylo obchodováno se zbožím z rizikové oblasti, např. cukr, řepkový olej,
- bylo placeno za uskutečnění plnění v hotovosti,
- byly subjekty mezi sebou personálně propojeny,
- byly obchody a objednávky smlouvány jen ústně, nikoli písemně,
- byly obchody uskutečňovány během jednoho dne nebo během krátkého časového rozmezí,
- byly bankovní úhrady obíhány v řetězci,
- byly obchody/transakce/subjekty popřeny,
- byly uměle vytvořeny doklady nebo jejich části,
- byly na začátku či konci obchodního řetězce nekontaktní osoby,
- byla absence dokladů, skladové evidence,
- byly ceny obchodů výrazně odlišné od cen běžných,
- byly nezveřejněné bankovní účty.

Při posouzení, zda se jedná o daňový podvod, je rozhodující, jestli daňový subjekt:

- věděl nebo mohl vědět, že předmětné plnění se stalo součástí daňového podvodu.

Co přesně se skrývá pod pojmy „věděl“ a „mohl vědět“, je definováno např. v judikatuře 9 Afs 111/2009 – 274. Zda subjekt „mohl vědět“, je posuzováno podle toho, zda byly zjištěny skutečnosti, které zakládají důvodné pochybnosti o tom, že o daňovém podvodu daný subjekt nevěděl, tedy že byl o možné existenci daňového podvodu přinejmenším seznámen. A pojem „měl vědět“ představuje situaci, kdy daný subjekt měl a mohl přijmout opatření, která by ho z účasti na daňovém podvodu vyloučila.

- učinil taková opatření, která by od něj mohla být správnými subjekty rozumně požadována.

NSS se ve věci Vyrtych odkázal na judikaturu 5 Afs 83/2012 – 46, kde se uvádí, že daňový subjekt musí přijmout veškerá opatření, aby zjistil, zda transakce/obchody které provádí, ho nepovedou k účasti na podvodném jednání.

Na daňové subjekty mohou být kladeny vyšší nároky na zjišťování, zda věděly nebo mohly vědět, že daná plnění jsou zasažena podvodným jednáním. Tyto nároky mohou být kladeny na subjekty, které obchodují např. se zlatem, cukrem a řepkovým

olejem, povolenkami na emise skleníkových plynů a dalšími komoditami využívanými pro podvody (viz zákon o DPH).

6 Doporučení na omezení karuselových podvodů

6.1 Plošný reverse charge

Autorka souhlasí s výrokem Šefčíka (2018), který prohlásil, že reverse charge bude v boji proti karuselovým podvodům účinný, pokud bude zaveden všeobecně. Povolení o rozšíření reverse charge na všeobecný (plošný) mechanismus se České republice podařilo získat. Plošný reverse charge má být v České republice zaveden od července 2020. Uplatňován by měl být ale pouze po dobu dvou let, a to do 30. června 2022, jak vyplývá ze Směrnice rady EU.

Autorka se domnívá, že zavedení plošného reverse charge bude pro firmy náročné z hlediska úprav jejich systémů (účetní programy atd.). To nebude znamenat pouze administrativní náročnost, ale také finanční náklady. Další náklady a nepříjemnosti budou firmy čekat v případě, že se po uplynutí dvou let bude přecházet zpět na původní režim. Tento názor mají i firmy účastníci se ankety, kterou provedla Hospodářská komora na přelomu měsíce června a července roku 2019 (Diro, 2019). Dle autorky by bylo vhodné, pokud by se samozřejmě tento režim osvědčil jako účinný, ho prodloužit či dokonce zavést nastálo.

Problém původního reverse charge v ČR je v tom, že se vztahoval pouze na určité komodity, u kterých bylo vyšší možné riziko daňového podvodu, což daňovým subjektům umožňuje zvolit si pro karuselové podvody jiný druh zboží, na který se tento mechanismus nevztahuje. V původním mechanismu, resp. ve výčtu komodit, chybějí pohonné hmoty. Pohonné hmoty jsou komoditou, u které také dochází k daňovým podvodům. Proto, pokud by nebylo schváleno povolení na zavedení plošného reverse charge, by autorka navrhovala zařazení pohonných hmot na seznam komodit.

Dle autorky bude určitě zajímavé sledovat, jak se uplatnil split payment režim, který byl zmíněn v podkapitole 4.3.1. Split payment byl povinně zaveden v Polsku místo reverse charge. Jestli tento režim být úspěšný v boji s daňovými úniky, ukáže hodnotící zpráva, kterou Polsko vydá v roce 2022.

6.2 Doporučení pro daňové subjekty

Toto doporučení se vztahuje na opatření pro předcházení nevědomé účasti daňových subjektů na karuselových podvodech. Autorka vychází z analýzy judikatur.

Během své obchodní činnosti se může daňový subjekt setkat s plátcí, kteří mají v úmyslu neodvést DPH do státního rozpočtu, nebo může jít o plátce typu buffer, který má v karuselovém podvodu za úkol maskovat vztahy mezi missing trader a broker. Daňový subjekt by měl při navazování obchodních vztahů postupovat obezřetně. Nyní bude uvedeno několik opatření a skutečností, na které by se měly daňové subjekty zaměřit, aby zabránily své účasti na podvodném jednání.

Daňový subjekt by měl prověřit své obchodní partnery ve veřejně dostupných databázích a registrech. První věcí, kterou by měl daňový subjekt prověřit u svého nového obchodního partnera, je, zda má v registru plátců DPH uvedeno číslo bankovního účtu. Dále v tomto registru zkontrolovat, jestli se nejedná o nespolehlivého plátce. Toto ověření (kontrola zveřejnění účtu a nespolehlivosti plátce) je důležité zejména z důvodu, kdy bankovní účet zveřejněn nebyl nebo byl subjekt označen za nespolehlivého plátce, mohl by se daňový subjekt stát ručitelem za neodvedenou daň. Zde autorka upozorňuje na případ Hydroenergie, ze kterého plyne, že informace o spolehlivosti plátce nelze brát jako jistou skutečnost, protože mohou být v registru plátců DPH uvedeny až v okamžiku, kdy bude odhalen a dokázán nesoulad v plnění daňových povinností. Autorka dodává, že daňové subjekty by se neměly upínat pouze na tento údaj a brát ho spíše jako orientační.

Údaj, který je možné zjistit také v registru plátců, je datum registrace k DPH daného subjektu – plátce. Pokud byl k DPH zaregistrován teprve nedávno, je možné, že se jedná o subjekt s podvodnými úmysly. Zejména pokud se k tomuto údaji přidá výše zmíněný nezveřejněný bankovní účet, označení za nespolehlivého plátce nebo další znaky uvedené níže.

Krok, kterým může daňový subjekt odhalit daňový podvod, je ověření DIČ obchodního partnera prostřednictvím systému VIES. Ověřované číslo může systém vyhodnotit jako neexistující nebo neplatné. Pokud tato situace nastane, může to evokovat podvodné jednání. Jak uvádí článek na webových stránkách kurzy.cz (2020), pro daňový subjekt je důležité uschovat si unikátní číslo konzultace vygenerované systémem VIES. Toto číslo může sloužit jako ochrana daňového subjektu v případě, že by k daňovému

podvodu došlo a on by byl podroben daňové kontrole. Právě pomocí tohoto čísla je možné zpětně dohledat datum a čas ověření.

Znak, který byl uveden v judikaturách a evokoval podvodné jednání, je odlišnost ceny plnění a ceny tržní. Daňový subjekt by měl mít přehled o cenách daného plnění, za které je běžně obchodováno na trhu.

Další informace k ověření jsou, zda subjekt má ve výpisu z obchodního rejstříku uvedeno sídlo či provozovnu. Pokud je tato informace uvedena, je potřeba zjistit (pokud to okolnosti dovolují), zda se nejedná pouze o virtuální místa či místa, na kterých se subjekt nezdržuje nebo je zde zapsáno velké množství dalších subjektů. Dál je nutné ověřit si, zda subjekt zveřejňuje své účetní závěrky.

Další indicie, které mohou nasvědčovat daňovému podvodu, jsou nefunkční nebo zčásti nefunkční webové stránky obchodního partnera, neuvedené nabídky zboží či služeb, se kterými je obchodováno. To autorku přivádí na následující indicii a to takovou, že předmět podnikání daného subjektu se neshoduje s jeho skutečně prováděnými ekonomickými aktivitami.

Doporučení týkající se smluv. Je vhodné vždy uzavírat smlouvy v písemné podobě a být při jejich uzavírání obezřetný. Pokud je obchodní partner českou společností, měly by i smlouvy být v českém jazyce, nikoli jako v případě Hydroenergie, kde byly smlouvy psány ve slovenštině.

Posledním upozorněním, které autorka uvádí, je následující: pokud daňovému subjektu jeho obchodní partner doporučí svého obchodního partnera, je na místě, aby daňový subjekt doporučeného partnera prověřil a nespoléhal pouze na reference a na „dobré slovo“.

Výše uvedené doporučení, upozornění či indicie mohou nasvědčovat karuselovým podvodům, nicméně je nelze hned považovat za potvrzené. Mohou daňové subjekty varovat před možným daňovým podvodem a tím zabránit jejich účasti na podvodu. Dále pravidelné ověřování, resp. jeho výsledky, může daňovým subjektům sloužit jako protiargument u daňových kontrol či ve správním řízení.

Díky těmto opatřením, doporučením a dostatečné obezřetnosti by bylo dle autorky možné snížit počet daňových subjektů, které byly do karuselových podvodů zapojeny nevědomě.

Závěr

Autorka zpracovávala diplomovou práci na téma Opatření na omezení podvodů v oblasti DPH. Autorka se rozhodla nezaměřovat se na podvody u DPH obecně, ale přímo na jeden druh, konkrétně karuselové podvody. Důvodem výběru právě tohoto druhu podvodů je, že jde o nejznámější a také poměrně nejčastější únik v oblasti DPH a jedná se o velmi aktuální a významné téma.

Autorka se pro dosažení všech stanovených cílů musela nejdříve zaměřit na zpracování a vysvětlení problematiky v oblasti daňových podvodů u DPH. Jednalo se zejména o vymezení pojmů daňový únik a daňový podvod a příčin jejich vzniku, členění daňových úniků a podvodů a také nástroje využívané v boji proti nim. Tyto nástroje uzavíraly první část diplomové práce a patřily k nejrozsáhlejší kapitole, a to z důvodu, že byly vymezeny nástroje používané nejen na národní, ale také na evropské úrovni. Uvedené obecné nástroje byly doplněny o nástroje a návrhy pro boj s karuselovými podvody. V první části práce byl kromě výše uvedeného zmíněn základní mechanismus DPH, byly definovány výhody a nevýhody DPH a též byla stručně představena mezera DPH v ČR.

Druhou část práce obsahuje samotnou analýzu judikatur ČR řešících karuselové podvody. Autorka vybrala celkem pět judikatur. Z analýzy vyplynulo několik závěrů, například to, že ne vždy může být v řešeném případě automaticky aplikována evropská judikatura a judikatura správních soudů. Pokaždé je potřeba brát v potaz současný stav a všechny okolnosti případu.

Diplomovou práci uzavírá doporučení na omezení karuselových podvodů. Zde autorka uvedla možnosti, které by podle jejího názoru mohly fungovat a omezit tak karuselové podvody. Mezi tyto možnosti zamezení daňových podvodů patří plošný reverse charge, který bude v ČR zaveden v létě roku 2020. Další doporučení patřilo samotným daňovým subjektům, které by svým vlastním jednáním a obezřetností mohly zabránit nejen nevědomému zapojení do karuselového podvodu, ale i samotnému podvodu.

Diplomová práce otevřela jistě velké aktuální téma problematiky podvodů u daně z přidané hodnoty. Autorka zpracováním daného tématu umožnila nahlédnout do konkrétních, v praxi řešených případů karuselových podvodů, stanovila zajímavé

závěry a formulovala několik doporučení na omezení těchto podvodů. Práce může sloužit jako vhodný podklad pro diskusi o karuselových podvodech na úrovni odborníků z oblasti daní a daňového práva.

Seznam použitých zdrojů

Publikace, odborná periodika a on-line zdroje

Ainsworth, R. T. (2011). Technology Solves MTIC - VLN, RTvat, D-VAT Certification. *Boston Univ. School of Law Working Paper No. 11-07*. Dostupné 01. 02. 2020 z: <https://ssrn.com/abstract=1761341>

Ainsworth, R. T. (2006). The Digital Vat (D-Vat). *Virginia Tax Review*, 25, Boston Univ. School of Law Working Paper No. 06-22. Dostupné 01. 02. 2020 z: <https://ssrn.com/abstract=923406>

Case & IEB (2019). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*. Dostupné 09. 04. 2020 z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf

ceta (2015). *Stínová ekonomika v České republice 01/2015*. Dostupné 09. 04. 2020 z: http://eceta.cz/wp-content/uploads/2015/11/SE_01_2015_web.pdf

CzechTrade (2010). *Ověřování DIČ prostřednictvím systému VIES*. Dostupné 24. 01. 2020 z: <https://www.businessinfo.cz/navody/overovani-dic-prostrednictvim-vies/>

Děrgel, M. (2019). *Plošný reverse charge by měl platit od července 2020*. Dostupné 03. 02. 2020 z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/plosny-reverse-charge-bude-platit-od-leta-2020/>

Diro, M. (2019). *Šetření Hospodářské komory pro Ministerstvo financí: Plošný reverse charge ano, ale když bude jen na omezenou dobu, zatíží nás zbytečnou administrativou i náklady*. Dostupné 16. 03. 2020 z: https://www.komora.cz/press_release/setreni-hospodarske-komory-pro-ministerstvo-financi-plosny-reverse-charge-ano-ale-kdyz-bude-jen-na-omezenou-dobu-zatizi-nas-zbytecnou-administrativou-i-naklady/

Diviš, M. & Vlk, T. (2019). *Polsko zavádí od 1. listopadu tzv. „split payment“ režim na DPH*. Dostupné 09. 03. 2020 z: https://pwc-ceska-republika.blogs.com/pwc_ceska_republika_news/2019/07/polsko-zav%C3%A1d%C3%AD-od-1-listopadu-tzv-split-payment-re%C5%BEim-na-dph.html

etržby.cz (2020a). *Proč evidence tržeb?* Dostupné 30. 01. 2020 z: <https://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>

etržby.cz (2020b). *Kdo, co a odkdy?* Dostupné 30. 01. 2020 z: <https://www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy>

etržby.cz (2020c). *Kdo a jaké tržby eviduje.* Dostupné 30. 01. 2020 z: <https://www.etrzby.cz/cs/kdo-a-jake-trzby-eviduje>

etržby.cz (2020d). *Jak to funguje?* Dostupné 30. 01. 2020 z: <https://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>

Evropská komise (2019a). *What is the VAT Gap?* Dostupné 05. 12. 2019 z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en

Evropská komise (2019b). *VAT GAP REPORT*. Dostupné 06. 12. 2019 z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-factsheet-2019_en.pdf

- Finanční správa (2015a). *Kdo podává kontrolní hlášení?* Dostupné 28. 01. 2020 z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/kdo-podava-kontrolni-hlaseni>
- Finanční správa (2015b). *Kdy?* Dostupné 28. 01. 2020 z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/kdy>
- Finanční správa (2014). *O Daňové Kobře.* Dostupné 10. 01. 2020 z: <https://www.danovakobra.cz/>
- Finanční správa (2009). *Podávání souhrnného hlášení od roku 2010 a dále.* Dostupné 20. 01. 2020 z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/souhrnna-hlaseni/zmeny-v-oblasti-dph-pri-podavani-souhrnn-638>
- Finanční správa (2018a). *Sankce.* Dostupné 28. 01. 2020 z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/sankce>
- Finanční správa (2018b). *Rozsudek NSS nic převratného nepřinesl.* Dostupné 20. 03. 2020 z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nepresnosti-v-mediich/2018/Rozsudek-k-NSS-nic-prevratneho-neprinesl-9071>
- Galočík, S., & Paikert, O. (2019). *DPH 2019.* Praha: Grada Publishing a. s.
- Hanousek, J. & Palda, F. (2006). Vývoj daňových úniků v ČR: analýza pomocí markovských řetězců. *Finance a úvěr – Czech Journal of Economics and Finance*, 56 (3-4), 127-151. Dostupné 19. 04. 2020 z: http://journal.fsv.cuni.cz/storage/1049_s_127_151.pdf
- Inštitút fínačnej politiky (2012). *Odhad straty príjmou z dane z pridanej hodnoty.* Dostupné 19. 04. 2020 z: https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/19984/40/EA_DPH_uniky_FINAL.pdf
- Kadlec, M. (2013). *Souhrnné hlášení.* Dostupné 15. 01. 2020 z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/souhrnne-hlaseni/>
- Keen, M. & Smith, S. (2007). VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done? *IMF Working Papers, Vol., pp. 1-33, 2007.* Dostupné 01. 12. 2019 z: <https://ssrn.com/abstract=964339>
- Komora daňových poradců ČR (2018). *Daně nelze vybírat tam, kde to jde nejjednodušeji.* Dostupné 20. 03. 2020 z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/tiskove-zpravy/dane-nelze-vybirat-tam-kde-to-jde-nejjednoduseji>
- Koudelka, M. (2018). *Institut ručení u DPH.* Dostupné 30. 01. 2020 z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/institut-ruceni-u-dph/>
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika.* Praha: Wolters Kluwer.
- Kurzycz (2020). *VIES - ověření DIČ (VAT number) v EU.* Dostupné 15. 03. 2020 z: <https://www.kurzy.cz/dic/overeni/eu/vies/>
- Lénártová, G. (2000). Faktory vzniku daňových úniků. *Ekonomické rozhlady*, 29 (3), s. 243–248. ISSN 0323-262X

- Ležatka, R. (2014). *Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení*. Dostupné 28. 01. 2020 z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>
- MAAYTOVÁ, Alena, František OCHRANA a Jan PAVEL. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada Publishing, 2015. Expert (Grada).
- Martinez, J. (1990). *Daňový únik*. Praha: Nakladatelství HZ Praha, spol. s r. o.
- Murray, J. (2019). *What Is the Difference Between Tax Avoidance and Tax Evasion?* Dostupné 03. 12. 2019 z: <https://www.thebalancesmb.com/tax-avoidance-vs-evasion-397671>
- Podlipnik, J. (2012). MISSING TRADER INTRA-COMMUNITY AND CAROUSEL VAT FRAUDS – ECJ AND ECtHR CASE LAW. *Croatian Yearbook of European Law and Policy*, 8, 457–473. Dostupné 04. 01. 2020 z: <https://www.cyelp.com/index.php/cyelp/article/view/135/104>
- Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR (2014). *Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony*. Dostupné 14. 01. 2020 z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=110805>
- Reckon LLP (2009). *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*. Dostupné 19. 04. 2020 z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/reckon_report_sep2009.pdf
- Sejkora, T. (2017). *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o.
- Solitea Česká republika a. s. (2019). *Souhrnné hlášení: jak ho podat a vyhnout se chybám*. Dostupné 20. 01. 2020 z: <https://money.cz/dane-a-ucetnictvi/souhrnne-hlaseni-podat-vyhnout-se-chybam/>
- Strémy, T., & Hangáčová, N. (2017). *VAT Frauds (Carousel Frauds)*. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o.
- Šeřčík, M. (2018). *Karuselové podvody*. Praha: Leges.
- Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o.
- Široký, J., a kol. (2008). *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck.
- Tomášek, J. (2019). *Polsko zavádí povinný split payment pro plátce DPH – nová povinnost pro české firmy*. Dostupné 03. 02. 2020 z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/polsko-zavadi-povinny-split-payment-pro-platce-dph/>
- Vančurová, A., Láchová, L. (2018). *Daňový systém 2018*. Praha: VOX, a. s.
- Williams, Ch. & Gray R. (2009). *RTvat A Real-Time solution for tax fraud in the EST*. Dostupné 01. 02. 2020 z: <https://www.yumpu.com/en/document/read/10466947/a-real-time-solution-for-improving-the-eu-emissions-trading-rtvat>

Zídková, H. (2014). Diskuse metod odhadů mezery DPH. *ACTA OECONOMICA PRAGENSIA*, 22(4), 3-15. Dostupné 02. 05. 2020 z <http://aop.vse.cz/pdfs/aop/2014/04/01.pdf>

Žurovec, M. (2018). *Studie Evropské komise: Česko se dlouhodobě zlepšuje ve výběru DPH*. Dostupné 28. 01. 2020 z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/studie-evropske-komise-cesko-se-dlouhodo-33019>

Judikatura

Rozsudek Krajského soudu ze dne 9. května 2018 spisová značka 52 Af 62/2017 – 131. Dostupné 11. 03. 2020 z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2017/52Af_62_2017_25_20180620135516_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. dubna 2010 spisová značka 9 Afs 111/2009 – 274. Dostupné 19. 03. 2020 z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0111_9Afs_0900_9522b278_eec4_42b4_bf51_61857e3dba06_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. srpna 2018 spisová značka 6 Afs 31/2018 – 53. Dostupné 08. 03. 2020 z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2018/0031_6Afs_1800053_20180831120913_20180903144016_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018 spisová značka 5 Afs 60/2017 – 60. Dostupné 01. 03. 2020 z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2017/0060_5Afs_1700060_20180205134356_20180207104017_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. února 2015 spisová značka 4 Afs 219/2014 – 31. Dostupné 23. 03. 2020 z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0219_4Afs_1400031_20150305130828_prevedeno.pdf

Legislativa

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, v platném znění

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v platném znění

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

Zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, v platném znění

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění

Směrnice Rady (EU) 2018/2057

Seznam tabulek

Tabulka 1: Základní mechanismus DPH	11
Tabulka 2: Mezera DPH vybraných států EU v letech 2015 – 2017 (v %).....	19
Tabulka 3: Fáze EET	30

Seznam obrázků

Obrázek 1: Mezera DPH v České republice v letech 2013 – 2017	14
Obrázek 2: Příčiny vzniku mezery DPH	15
Obrázek 3: Daňový únik vs. vyhýbání se daňové povinnosti	16
Obrázek 4: Princip karuselového podvodu	21
Obrázek 5: Fungování EET	30
Obrázek 6: Fungování RTvat - domácí platby	38
Obrázek 7: Fungování RTvat - přeshraniční platby	39
Obrázek 8: Obchodní řetězec ve věci Vyrtých a. s.	44
Obrázek 9: Obchodní řetězec ve věci Řempe CB v únoru a březnu 2013	48
Obrázek 10: Obchodní řetězec ve věci Řempe CB v dubnu a květnu 2013	48
Obrázek 11: Průběh plateb v obchodním řetězci ve věci Řempe CB	49
Obrázek 12: Obchodní řetězce ve věci Hydroenergie v únoru 2013	54
Obrázek 13: Účastníci karuselového podvodu ve věci Hydroenergie	56
Obrázek 14: Obchodní řetězec ve věci Hydroenergie v březnu 2013	56
Obrázek 15: Obchodní řetězec ve věci Revlex Zlín.....	60
Obrázek 16: Personální propojení mezi společnostmi	64

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DP	Daňové přiznání
EET	Elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
FŘ	Finanční ředitelství
JČS	Jiný členský stát
NSS	Nejvyšší správní soud
OFŘ	Odvolávací finanční ředitelství
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SH	Souhrnné hlášení

Abstrakt

Honzová, V. (2020). *Opatření na omezení podvodů v oblasti DPH*. (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, DPH, daňový únik, daňový podvod, karuselový podvod

Tato diplomová práce se zabývá podvody v oblasti DPH. Práce má stanoveno několik cílů, hlavním z nich je stanovit závěry z provedené analýzy karuselových podvodů prostřednictvím daňové judikatury ČR a formulovat případná doporučení omezující karuselové podvody. První část je věnována krátce DPH (základní mechanismus, výhody a nevýhody, mezera DPH), dále vymezení pojmu daňový únik a daňový podvod, typům daňových úniků a daňových podvodů a nástrojům omezující daňové podvody u DPH. Druhá část se zabývá analýzou vybraných judikatur s karuselovými podvody a shrnutím analýzy. Doporučení na omezení karuselových podvodů je obsaženo v závěru druhé části diplomové práce.

Abstract

Honzová, V. (2020). *Measures to reduce VAT frauds*. (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics.

Key words: value added tax, VAT, tax evasion, tax fraud, carousel fraud

This master's thesis deals with frauds in the field of value added tax (VAT). This thesis has several goals, the main one is to determine conclusions from the verified analysis of carousel fraud through tax case law of the Czech Republic and to formulate possible recommendations to reduce carousel frauds. The first part deals briefly with VAT (basic mechanism, advantages and disadvantages, VAT gap), also definition of tax evasion and tax fraud, types of tax evasion and tax fraud and instruments to reduce VAT frauds. The second part of the thesis is focused on the analysis of selected case law with carousel frauds and the summary of the analysis. The final part of the thesis contains recommendations to reduce carousel frauds.