

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Daňové podvody na dani z přidané hodnoty

Tax Fraud on Value Added Tax

Bc. Aleš Fencel

Plzeň 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Daňové podvody na dani z přidané hodnoty“

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

Plzeň dne 05. 05. 2021

v. r. Aleš Fencel

Poděkování

Chtěl bych poděkovat své vedoucí diplomové práce Ing. Pavlíně Hejdukové, PhD., za odborné vedení, cenné rady a vstřícnost při konzultacích k této diplomové práci. Mé poděkování dále patří Ing. Mgr. Zuzaně Hájkové za doporučení a rady k praktické části diplomové práce. Rád bych také poděkoval své přítelkyni a rodině za podporu během celého studia.

Obsah

Úvod	7
Cíl práce a metodika řešení.....	8
1 Daň z přidané hodnoty	9
1.1 Charakteristika DPH	9
1.2 Princip fungování DPH.....	12
1.3 Mezera DPH.....	13
2 Daňový podvod a únik.....	15
2.1 Legální a nelegální daňový únik	15
2.2 Daňový podvod	16
2.3 Příčiny daňových podvodů a úniků.....	16
2.4 Metody měření daňových podvodů a úniků.....	17
2.5 Charakteristika daňových podvodů a úniků	18
3 Nástroje využívané pro boj s daňovými podvody a úniky	22
3.1 Nástroje využívané v rámci ČR	22
3.2 Nástroje využívané v rámci EU	28
4 Návrhy řešení karuselových podvodů.....	30
4.1 Technologická řešení	30
4.2 Strukturální řešení	35
5 Analýza judikatur ČR obsahujících daňové podvody na DPH	38
5.1 Judikatura 4 Afs 145/2019 - 62.....	38
5.2 Judikatura 10 Afs 421/2019 - 63.....	46
5.3 Judikatura 7 Afs 132/2019 – 38	51
6 Doporučení na omezení podvodů na DPH.....	62
6.1 Zavedení RTvat systému.....	62

6.2 Doporučení daňovým subjektům.....	63
Závěr.....	65
Seznam použitých zdrojů.....	66
Seznam obrázků	73
Seznam tabulek.....	74
Seznam použitých zkratk.....	75
Abstrakt	
Abstract	

Úvod

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejpodstatnějších daní, jelikož je součástí téměř všech daňových soustav vyspělých zemí a zároveň tvoří velký podíl příjmů ve veřejných rozpočtech. V praxi je daň z přidané hodnoty aplikována na veškeré zboží a služby. Bohužel se také jedná o daň, jež je spojována s nadměrným výskytem podvodů, jejichž objem nelze přesně vyčíslit. Za nejčastější, nejobjemnější a zároveň nejvíce propracované podvody v oblasti DPH jsou považovány tzv. karuselové podvody, jimž je autorem věnována největší pozornost.

Téma diplomové práce je zaměřeno na daňové podvody v oblasti daně z přidané hodnoty. První část diplomové práce je věnována základní charakteristice DPH, principu fungování, a také pojmu mezera DPH a jejímu vývoji v České republice od roku 2014 do roku 2018.

Další kapitoly jsou již zaměřeny na daňové podvody a úniky. Na začátku druhé kapitoly jsou charakterizovány pojmy daňový podvod a únik. Následuje vymezení příčin jejich vzniku a metody měření. V poslední části této kapitoly jsou podrobně popsány typické formy daňových podvodů a úniků, mezi které patří např. karuselové podvody a neoprávněný nárok na odpočet DPH na vstupu. Třetí kapitola je věnována nástrojům, které jsou aktuálně využívány pro boj s daňovými podvody a úniky na úrovni České republiky a Evropské unie. Ve čtvrté kapitole autor uvádí návrhy řešení, které by mohly vést k minimalizaci karuselových podvodů. Návrhy autor rozdělil do dvou podkapitol. První podkapitola je věnována technologickým řešením a druhá řešením strukturálním.

Následující část diplomové práce je věnována podrobné analýze judikatur ČR, jejichž obsahem jsou karuselové podvody. Tato část práce obsahuje analýzu celkem třech judikatur. Jednotlivé analýzy obsahují podrobný rozbor případu, vyjádření všech stran sporu, výroky krajských soudů a nejvyššího správního soudu, následné dění okolo řešených případů a na závěr shrnutí a vyjádření autora. Poslední šestá kapitola obsahuje doporučení autora, která by mohla podpořit ústup karuselových podvodů.

Cíl práce a metodika řešení

Diplomová práce je zaměřena na nejobjemnější a nejrozšířenější daňové podvody, kterými jsou podvody karuselové. Hlavním cílem této diplomové práce je stanovit doporučení pro zmírnění výskytu karuselových podvodů.

Pro naplnění výše zmiňovaného cíle byly zvoleny tyto dílčí postupy zpracování:

1. provést literární rešerši k problematice daňových podvodů s důrazem na daň z přidané hodnoty;
2. definovat a charakterizovat nástroje sloužící ke zmírnění výskytu daňových podvodů a úniků včetně návrhů řešení problematiky karuselových podvodů;
3. analyzovat karuselové podvody za pomoci judikatur ČR;
4. na základě deskripce a analýzy vybraných judikatur diskutovat a vyhodnotit případy karuselových podvodů;
5. shrnout řešenou problematiku a formulovat možné postoje k řešení uvedených daňových podvodů.

Zpracování teoretických východisek je provedeno za pomoci metody literární rešerše a deskripce. Cílem tohoto dílčího bodu je popsat teoretické základy, které jsou nezbytné k orientaci v dané problematice. Nejprve je obecně charakterizována daň z přidané hodnoty, na což navazuje podrobné uvedení do problematiky daňových podvodů a úniků a popis nástrojů a návrhů, které mohou sloužit k částečnému odstranění daňových podvodů a úniků.

Analýza judikatur ČR je zaměřena na judikatury obsahující již výše zmiňované karuselové podvody. Tato diplomová práce disponuje analýzou celkem tří odlišných případů, ve kterých jsou popsány průběhy a soudní vyjádření jednotlivých kauz. Na základě deskripce a analýzy autor vyhodnocuje a komentuje celkový průběh a závěrečné výroky případů.

Analýzu judikatur ČR uzavírá doporučení návrhu, který by dle autora dokázal omezit výskyt karuselových podvodů. Součástí tohoto doporučení je výpis jednotlivých kroků kontroly, které by měly daňové subjekty absolvovat před uzavřením obchodní smlouvy s novými dodavateli. Práce je uzavřena syntézou zjištěných poznatků.

Na konci diplomové práce je přiložen seznam použitých zdrojů, obrázků, tabulek a použitých zkratk.

1 Daň z přidané hodnoty

Tato kapitola je věnována základním údajům a pojmům souvisejícím s daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), které vyplývají ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a dalších uvedených odborných zdrojů.

1.1 Charakteristika DPH

DPH je dle Bakeše, Karfíkové, Kotába, Markové et al. (2012) povinná ve všech státech Evropské unie. Veškeré normativní regulace jsou tudíž důsledkem harmonizačních vlivů. Šefčík (2018) uvádí, že tento typ daně se v České republice vyskytuje ve formě zákona č. 588/1992 Sb., o dani přidané hodnoty od 1. 1. 1993, ale jejího aktuálního znění, kterým je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nabyla se vstupem ČR do EU, a to 1. 5. 2004. Berger, Kindl a Wakounig (2009) uvádějí, že pro evropské právní změny v odvětví DPH byla hlavním dokumentem šestá směrnice 77/388/EHS, která byla v roce 2007 nahrazena směrnicí 2006/112/ES.

Bakeš et al. (2012) charakterizují DPH jako primární pilíř daňové soustavy ČR spadající do skupiny tzv. nepřímých daní. U tohoto druhu daní nelze přímo určit daňový subjekt, na nějž je uvaleno daňové břemeno. DPH je používána u všech podnikatelů (výjimkou jsou podnikatelé s nízkým obratem) a týká se všech provozovaných činností, které nejsou zahrnuty do činností osvobozených. Z tohoto důvodu je dani přiřazována její neutralita a zároveň tvoří největší daňový příjem státního rozpočtu (Šefčík, 2018).

Kubátová (2018) uvádí, že DPH disponuje několika klady, ale také zápory. Mezi vybraná pozitiva patří např.:

- **neutralita** – nemá vliv na organizační strukturu podnikatelů a nepřináší výhody žádným výrobním činnostem;
- **využití v mezinárodním obchodování** – importované zboží je zdaněno obdobně jako domácí zboží. Vývoz zdaňován není, tudíž dochází k vyvážené konkurenci zahraničních trhů. Dle Šefčíka (2018) se tato situace vztahuje na princip určení země. V případě, že by šlo o princip země původu, tak by DPH nebylo neutrální k mezinárodnímu obchodu;
- **schopnost zdaňovat zboží a služby;**

- **možnost odrážet daňové úniky** – každý, kdo zaplatí DPH, má zájem o to, aby byla platba dohledatelná kvůli následnému odpočtu (tím je zkontrolována i druhá strana obchodu);
- **část výnosů státního rozpočtu** – u zemí, které mají zavedené DPH, tvoří významný příjem rozpočtu.

Jak již bylo zmíněno výše, DPH má i své zápory, které pocházejí z odvětví politického a finančního. Kubátová (2018) řadí mezi hlavní nevýhody např.:

- **náročnost zavedení;**
- **administrativní nákladnost** – tato nevýhoda spočívá ve velkém množství účastníků na DPH a v jeho stylu zaúčtování. Obranou proti tomuto negativu jsou opatření, do kterých patří povinnost registrace při dosažení vymezeného obratu nebo prodloužení zdaňovacího období pro podnikatele s nízkým obratem.

1.1.1 Předmět

Bakeš et al. (2012) uvádějí, že předmět daně je z teoretického hlediska chápán jako hospodářská skutečnost nebo vykonaná činnost, na jejichž základě vzniká subjektům daňová povinnost. Dílčí předměty daní jsou v konečném členění rozdílné a liší se tím, do kterého druhu daní spadají.

Dle § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je předmětem daně:

- a) „dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku;
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku;
- c) pořízení
 1. zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani;
 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani;
- d) dovoz zboží.“

V tomto výše zmíněném odstavci jsou zahrnuty podmínky, které vytvářejí z uvedených plnění předmět daně. Úvodním předpokladem je, že plnění realizuje subjekt povinný

k dani (podniká nebo provádí ekonomickou činnost). Následují dvě podmínky, které říkají, že za poskytnuté plnění je udělena úplata a je poskytováno v tuzemsku (Galočík, Kuneš a Paikert, 2020).

Na základě Brandejse, Drábové, Duška, Holubové a Tomíčka (2017) je zapotřebí brát také v potaz judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), dle které jsou součástí obchody, které nesplňují právní nařízení jiných členských států. Mezi tyto obchody se řadí např. převody napříč obchodním řetězcem, které bývají charakterizovány jako podvodné.

V rámci problematiky předmětu DPH je nutné rozlišovat pojem vynětí a osvobození. První zmiňovaný pojem je uveden v § 2a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a vymezuje nám podmínky, při jejichž splnění se nejedná o předmět daně. Druhý pojem, daňové osvobození, je vymezen v 9. díle výše uvedeného zákona a je využíván u velké části podvodů na DPH.

1.1.2 Subjekt

Subjektem je dle Galočíka et al. (2020) osoba, která má povinnost daň zaplatit (v tomto případě nerozlišujeme fyzickou a právnickou osobu). Subjekty DPH jsou vymezeny v § 5 až § 6l zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kde jsou samotnými paragrafy rozděleny na:

- **osoby povinné k dani** – fyzická nebo právnická osoba (není založena se záměrem podnikat) vykonávající ekonomickou činnost;
- **skupinu** – spojené osoby, které mají provozovnu nebo sídlo v tuzemsku a jsou registrovanými plátcí;
- **plátce** – osoba se stává plátcem dobrovolně dle § 94a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nebo když její obrat překročí částku 1 000 000 Kč v sobě jdoucích 12 měsících, jak je uvedeno v § 6 téhož zákona;
- **identifikované osoby** – osoba povinná k dani, která nefiguruje jako plátce nebo právnická osoba pořizující zahraniční zboží nebo služby v tuzemsku.

1.1.3 Základ

Základ daně je dle Bakeše et al. (2012) formulován v peněžité nebo specifické podobě a udává nám celkovou sumu zdanitelné části. Základ vyjádřený v peněžité hodnotě se

označuje jako valorický, naopak specifický základ se týká ostatních jednotek, jako je např. velikost plochy. Do základu daně patří v rámci DPH veškeré obdržené nebo budoucí úplaty spadající do příslušného zdanitelného období. Tato skutečnost je uvedena v § 36 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

1.1.4 Sazby

V ČR jsou u zdanitelných plnění nebo přijatých úplat aplikovány celkem 3 druhy sazeb, které stanovuje § 47 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tyto jednotlivé sazby jsou s příklady příslušného zboží a služeb vypsány v následující Tabulce 1.

Tabulka 1: Sazby DPH s náležitými příklady

základní sazba daně	1. snížená sazba daně	2. snížená sazba daně
21 %	15 %	10 %
<ul style="list-style-type: none"> • veškeré služby a zboží, pokud zákon neurčí výjimku 	<ul style="list-style-type: none"> • služby v posilovnách a fitcentrech • opravy invalidních vozíků • odvoz komunálního odpadu • rostliny a semena • potraviny • ortopedické pomůcky • dětské sedačky do automobilů 	<ul style="list-style-type: none"> • vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel • kojenecká výživa a potraviny pro malé děti • knihy, noviny, časopisy a obrázkové knihy

Zdroj: zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (2020), zpracováno autorem

Z Tabulky 1 je zřejmé, že pokud zákon nedefinuje určité výjimky, tak je v ČR uplatňována základní sazba daně ve výši 21 %. Výjimky stanovené zákonem jsou uvedené v příslušných přílohách. Příloha č. 2 a 3 obsahují seznam zboží a služeb, u kterých je použita 1. snížená sazba a pro 2. sníženou sazbu jsou určeny přílohy č. 2a a 3a.

1.2 Princip fungování DPH

Podle Vančurové a Láchové (2018) DPH postihuje jakoukoli přidanou hodnotu statku nebo služby. Princip fungování DPH se zakládá na jednoduchém faktu, který říká, že plátce odvádí daň pouze za jím vytvořenou přidanou hodnotu. Daň, kterou tento plátce

odvedl, je mu následně navrácena ve formě tržeb obdržených od zákazníků. Díky tomuto kroku působí DPH na podnikatele neutrálně.

Vzhledem ke složitému stanovení přidané hodnoty v praxi je daňová povinnost vypočítávána nepřímo jako rozdíl mezi sumou daní na výstupu a daněmi na vstupu v příslušném zdaňovacím období.

Tento princip je znázorněn na jednoduchém příkladu, který je vyobrazen v následující Tabulce 2.

Tabulka 2: Princip fungování DPH

	lesník		truhlář		zákazník	
	nákup	prodej	nákup	prodej	nákup	prodej
cena bez daně	-	30 000 Kč	30 000 Kč	50 000 Kč	50 000 Kč	-
daň 10 %	-	3 000 Kč	3 000 Kč	5 000 Kč	5 000 Kč	-
daňová povinnost / nadměrný odpočet	DP 3 000 Kč		DP 2 000 Kč			

Zdroj: Vančurová a Láchová (2018), zpracováno autorem

Tabulka 2 obsahuje daňové subjekty, kterými jsou lesník, truhlář a zákazník. První krok tohoto řetězce spočívá v nákupu dříví, které nakupuje truhlář od lesníka. Lesník vlastní les a na prodej dříví nepotřeboval žádné vstupy, za které by zaplatil. Své dříví si cení na 30 000 Kč, k této ceně připočte 10% daň 3 000 Kč, tudíž od truhláře vyinkasuje 33 000 Kč. Přijatou daň ve výši 3 000 Kč poté odvede příslušnému FÚ.

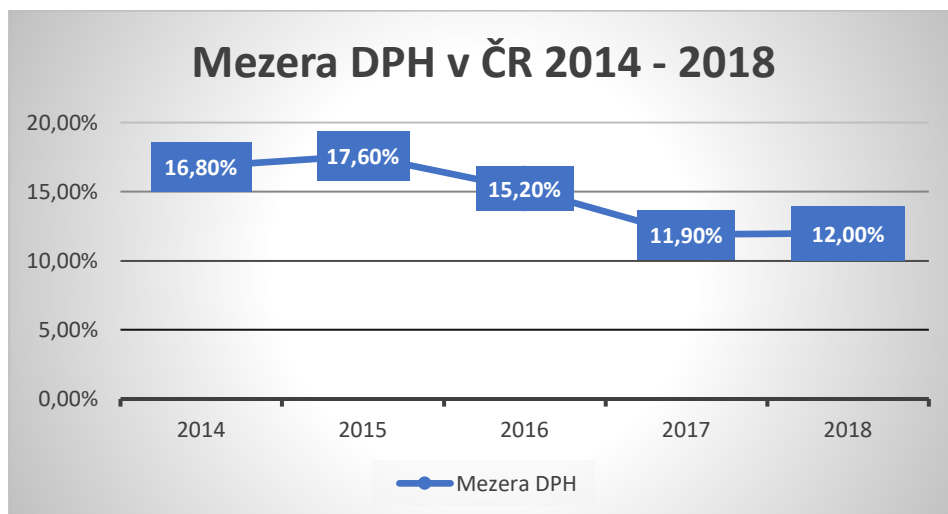
Truhlář po provedeném nákupu dříví zpracuje a vyrobí z něj nábytek, který na základě kalkulace ocenil na 50 000 Kč. K této částce truhlář přidá vypočtenou daň 10 % a bude ve své výloze nabízet nábytek za 55 000 Kč. Tuto konečnou cenu s daní zaplatí truhláři zákazník, který si nábytek zakoupí. V tomto případě truhlář přijme daň ve výši 5 000 Kč, ale FÚ odvede pouze 2 000 Kč. Důvodem je, že v prvním kroku příkladu zaplatil lesníkovi částku 33 000 Kč, jejíž součástí byla daň v hodnotě 3 000 Kč, a tudíž si o tuto částku svůj odvod poníží.

1.3 Mezera DPH

Mezera DPH, anglicky řečeno VAT GAP, je dle Zídkové (2014) rozdíl mezi státem očekávanými příjmy na DPH a příjmy z DPH, které reálně za daný rok inkasoval.

Dle Evropské komise (2020a) je mezera DPH především tvořena bankroty, daňovými podvody a úniky, daňovou optimalizací a insolventními. Krchnivá a Petrášová (2020) uvádí, že mezera DPH není zapříčiněna pouze daňovými podvody a dalšími výše zmiňovanými částmi, ale zahrnuje také např. úpadky a daňové nedoplatky. Procentuální vývoj mezery DPH v ČR v letech 2014 až 2018 je vyobrazen na Obrázku 1.

Obrázek 1: Mezera DPH v ČR v letech 2014 až 2018



Zdroj: Evropská komise (2020b), zpracováno autorem

Obrázek 1 ukazuje, že v ČR má mezera DPH klesající trend. Výjimkou jsou roky 2015 a 2018. V těchto zmiňovaných letech byl v ČR zaznamenán růst mezery, a to o 0,9 % v roce 2015 a o 0,1 % v roce 2018. Za sledované období 2014 až 2018 došlo k celkovému poklesu o 4,8 %.

Evropská komise (2020b) uvádí, že očekávané příjmy z DPH v ČR byly v roce 2018 vyčísleny na 468 350 000 000 Kč, ale reálně se na DPH vybralo 412 271 000 000 Kč. Z tohoto faktu vyplývá, že celková mezera DPH v roce 2018 činila v ČR 56 079 000 000 Kč. I přes tuto skutečnost se mezera v ČR pohybuje blízko průměru celé Evropské unie, který byl pro rok 2018 na 11 %. Celkem všechny státy EU přišly v posledním uvedeném roce o 140 000 000 000 EUR.

S klesajícím trendem se ve studii počítá i pro rok 2019, zde je předpovězená hodnota na 10,8 %. Předpověď pro rok 2020 již není z pohledu Evropské komise (2020a) tak pozitivní, protože předpokládá nárůst mezery DPH u všech států EU, jejíž celková ztráta byla vyčíslena na 164 000 000 000 EUR. Hlavním důvodem nárůstu mezery je propuknutí celosvětové pandemie COVID-19.

2 Daňový podvod a únik

V následující kapitole je představena obecná charakteristika legálních a nelegálních daňových úniků, jejich příčiny vzniku a metody měření. Poté jsou uvedeny definice jednotlivých typů daňových podvodů.

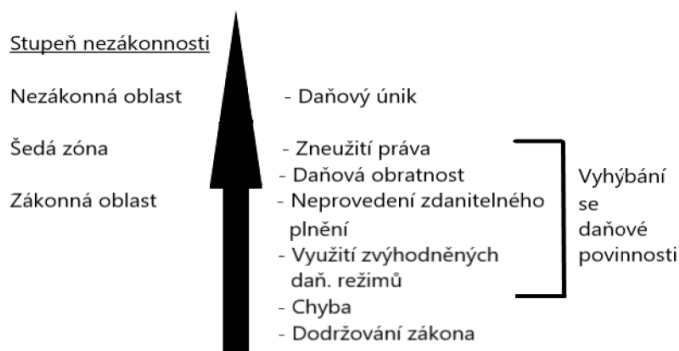
2.1 Legální a nelegální daňový únik

Tax Avoidance neboli **legální únik** je definován především jako snaha o snižování daňových povinností (daňová optimalizace) bez protiprávních postupů. Všechny tyto legální metody jsou součástí daňových zákonů a patří mezi ně např. daňová osvobození, slevy na dani, odpisy majetku apod. (European Parliament, 2018). Součástí těchto legálních úniků jsou podle Vančurové a Láchové (2018) také společnosti, které vyhledávají tzv. neúmyslné skuliny v zákonech a těží tak z jejich nedostatků. Pokud jsou tyto mezery využívány ve velké míře, bývají po určité době odhaleny a obratem upraveny. Vzhledem k tomu, že se tento krok jeví jako nelegální, je klasifikován jako legální a společnosti nečelí žádným postihům.

Druhý pojem Tax Evasion je v české literatuře definován jako **nelegální únik**. V tomto případě vystupují daňové subjekty za hranou zákona a snaží se o nelegální vyhýbání placení daní (European Parliament, 2018). Následkem všech daňových úniků je tvorba daňové mezery. Na tomto faktu se dále podílí vznik šedé ekonomiky, která obsahuje neregistrované transakce (Vančurová a Láchová, 2018).

Stanovit rozdíl mezi legálním a nelegálním daňovým únikem je mnohdy složité. Jednotlivé úrovně jsou vyobrazeny na Obrázku 2.

Obrázek 2: Daňový únik a vyhýbání se daňové povinnosti



Zdroj: Martinez, 1995

Z Obrázku 2 je zřejmé, že součástí tzv. vyhýbání je i daňová obratnost a zneužití práva, které spadají do šedé ekonomiky. Dle Martineze (1995) je nutné řešit legálnost a nelegálnost u každého případu zvlášť.

2.2 Daňový podvod

Následující zmíněnou ilegální činností subjektů je daňový podvod. Sejkora (2017) uvádí, že z pohledu zahraničních expertů je pojem daňový podvod odlišný od daňového úniku a tvoří tak další podskupinu nelegálních aktivit v daňové oblasti.

Důležitým faktorem samotného podvodu je subjektivní pohled na nelegální vystupování. Z evropské judikatury lze podvod jednoduše klasifikovat jako skutečnost, že jeden subjekt vědomě daň neodvede, ale v následujícím kroku bude druhým subjektem odečtena (Sejkora, 2017).

2.3 Příčiny daňových podvodů a úniků

Podle Martineze (1995) nelze vymezit přesné příčiny vzniku daňových podvodů a úniků. Hlavní důvod určuje samotný daňový subjekt, který tento nelegální čin páchá.

Důvod, proč se subjekt dopouští ilegálního činu, je dle Lénártové (2020) např.:

- **daňově technický** – závisí na metodách a míře zdanění nebo daňových kontrolách v určité zemi;
- **ekonomický** – zde je kladen důraz na vyspělost daného státu. U vyspělých zemí jsou daňové úniky pravděpodobnější než v zemích rozvojových, tudíž by měly být využity sofistikovanější metody;
- **legislativní** – jak již bylo zmíněno výše, tak v zákonech se vyskytují drobné mezery, které jsou využívány k daňovým podvodům a únikům. Pokud by byl zákon detailně a kvalitně propracován, docházelo by automaticky ke snížení počtu nelegálních případů;
- **politický** – nesoulad s vládní daňovou politikou;
- **osobní** – reakce na odvod daně jsou u každého subjektu odlišné. Martinez (1995) dodává, že je zde také započítán odraz dnešní doby. Dříve lidé brali platbu daní jako „sváteční událost“, ale dnes je tento čin ve velké většině vnímán jako „zdánlivá válka“.

2.4 Metody měření daňových podvodů a úniků

Schneider (2014) uvádí, že daňové úniky jsou součástí tzv. šedé ekonomiky. U tohoto druhu ekonomiky je zcela nemožné specifikovat její přesné hodnoty, i přestože jsou evidovány různé metody měření. Tyto jednotlivé metody se potýkají s různorodými problémy, jejichž původem je skrytost samotných případů. Všechny využívané metody se dělí do 3 skupin, kterými jsou přímé, nepřímé a modelové metody, přičemž u podvodů na DPH jsou používány pouze první dvě zmiňované.

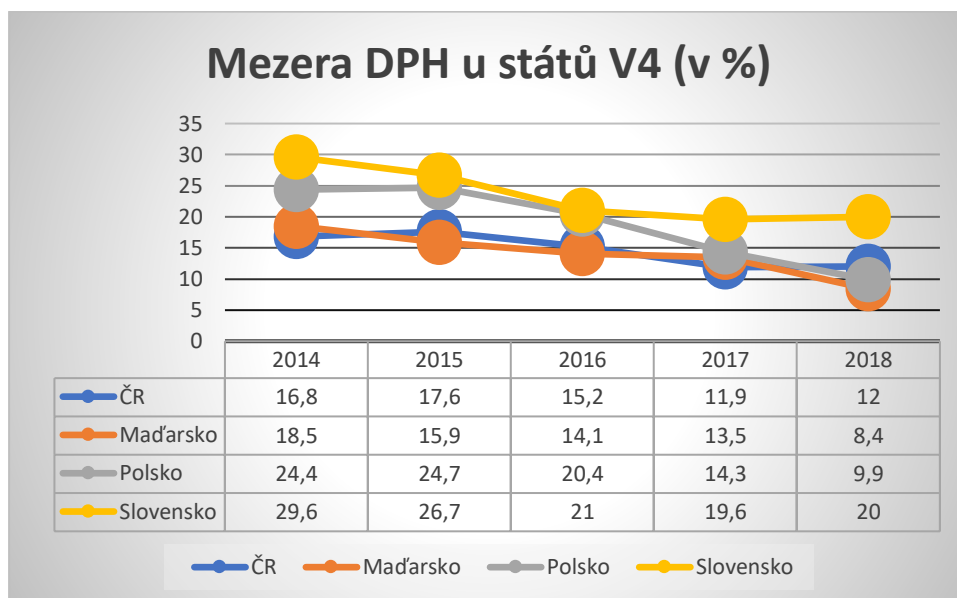
2.4.1 Přímé metody

Do přímých metod jsou zařazovány daňové audity, doměření daňové povinnosti (při zjištění pochybení) nebo také dotazníkové šetření. Daňové audity a následné doměření daňové povinnosti má na starosti příslušný finanční úřad. V ČR jsou tyto metody aplikovány finančními úřady na případy, které jsou podezřívány z daňových úniků nebo na náhodně vybraných vzorcích. Při vybírání jednotlivých vzorků si finanční úřad všímá hlavně takových daňových subjektů, které disponují vysokými nadměrnými odpočty nebo vykazují minimální základy daně. Pokud je prováděna metoda pomocí reprezentativního vzorku, je následně možné udělat odhad úniků na DPH napříč populací (Klička, Rais a Rod, 2015).

2.4.2 Nepřímé metody

Nepřímé metody čerpají ze skupinových dat, které jsou zpracovány pro vymezené území (např. EU). Za nejpopulárnější nepřímou metodu je považována daňová mezera (Klička et al., 2015). Tato metoda je podrobně zpracována v kapitole 1.3. Obrovskou nevýhodou této nepřímé metody je její nestabilita a náchylnost na vybraná data. Dále centrum ekonomických a tržních analýz (2015) uvádí, že pomocí změny metodologie je možné mezeru DPH ponížít až o několik miliard. I přes nedostatky je metoda VAT Gap využívána např. Evropskou komisí. Na Obrázku 3 je porovnání mezer DPH, pro toto porovnání byly vybrány státy Visegrádské čtyřky (V4).

Obrázek 3: Mezera DPH u států V4 (v %)



Zdroj: Evropská komise (2020b), zpracováno autorem

Obrázek 3 zobrazuje, že u všech 4 států má mezera DPH klesající vývoj. Nejmenší daňovou mezerou z vybraných 4 států v roce 2018 disponovalo Maďarsko, naopak nejhůře si počínalo Slovensko, jehož mezera DPH se pohybuje nad 20 % (výjimkou je rok 2016).

2.5 Charakteristika daňových podvodů a úniků

Daňové podvody a úniky jsou rozšířené napříč celým světem a v každém koutě tohoto světa mají různé podoby. V následujících podkapitolách jsou vybrány a popsány nejpoužívanější druhy daňových podvodů a úniků.

2.5.1 Karuselové podvody

Karuselové podvody (angl. carousel frauds), nebo také kolotočové podvody jsou dle Šefčíka (2018) nejpoužívanějšími podvody na DPH, na nichž státy každý rok přicházejí o několik miliard ročně. Tento typ podvodů je řazen do tzv. MTIC podvodů (missing trader intra-community frauds), což se do českého jazyka jednoduše přeloží jako podvody s chybějícím obchodníkem.

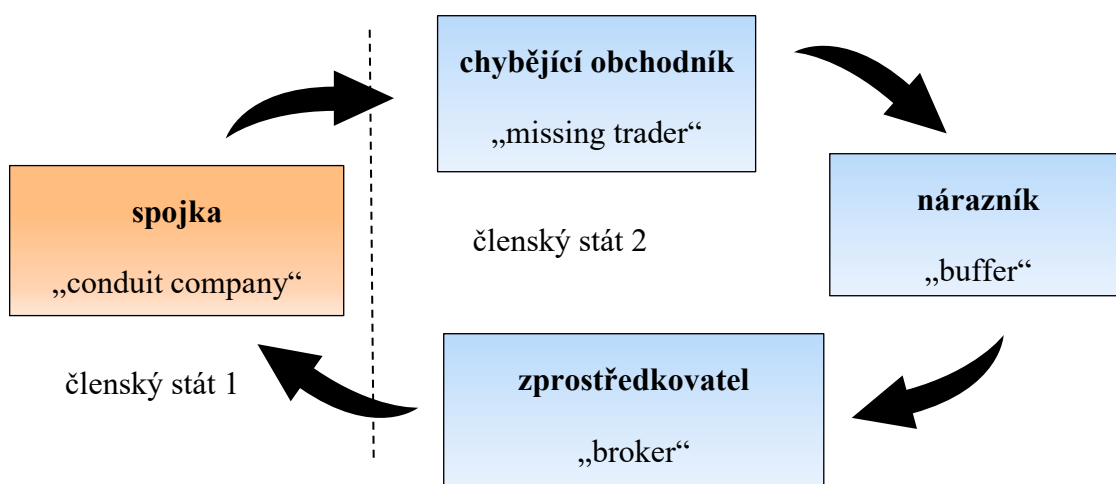
Keen a Smith (2007) jednoduše popisují karuselové podvody jako řetězovité obchodování, při jehož průběhu dojde k nezaplacení DPH jedním článkem, který následně zmizí nebo jej není možné dohledat.

Podle Háalka (2015) je důležité dodržet např. následující předpoklady:

- jeden článek řetězce je povinen mít sídlo na území jiného členského státu než zbývající články řetězce;
- povinnost výběru DPH metodou odpočtu ve státě, kde je podvod prováděn;
- články řetězce musí být registrovanými plátcí DPH;
- obchod musí být uskutečňován v rámci ekonomické činnosti společností;
- na předmět není uvalena přenesená daň.

Na Obrázku 4 je znázorněn jednoduchý karuselový podvod se zapojením 4 aktérů.

Obrázek 4: Karuselový podvod



Zdroj: Šefčík (2018), zpracováno autorem

Obrázek 4 ukazuje, že v tomto podvodu vystupují 4 články, na kterých je vysvětlena hlavní podstata karuselových podvodů. Dle Šefčíka (2018) je postup následující:

- **spojka** (conduit company) – Společnost sídlící na území členského státu 1, ve kterém je také registrována k dani. Tato společnost prodá zboží do členského státu 2 subjektu s názvem chybějící obchodník (registrován ve své zemi). Pro úplné vysvětlení příkladu je cena zboží 1000 EUR (nezahrnuto DPH). Tento obchod je v rámci EU od DPH osvobozen, tudíž bude společnosti spojka navráćena DPH na vstupu.
- **chybějící obchodník** (missing trader) – V následujícím kroku subjekt chybějící obchodník, též nazývaný jako „bílý kůň“, není povinen DPH zaplatit neprodleně po zakoupení zboží od společnosti spojka, a tak nakoupené zboží prodá v rámci jednoho státu firmě nárazník. Tato firma zaplatí za zboží včetně daně 220 EUR (předpokládaná daň je 10 %). Po provedení tohoto kroku má firma nárazník nárok

na odečtení DPH na vstupu a subjektu chybějící obchodník vzniká povinnost tuto daň přiznat jako DPH na výstupu. V tomto kroku přichází hlavní úkol chybějícího obchodníka. Ten státu nejen že přijatou daň neodvede, ale zároveň se zcela vytratí.

- **nárazník** (buffer) – Firma nárazník je ve velké většině o podvodu neobeznámena, a stává se tak clonou celého podvodu. Takovýchto firem podvodníci využívají několik, protože nevědomky pomáhají obtížností rozklíčování jednotlivých karuselových podvodů. Pro zachování jednoduchosti je v příkladu použita pouze jedna nárazníková společnost. Firma nárazník, aniž by si byla vědoma, že se jedná o podvod, prodá zboží za stejnou cenu poslednímu článku podvodu.
- **zprostředkovatel** (broker) – Posledním článkem podvodu je zprostředkovatel, který zakoupené zboží prodává zpět do členského státu 1 společnosti spojka. Tento krok je také od DPH osvobozen. Zprostředkovatel si tak právoplatně zažádá o nadměrný odpočet ve výši 20 EUR (částka, která měla být odvedena chybějícím obchodníkem).

Vzhledem k samotnému názvu těchto podvodů je zřejmé, že se tento cyklus opakuje pořád dokola (Šefčík, 2018).

Dle Finanční správy (2016a) jsou některé případy karuselových podvodů téměř nevyřešitelné, protože při dlouhodobém pátrání a nalezení jednoho nebo dvou článků celého podvodu, spolčené firmy dokážou vytvořit několik další článků.

Karuselové podvody se podle Sejkory (2017) dají páchat také pomocí tzv. fiktivních transakcí, které se dělí do těchto tří skupin:

- **fiktivní obchodní transakce** – používání padělaných daňových nebo dopravních dokladů (z jiného členského státu) subjektem chybějící obchodník, za účelem zakrytí tuzemských zdanitelných plnění;
- **fiktivní fakturace** – tvorba falešných faktur, které obsahují neexistující zboží. Toto vymyšlené zboží „missing trader“ dále prodává spolčeným firmám v jiném členském státě;
- **kontradiktorní obchody** – využití falešných faktur, podvod v tomto případě uskutečňuje „buffer“.

2.5.2 Uplatnění nesprávné sazby DPH

V tomto případě se jedná o prosté, ale vědomé uplatnění nižší sazby DPH na službě nebo zboží. Prodejce nakoupí zboží se základní sazbou, ale prodává ho v takové formě, aby si mohl uplatnit nižší daň, nebo zboží vydává za takové, které je od daně zcela osvobozeno. Těmito činy prodejci vznikne nadměrný odpočet (Keen a Smith, 2007). Podvod tohoto typu může být vykonáván bez úmyslu a je následně napraven v opravném hlášení (Široký et al., 2008).

2.5.3 Insolvenční podvody

Sejkora (2017) tuto formu popisuje jako podvodné jednání při bankrotovém stádiu. Podnik na poslední chvíli rozprodává veškeré zboží za ceny, které jsou odlišné oproti cenám na příslušném trhu. V momentě, kdy by mělo dojít na odvod daně, firma na trhu již nepůsobí z důvodu zániku.

2.5.4 Neoprávněný nárok na odpočet DPH na vstupu

Tato forma podvodu spočívá v tom, že subjekt, který prodává výrobky osvobozené od DPH a zároveň tak ztrácí nárok na odpočet DPH na vstupu, si neoprávněně nárokuje daň na vstupu (úřadu bude lživě tvrdit, že materiál použil na zdaněné výrobky). Jednodušší formou podvodu je uplatňování DPH na vstupy, které jsou určeny k osobní spotřebě podnikatele (Šefčík, 2018).

2.5.5 Podvody šedé ekonomiky

Podle Sejkory (2017) se jedná o typ podvodu, kdy např. podnikatel dosáhne zákonem požadovaného obratu 1 000 000 Kč, ale následně neprovede povinnou registraci dle § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

2.5.6 Nepřiznání tržeb

Daňové subjekty nepřiznávají veškeré přijaté tržby za prodané zboží nebo služby tak, že po dokončení obchodu se zákazníkem není vydán daňový doklad, který tržbu eviduje. Tyto tržby poté nejsou součástí podnikatelovy evidence a dochází tak ke krácení daní (Keen a Smith, 2007).

3 Nástroje využívané pro boj s daňovými podvody a úniky

Nejen v ČR, ale také v celé EU přicházejí státy na daňových podvodech o několik miliard ročně. Tyto státy se každoročně snaží odhalit co nejvíce daňových podvodů a úniků pomocí příslušných nástrojů, jejichž charakteristice je věnována tato kapitola. Celá kapitola bude rozdělena na 2 hlavní části, z nichž první bude věnována nástrojům využívaných v ČR a druhá část se bude zabírat nástroji napříč EU.

3.1 Nástroje využívané v rámci ČR

Následující podkapitoly se zabývají nástroji využívanými v ČR. Podrobně zde budou specifikovány charakteristiky nástrojů typu Daňová kobra, EET, institut ručení, kontrolní hlášení a přenesená daňová povinnost.

3.1.1 Daňová kobra

Daňová kobra je projekt, který nikoho nezaměstnává, nemá kanceláře a ani svou vlastní adresu (Finanční správa, 2016b).

Vznik této skupiny je datován k roku 2014 a jeho hlavním úkolem je zamezit a rozklíčovat daňové podvody na DPH a spotřební dani. Dále dopomáhá k zajištění včasných a úplných plateb daní. Tým je složen z Národní centrály proti organizovanému obchodu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Jednotlivé články skupiny mají možnosti výměny všech získaných informací, díky nimž urychlují řešení jednotlivých protizákonných akcí, za které jsou pachatelé postiženi např. sankcemi (Finanční správa, 2021).

V roce 2015 došlo k rozšíření tohoto týmu o regionální skupiny, které jsou tvořeny regionální finanční a celní správou (Finanční správa, 2016b).

Daňová kobra po dobu své existence uchránila státu k 11. 4. 2019 11,7 miliard Kč (Ministerstvo financí ČR a Ministerstvo vnitra ČR, 2019). Jednotlivé výsledky od jejího založení jsou vyobrazeny v Tabulce 3.

Tabulka 3: Výsledky Daňové kobyry (v milionech Kč)

Rok	Uchráněno v milionech Kč
2014	1 407
2015	2 735
2016	3 386
2017	1 410
2018	2 502
2019 (1. čtvrtletí)	230

Zdroj: Ministerstvo financí ČR a Ministerstvo vnitra ČR (2019), zpracováno autorem

Tabulka 3 zobrazuje, že Daňová kobry ročně uchrání více než 1 miliardu Kč ročně. Dle Ministerstva financí ČR a Ministerstva vnitra ČR (2019) jsou s výkony Daňové kobyry spokojeni i ministryně financí Alena Schillerová a ministr vnitra Jan Hamáček.

3.1.2 Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb (dále jen „EET“), je systém, který je součástí nástrojů proti daňovým podvodům a únikům v ČR od roku 2016. Hlavním cílem tohoto systému je vytvořit rovnost na půdě českých podnikatelů tak, aby nevznikala výhoda pro podnikatele provádějící daňové podvody a úniky pomocí zatajování tržeb (Finanční správa, 2016-2021a).

Tento typ nástroje upravuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, z něhož vyplývá, že subjekty, které přijímají tržby v hotovosti, mají povinnost evidovat všechny tržby v systému (výjimkou jsou platby kartou či přes bankovní účet). Dále jsou v tomto zákoně uvedeny příklady tržeb, které nepodléhají elektronické evidenci. Patří mezi ně např. tržby ČNB, státu, bank a pojišťoven.

Finanční správa (2016-2021b) uvádí datum zapojení subjektů a rozdělení tohoto systému do 4 fází. Rozdělení fází je následující:

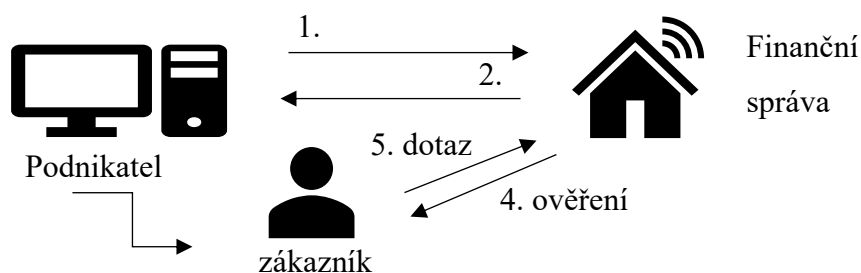
- **1. fáze** (od 1. 12. 2016) – př. hotely a restaurace;
- **2. fáze** (od 1. 3. 2017) – př. obchody;

- **3. a 4. fáze** (bylo plánováno od 1. 5. 2020) – př. doprava a řemeslníci (ostatní činnosti).

Vzhledem k aktuálnímu pandemickému stavu (COVID–19) v ČR, byly první dvě fáze pozastaveny a následující dvě plánované fáze odloženy. Povinnost používat EET tak budou muset všechny 4 skupiny od 1. 1. 2023. To však neznamená, že systém bude úplně mimo provoz. Pokud by subjekty využívající evidenci tržeb chtěly dále tento systém využívat, budou mít možnost bez jakéhokoli omezení (Finanční správa, 2020).

Na následujícím Obrázku 5 je vysvětlena podstata systému EET.

Obrázek 5: Fungování systému EET



Zdroj: Finanční správa (2016-2021c), zpracováno autorem

Obrázek 5 znázorňuje postup fungování systému EET. Toto fungování lze také popsat následujícími body:

1. Zaslání datové zprávy Finanční správě podnikatelem za pomoci elektronického zařízení, které je předurčené k online komunikaci (pokladna, počítač, mobilní telefon a tablet).
2. Podnikatel v okamžiku obdrží potvrzení o přijetí ze systému Finanční správy. Toto potvrzení obsahuje jedinečný fiskální identifikační kód (FIK kód).
3. Podnikatel vydá zákazníkovi daňový doklad, který bude obsahovat jedinečný FIK kód.
4. Zákazník dostane od prodávajícího daňový doklad s FIK kódem.
5. Zákazník má možnost kontroly svého daňového dokladu na Daňovém portále a podnikatel může provést kontrolu všech evidovaných tržeb v programu Elektronická evidence tržeb (Finanční správa, 2016-2021c).

3.1.3 Institut ručení

Institut ručení za nezaplacené DPH se v české legislativě poprvé objevil v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to 1. 4. 2011. Tato část zákona není čistě

výmyslem tuzemské finanční zprávy, ale vyplývá ze směrnice č. 2006/112/ES. Konkrétně se touto částí zabývají § 108a, § 109 a § 109a. Hlavní myšlenkou institutu ručení je, že dodavatel, který je povinen odvést DPH na výstupu, tuto daň neodvede, protože bude odvedena odběratelem. Poslední novelizace, která se týkala institutu ručení, proběhla 1. 7. 2017 (Fojík, 2017).

Mezi subjekty ručitelského vztahu patří:

- **oprávněný příjemce (§ 108a)** - tento paragraf se vztahuje na subjekt, který je povinný přiznat a uhradit spotřební daň při nákupu určitých výrobků z jiného členského státu. Stejný subjekt je také ručitelem za neuhrazení DPH z prodeje tohoto zboží třetí osobě. Oprávněný příjemce ručí do výše daně, která byla vypočtena z obvyklé ceny, jejíž součástí je i spotřební daň. Výjimka může nastat v případě, kdy oprávněná osoba je schopna doložit všechna přijatá opatření (např. partnerská dohoda), která po něm může správce daně požadovat (Galočík et al., 2020).
- **příjemce zdanitelného plnění (§ 109)** - ručitelem se dle odstavce 1 tohoto paragrafu může stát plátce DPH, který obdržel zdanitelné plnění či úplatu na toto plnění. Místo tohoto plnění se musí vyskytovat v tuzemsku a musí být realizováno jiným plátcem DPH. Zároveň tento subjekt tzv. věděl nebo mohl vědět, že u této skutečnosti dojde k vědomému nezaplacení daně, která byla vypočtena a vymezena na příslušném daňovém dokladu. Mezi další skutečnosti patří úmyslné krácení daní nebo se záměrně vyskytl či vyskytne v situaci, ve které není schopen daň uhradit. Ve 2. odstavci § 109 výše zmiňovaného zákona jsou stanovené další situace, při kterých se stává plátce DPH ručitelem. Jedná se o situace, kdy je úplata za zdanitelné plnění naprosto odlišná od běžné ceny nebo byla uhrazena na účet poskytovatele, který není veden v tuzemsku. Dále se plátce DPH stává ručitelem, jestliže bylo zdanitelné plnění uhrazeno na jiný účet poskytovatele (není součástí údajů, které eviduje správce daně) nebo bylo zaplaceno formou virtuální měny. Zbývající odstavce 3 a 4 definují, že následné ručení vzniká při přijetí zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce nebo pokud dojde k nákupu pohonných hmot od neregistrovaného distributora (zákon č. 235/2014 Sb., o dani z přidané hodnoty; Koudelka, 2018).

3.1.4 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je dokument (speciální daňové tvrzení), který plátce zasílá v elektronické podobě příslušnému finančnímu úřadu. Toto hlášení nijak nenahrazuje klasické přiznání k DPH. Povinnost podávat kontrolní hlášení mají podnikatelé od 1. 1. 2016 (Finanční správa, 2013-2021a).

Hálek (2015) uvádí, že podstatou kontrolního hlášení je získávat transakční data, které vytvářejí plátcí DPH. Správce daně tyto data dále využívá k včasnému odhalení jednotlivých článků daňových podvodů. Příkladem je odhalení tzv. bílého koně v karuselovém podvodu.

Povinnost podávat kontrolní hlášení mají dle Finanční správy (2015) subjekty, které jsou v tuzemsku registrovány jako plátcí DPH. U této povinnosti se nerozlišuje původ subjektu. Samotná povinnost je vázána na vzniklé skutečnosti ve sledovaném období. Podle zákona č. 360/2014 Sb., se jedná o tyto skutečnosti:

- uskutečnění zdanitelného plnění, jehož místo plnění je v tuzemsku;
- přijetí úplaty přede dnem uskutečnění určitého plnění;
- přijetí zdanitelného plnění, jehož místo plnění je v tuzemsku;
- poskytnutí úplaty přede dnem uskutečnění určitého plnění.

Dále uvedený zákon č. 360/2014 Sb., říká, že právnické osoby mají povinnost toto hlášení podávat vždy do 25 dní po uplynutí kalendářního měsíce. Jinak tomu je u fyzických osob. Ty mají povinnost podávat kontrolní hlášení ve stejné lhůtě, která platí pro přiznání k DPH.

V situaci, kdy je subjekt povinný podávat kontrolní hlášení a zároveň je v insolvenčním řízení, je za podání kontrolního hlášení odpovědný insolvenční správce, který vlastní veškerá povinná oprávnění (Galočík a Paikert, 2019).

Mezi subjekty, kterých se kontrolní hlášení netýká, spadají dle Finanční správy (2015):

- neplátcí DPH;
- identifikované osoby;
- plátcí, kteří uskutečňují pouze osvobozená plnění;
- plátcí, kteří ve sledovaném období neuskutečnili a zároveň nepřijali ani jedno plnění.

Dle Ondráčkové a Vařečky (2020) jsou obsahem kontrolního hlášení údaje o všech transakcích. Jednotlivé součty řádků pak musejí být shodné se součty, které jsou uvedené v priznání k DPH. Hlavní myšlenkou tohoto mechanismu je, že se daná platba objeví v kontrolním hlášení odběratele a dodavatele.

Pokud subjekt nedodrží povinnosti, které jsou spjaty podáváním kontrolního hlášení, je mu dle zákona č. 360/2014 Sb., udělena pokuta. Následná sankce je stanovena dle definice přestupku. Její minimální výše je vyčíslena na 1 000 Kč a maximální výše na 500 000 Kč.

3.1.5 Reverse charge

Reverse charge, do českého jazyka přeloženo jako přenesená daňová povinnost, je vymezeno v HLAVĚ IV zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento nástroj proti daňovým podvodům a únikům funguje tak, že priznat a odvést daň je povinen subjekt, který určité tuzemské zdanitelné plnění přijal. To je také hlavní rozdíl oproti standardnímu postupu, kde daň odvádí poskytovatel zdanitelného plnění (§ 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; Galočík et al., 2020).

Sejkora (2017) uvádí, že i v tomto případě je prodejce zboží a služeb povinen vydat daňový doklad, který však oproti klasické verzi nebude obsahovat vypočtenou část DPH. To je úkol pro příjemce vybraného zboží či služby, protože jak již bylo zmíněno výše, povinnost odvést daň má v tomto režimu příjemce. Daňový doklad, který byl vystavený poskytovatelem zdanitelného plnění, musí obsahovat zvláštní sdělení. Toto sdělení říká, že daň bude odvedena zákazníkem.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty vymezuje dvě formy přenesené daňové povinnosti, a to použití trvalé a dočasné. Trvalé použití tohoto režimu se dle § 92b až § 92e výše zmiňovaného zákona týká těchto zdanitelných plnění:

- dodání zlata;
- dodání zboží, které je vymezeno v příloze č. 5 tohoto zákona;
- dodání nemovité věci;
- poskytnutí stavebních a montážních prací.

Druhá forma, dočasné použití, je definována v § 92f, dle kterého se tato forma využívá u dodání vybraného zboží nebo poskytnutí zvláštních služeb (uvedeno v příloze č. 6 tohoto zákona). Mezi vybrané zboží a služby patří např.:

- dodání mobilních telefonů;
- dodání tabletů;
- dodání plynu;
- dodání elektřiny.

Zvláštní forma přenesené daňové povinnosti je definována v § 92g zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dle Galočíka et al. (2020) se jedná o tzv. mechanismus rychlé reakce, u kterého má vláda možnost přikázat reverse charge na jiné vybrané případy zdanitelného plnění. Tato forma může trvat maximálně 9 měsíců a je převážně používána u zdanitelných plnění, u kterých byl zjištěn nárůst podvodů a úniků.

3.2 Nástroje využívané v rámci EU

Následující podkapitola se věnuje nástrojům, které jsou používány pro kontrolu transakcí v rámci EU. Mezi charakterizované nástroje v této kapitole patří souhrnné hlášení a systém VIES.

3.2.1 Souhrnné hlášení

Vymezení souhrnného hlášení je uvedeno v § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který říká, že povinnost podat souhrnné hlášení mají subjekty vystupující jako plátce nebo identifikovaná osoba ve chvíli, kdy prodávají zboží nebo poskytují služby, jejichž místo plnění je v jiném členském státě (dále jen „JČS“). Souhrnné hlášení podávají plátci a identifikované osoby pouze v elektronické formě pomocí datové schránky nebo datové zprávy s elektronickým podpisem (Finanční správa, 2013-2021b).

Dle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty vzniká plátci povinnost podat souhrnné hlášení když:

- tuzemský plátce dodá zboží jinému plátci, který je registrovaný k dani v JČS;
- tuzemský plátce přestěhuje svůj obchodní majetek do JČS;
- při prodeji zboží formou zjednodušeného postupu v třístranném obchodu vystupuje tuzemský plátce jako prostřední osoba;
- tuzemský plátce nebo identifikovaná osoba poskytnou službu, která má místo plnění v JČS (výjimku mají služby, které jsou v JČS osvobozeny od DPH). Tato služba je poskytnuta osobě, která je k dani registrována v JČS.

Kadlec (2013) uvádí, že hlavní podstatou souhrnného hlášení je kontrola zdanění poskytnutých plnění v rámci EU. Subjekty mají povinnost podávat toto hlášení každý měsíc, a to do 25 dní po uplynutí určitého měsíce. Jinak je to však u subjektů, které poskytují pouze služby. Takové subjekty podávají souhrnné hlášení společně s přiznáním k DPH, a to měsíčně nebo čtvrtletně. Souhrnné hlášení má i definované výjimky, které se do tohoto hlášení nevypisují. Mezi výjimky patří např.:

- dodání zboží s montáží;
- dodání elektřiny;
- dodání zdravotního zboží;
- přeprava osob;
- poskytnutí služby zahraniční osobě, která je nepovinná k dani;
- poskytnutí služby osobě, jejíž sídlo je ve třetí zemi.

3.2.2 Systém VIES

Dle Evropské komise (2021) je systém VIES (VAT Information Exchange System) důležitým nástrojem ke kontrole daňových identifikačních čísel plátců, kteří jsou registrováni ve členských státech EU. Tyto subjekty jsou zde zaregistrovány kvůli přeshraničním obchodům se zbožím a službami.

Hlavní podstatou tohoto nástroje je kontrola informací ze strany správců daně členských států. Správci daně si zde ověřují, zda měl subjekt nárok na daňové osvobození zdanitelného plnění, nebo jestli daň spravedlivě přiznal a odvedl (CzechTrade, 2010).

Elektronický systém pro ověření DIČ funguje tak, že se do vyhledávače vepíše ověřované DIČ odběratele nebo dodavatele a následně toto číslo bude prohlášeno vnitrostátní databází za platné, nebo neplatné. Poté co je vyhledávané DIČ prohlášeno za platné, odhalí se obecné informace vyhledávaného subjektu. Pokud je ověřované číslo vygenerováno jako neplatné, znamená to, že se nenachází v dané vnitrostátní databázi.

Tato situace nastává dle You Europe (2020) v níže zmíněných případech:

- neexistující DIČ;
- DIČ není aktivováno pro přeshraniční obchodování v rámci EU;
- nedokončená registrace.

4 Návrhy řešení karuselových podvodů

Tato kapitola je věnována návrhům, které jsou předurčené k zamezení karuselových podvodů. Vzhledem ke složitým postupům jsou níže charakterizovány vybrané nástroje, které jsou rozděleny do dvou kategorií, a to do řešení technologických a strukturálních.

4.1 Technologická řešení

Dle Ainswortha (2006) se jedná o formu řešení, která nemá v úmyslu zasahovat do aktuálního systému DPH, nýbrž je založena na obměně správy DPH. Tyto změny dopomáhají předcházet uskutečňování daňových podvodů.

V následujících podkapitolách jsou definovány nástroje typu digitální DPH, předplacená DPH, RTvat a VLN systém. Součástí technologických návrhů je i kontrolní hlášení, které bylo zmiňováno výše.

4.1.1 Digitální DPH

Digitální DPH, dále také nazýváno jako certifikovaný daňový software, je jedním z technologických návrhů na zamezení karuselových podvodů. Podstata tohoto návrhu spočívá v tom, že poskytovatel softwaru by vystupoval jako ručitel, tudíž by odpovídal za zaplacení DPH svého klienta (Šefčík, 2018).

Podle Ainswortha (2011) by měl certifikovaný daňový systém dokázat zvolit příslušnou sazbu DPH a poté daň vypočítat. Po stanovení sazby a samotném výpočtu by mělo následovat vygenerování daňového dokladu. Nakonec by měl být software schopný sestavit priznání k DPH z příslušných daňových dokladů.

Šefčík (2018) uvádí, že certifikovaný daňový software má několik velkých mezer. Ainsworth (2011) řadí mezi hlavní nedostatky:

- nepřesnou definici ručení ze strany poskytovatele digitální DPH;
- absenci určení, čím by poskytovatel ručil;
- náklady na provoz softwaru.

Výše zmíněné nedostatky mají na svědomí to, že je tento návrh pro boj proti karuselovým podvodům nepřijatelný, protože jim nijak nezabraňuje a zároveň je pro uživatele softwaru nákladná (Šefčík, 2018).

4.1.2 Předplacená DPH

Předplacená DPH je založena na podobné myšlence, jako je aktuální princip určení země. Tento návrh je od aktuálního systému odlišný tím, že DPH bude zaplacená před uskutečněním zdanitelného plnění v zemi určení. Tvůrci tohoto návrhu jsou přesvědčeni, že předplacená daň dokáže zmírnit tvorbu daňových podvodů (Poddar a Hutton, 2001, s. 204).

Dle Šefčíka (2018) je tento návrh nevhodný, protože přiděluje správci daně nadbytečné starosti. Správci daně by před povolením uplatnění nároku na odpočet měli ověřit veškeré dokumenty, které jsou s uplatněním spjaté. Kontrola prováděná správcem daně je u tohoto návrhu nesmírně důležitá. V případě, že nedojde k provedení kontroly, vzniká obdobná situace, při které nejsou subjekty omezeny a mohou tak provádět daňové podvody jako při aktuálním daňovém systému.

4.1.3 RTvat

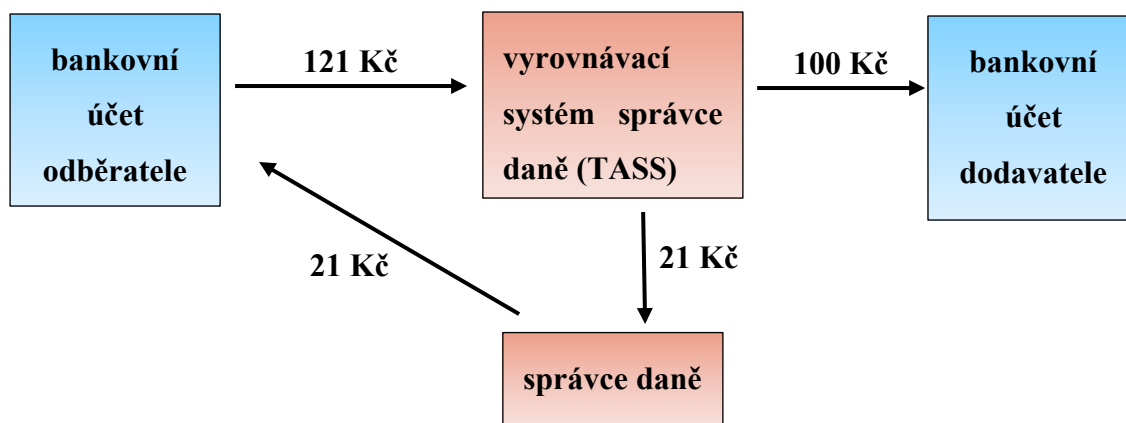
RTvat je návrh, se kterým přišla stejnojmenná nezisková organizace. Tato forma je založena na jedné hlavní myšlence, a tou je přímý odvod DPH správci daně (v reálném čase), tak aby se zaplacená daň vyhnula obchodníkovi. Celá tato forma by fungovala na základě bezhotovostních plateb s tím, že by každý stát v Evropské unii vlastnil svůj server, který má za úkol pracovat s příslušnými transakcemi. U těchto serverů se předpokládá vzájemná kooperace, která by přispěla k odhalování jednotlivých daňových podvodů (Williams a Gray, 2009).

Podle Šefčíka (2018) by měl být tento návrh zaveden ve dvou následujících fázích:

- **1. fáze** – tato fáze by se týkala pouze transakcí ve vybraném členském státě. Server by byl uveden do provozu a subjekty by obdržely platební karty obsahující specifické údaje;
- **2. fáze** – zavedení na platby mířící do jiných členských států.

Fungování na tuzemských platbách je vysvětleno na Obrázku 6.

Obrázek 6: Použití RTvat v rámci tuzemské platby

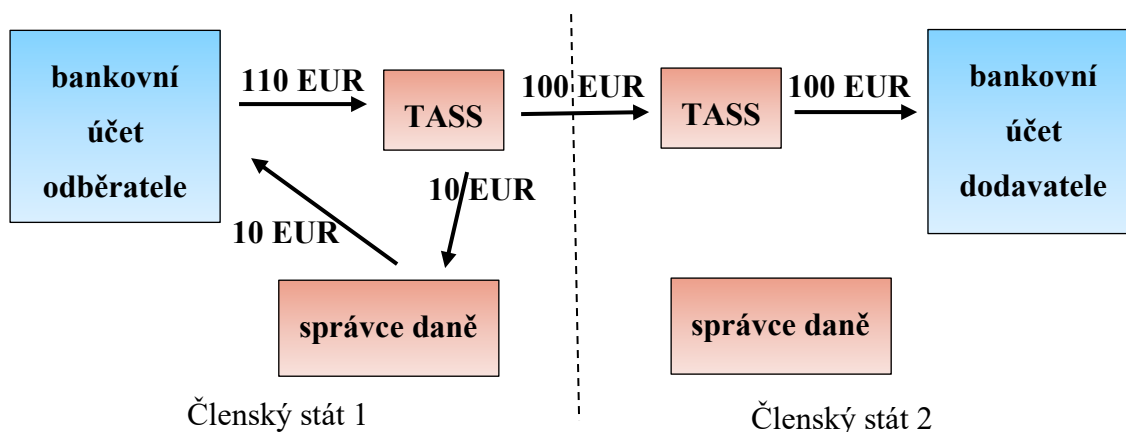


Zdroj: Šefčík (2018), zpracováno autorem

Obrázek 6 zobrazuje použití návrhu RTvat při tuzemské platbě, jejíž součástí je i vypočtené DPH (pro tento příklad je použita základní sazba DPH). Odběratel zaplatí svou speciální platební kartou dodavateli požadovanou částku včetně DPH. Tato platba projde vyrovnávacím systémem TASS (Tax Authority Settlement System), jehož součástí je i kontrolní systém FAST (Fraud Analysis Security Tool). Server automaticky odvede vypočtené DPH správci daně a zbylou částku odvede na bankovní účet dodavatele. V tomto okamžiku nastane situace, kdy obchodník nepřijde s DPH do styku. Po předchozích krocích by správce daně pomocí systému FAST prověřil platbu. Pokud by se nejednalo o podezřelou platbu, DPH by bylo obratem vráceno na bankovní účet odběratele (Šefčík, 2018).

Pro karuselové podvody je však důležité, jakou podobu by měla být druhá fáze, která se týká přeshraničních plateb. Fungování v rámci 2. fáze je představeno na Obrázku 7.

Obrázek 7: Použití RTvat u přeshraniční platby



Zdroj: Šefčík (2018), zpracováno autorem

Z Obrázku 7 je zřejmé, že podstata fungování RTvat u přeshraničních transakcích je velmi podobná jako u tuzemských plateb. Rozdíl proti domácím transakcím je takový, že u přeshraničních transakcí je již zapojen vyrovnávací systém správce daně pro jiný členský stát (Šefčík, 2018).

Podle Williamse a Graye (2009) disponuje návrh RTvat několika výhodami. Jsou jimi např.:

- přímý odvod DPH správci daně;
- ověřování daňových podvodů a samotných subjektů;
- zamezení karuselových podvodů;
- údaje v reálném čase.

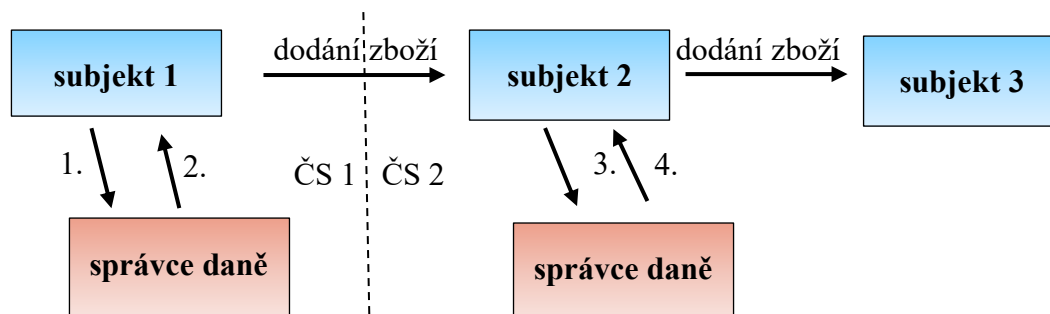
Ainsworth (2011) uvádí, že návrh ve formě RTvat je jediný účinný nástroj, který dokáže bojovat s karuselovými podvody. Aplikace tohoto nástroje by neměla být v dnešní digitální době nijak náročná, protože společnost je již zvyklá pracovat s bezhotovostním systémem. Jako nedostatek zmiňuje dopad na cash-flow subjektů, které nejsou zvyklé uhrazovat DPH ihned, ale až po uplynutí zdaňovacího období.

4.1.4 VLN systém

VLN systém (VAT Locator Number) je dle Ainswortha (2011) považován za nejjednodušší návrh, který by měl zamezit tvorbě daňových podvodů. Jedná se o speciální numerický kód, který by uděloval správce daně subjektům při přeshraničním dodání zboží. Tento VLN kód by tvořil součást příslušného daňového dokladu a byl by přiřazován následujícím transakcím v daném řetězci. Hlavní myšlenkou návrhu je, že správce daně bude mít možnost zamítnout nárok na odpočet subjektu, který zaplatil daňový doklad neobsahující speciálně vygenerovaný kód.

Princip fungování VLN systému je vyobrazen na Obrázku 8.

Obrázek 8: Fungování VLN systému



Zdroj: Šefčík (2018), zpracováno autorem

Obrázek 8 znázorňuje přeshraniční obchodování v rámci EU za pomoci VLN systému. V první fázi dochází k dodání zboží mezi subjektem jednoho členského státu (subjekt 1) a subjektem druhého členského státu (subjekt 2). Tato forma dodání je v rámci EU osvobozena od daně. Pro uskutečnění dodání zboží by bylo zapotřebí, aby:

1. subjekt 1, který zboží dodává, požádala správce daně (v jeho členském státě) o přidělení VLN1;
2. tuzemský správce daně ověří nejen spolehlivost subjektu 1, ale také zda se uskutečnění dodávka výrazně neliší od předchozích obchodů. Na základě úspěšného ověření obdrží subjekt 1 VLN1, který bude součástí daňového dokladu.

Po provedení 1. a 2. kroku dojde k uskutečnění dodávky zboží subjektu 2. V případě, kdy bude subjekt 2 dodávat zboží subjektu 3, který se nachází ve stejném členském státě jako subjekt 2, je subjekt 2 povinen provést následující kroky:

3. podat žádost u správce daně (sídlicí v jeho členském státě) o VLN2;
4. po úspěšně provedené kontrole obdrží subjekt 2 VLN2, jehož součástí jsou data z VLN1.

Následně dojde k dodání zboží subjektu 3, který se zbožím obdrží i fakturu obsahující VLN2 (Šefčík, 2018).

Největším nedostatkem tohoto návrhu je dle Ainswortha (2011) jeho rozvětvenost. V případě, že se prodáváný výrobek bude skládat z 50 různých součástí, bude VLN kód tohoto produktu obsahovat data z 50 různých VLN kódů. Problém spočívá v tom, že pokud subjekt nakupuje jeden druh materiálu od více dodavatelů a ve skladě tuto součástku zamíchá mezi ostatní, není poté možné dohledat, který VLN kód jí připadá.

Šefčík (2018) uvádí, že tento návrh není možné zavést, protože není blíže stanovena forma kontroly pro přidělování VLN kódů a zároveň nijak nebrání subjektům, kteří se mají stát chybějícím obchodníkem.

4.2 Strukturální řešení

Opakem technologických řešení jsou řešení strukturální. Hlavním rozdílem je, že tato forma je založena na obměnách systému DPH. V porovnání nákladů je z pohledu firem strukturální řešení méně nákladné, protože se jedná o legislativní úpravy, za které subjekty nemusí vynakládat dodatečné náklady (Šefčík, 2018).

Mezi strukturální řešení patří několik nástrojů, kterými jsou např. federální DPH, integrované DPH, uplatňování principu země původu, Vanistendaelovy zahraniční pobočky a vyrovnávací DPH. Dále se mezi strukturální řešení řadí též přenesená daňová povinnost, která je zmiňována výše.

4.2.1 Federální DPH

Federální DPH je typ strukturálního řešení, ve kterém by systém DPH regulovala EU, a podmínky by byly pro všechny členské státy jednotné. Tento návrh je podobný systému HST (Harmonized Sales Tax), který je využíván v Kanadě. V rámci tohoto návrhu odpadají potíže se stanovením vyrovnávací sazby DPH, a pokud by došlo ke zrušení daňového osvobození u přeshraničních dodání, tak by byl vyřešen i problém s tvorbou karuselových podvodů. Zavedení federálního DPH by následně vedlo ke zrušení přenesené daně (Poddar a Hutton, 2001).

Dle Šefčíka (2018) je zřejmé, že aplikování federální DPH by dokázalo zamezit karuselové podvody. Za největší nedostatek tohoto řešení je považována mezera, která se týká rozpočtového určení. Pokud by bylo rozpočtové určení děleno mezi členské státy podle jejich rozlohy a počtu obyvatel, tak by na tomto návrhu nejvíce ztrácely ekonomicky rozvinuté země, protože je na jejich území vyinkasována vyšší daň.

4.2.2 Integrovaná DPH

Integrovaná DPH, označována také jako systém VIVAT, byla navržena jako náhradní varianta aktuálního systému. Tento návrh nedefinuje rozdíl mezi tuzemským a přeshraničním plněním, ale jsou zde stanovena odlišná pravidla pro obchodování mezi dvěma plátcí a mezi plátcem a neplátcem. U systému VIVAT by byla zavedena jednotná

pravidla a jedna sazba pro všechny členské státy. Odlišná by byla pouze daň z maloobchodního obrátu při zdanitelném plnění mezi plátcem a neplátcem (Keen, Smith, Baldwin a Christiansen, 1996).

4.2.3 Uplatňování principu země původu

Berger et al. (2009) uvádějí, že principem tohoto strukturálního řešení je zavedení principu země původu. Tento návrh spočívá v tom, že DPH u intrakomunitárních obchodů by mělo být odváděno ve státě, ze kterého prodávané zboží pochází.

Dle Keuschnigga, Loretze a Winaera (2014) mělo v roce 1997 uplatňování principu země původu nahradit stávající režim (princip země určení), který byl považován za přechodný. Tato situace v Evropské unii nenastala, a tak je přechodný režim využíván dodnes. Seely (1997) uvádí, že hlavním nedostatkem, který zapříčinil nevyužití principu země původu, je nepoměr daňových příjmů u dovozce a vývozce.

Berger et al. (2009) považují za hlavní nedostatky:

- sazbu daní, která je u členských států rozdílná;
- odvod DPH (DPH vyinkasuje první stát, ale odpočet je žádán u státu druhého).

Dle Commission of The European Communities (2008) je u tohoto řešení možnost provádět tzv. obrácené MTIC podvody, u kterých by si kupující nárokoval DPH na vstupu, i přestože by v zemi původu DPH zapláceno nebylo.

4.2.4 Vanistendaelovy zahraniční pobočky správce daně

Vainstendael (1995) zakládá svůj strukturální nástroj na výhodách principu země původu a určení. Řešení spočívá v tom, že každý členský stát provozoval svou daňovou pobočku v ostatních členských státech (v dnešní době by každý členský stát provozoval 26 zahraničních poboček). Princip tohoto návrhu je založen na tom, že cena bude uhrazována včetně DPH, jehož sazba bude odpovídat sazbě v zemi určení. Přijatá daň by byla následně odvedena příjemcem na daňovou pobočku nakupujícího. V tomto případě by neexistovalo osvobození od DPH při přeshraničním obchodování, a tak by nebylo možné provádět karuselové podvody.

4.2.5 Vyrovnávací DPH

Posledním strukturálním řešením je vyrovnávací DPH, která je také nazývána jako CVAT. Tento návrh pro boj proti karuselovým podvodům je odvozen od zdanění nepřímých daní, který je používán v Brazílii. Hlavní myšlenka tohoto řešení je založena na třech druzích DPH (McLure, 2000).

Šefčík (2018) uvádí, že v Evropské unii by tak byla daň státní (pro tuzemské obchodování), daň federální (pro tuzemské i intrakomunitární obchodování) a vyrovnávací daň (pro přeshraniční obchodování).

Největší problém daného řešení spočívá ve stanovení sazby vyrovnávací daně. Pokud by byla sazba odvozena od nejnižší státní sazby v EU, tak by došlo k poškození členských států s vyšší státní daní. Naopak pokud by byla stanovena vysoká CVAT, tak by se v nevýhodě ocitly státy s nízkou státní daní. Dalším problémem je nadměrné zatěžování administrativními úkony (McLure, 2000).

5 Analýza judikatur ČR obsahujících daňové podvody na DPH

5.1 Judikatura 4 Afs 145/2019 - 62

Tato judikatura byla zvolena z důvodu, že obsahuje některé vlastnosti karuselového podvodu.

Obsah a průběh sporu

Žalobci Kovostroj Bohemia s.r.o. byla správcem daně (Finanční úřad pro Jihočeský kraj) dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty. K tomuto vyměření náleží zákonné penále ve výši 20 % z dodatečně vyměřeného DPH. Tato skutečnost nastala z důvodu výskytu karuselového podvodu. Firma Kovostroj Bohemia s.r.o. se vůči zavrnutí odvolala ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který toto odvolání zamítl. Po tomto kroku se společnost rozhodla podat kasační stížnost proti rozsudku, která byla následně Nejvyšším správním soudem zamítnuta.

Shrnutí sporu

Výrok Finančního úřadu pro Jihočeský kraj

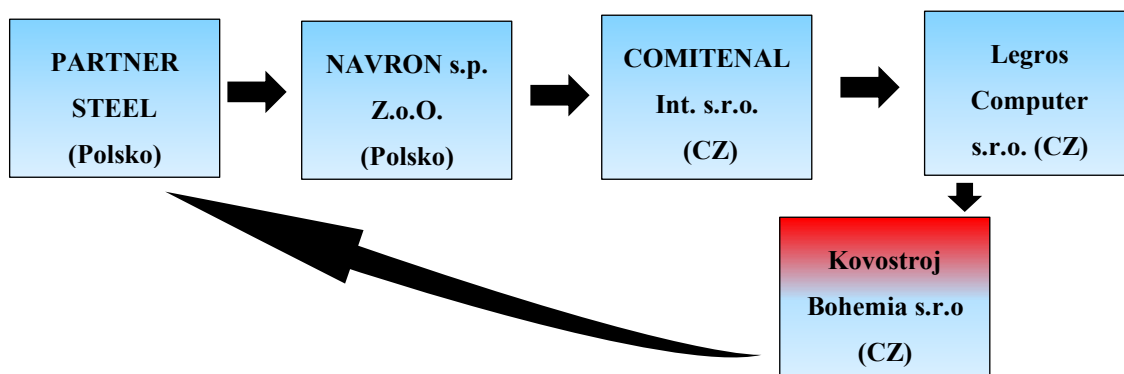
Dne 4. 7. 2014 byla ve společnosti Kovostroj Bohemia s.r.o. zahájena daňová kontrola DPH za rok 2013 a leden až říjen 2014. Kontrolovány byly veškeré uváděné daňové doklady za výše zmíněné období. Smyslem této daňové kontroly bylo ověření spravedlivého nárokování nadměrného odpočtu DPH ve výši několika milionů Kč. Tento nadměrný odpočet vznikl díky pořízení hutního materiálu a kovů od firem Legros Computer s.r.o., HONEST DRAFT s.r.o. a LY Metale CZ, s.r.o.

Během daňové kontroly bylo správcem daně odhaleno podvodné jednání, které spočívalo v odlišném postupu při nákupu zboží. Při klasickém obchodování využívala společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. své vlastní sklady, které byly součástí firemního objektu v Týně nad Vltavou, přičemž při obchodování s výše uvedenými společnostmi bylo zboží ponecháno v ostravských skladech dodavatelů. Tento sklad využívaly všechny tuzemské společnosti zapojené do podvodného řetězce. Z tohoto faktu plyne, že k fyzickému předání mezi odběratelem a dodavatelem nikdy nedošlo. Toto zboží bylo obchodováno napříč řetězcem, ve kterém se vyskytovali jak tuzemští plátcí, tak osoby registrované k dani v Polsku a na Slovensku.

Firma Kovostroj Bohemia s.r.o. byla dle správce daně součástí několika podvodných řetězců, ve kterých figuruje jako „broker“ (poslední článek řetězce čerpající nadměrné odpočty).

První podezřelé nárokování bylo odhaleno ve zdaňovacích obdobích leden 2014 a únor 2014 za účasti tzv. bílého koně v podání firmy Legros Computer s.r.o. Následující Obrázek 9 obsahuje schéma firem zapojených do obchodního řetězce.

Obrázek 9: Obchodní řetězec se zapojením firmy Legros Computer s.r.o.



Zdroj: Judikatura 51 Af 10/2018-77, zpracováno autorem

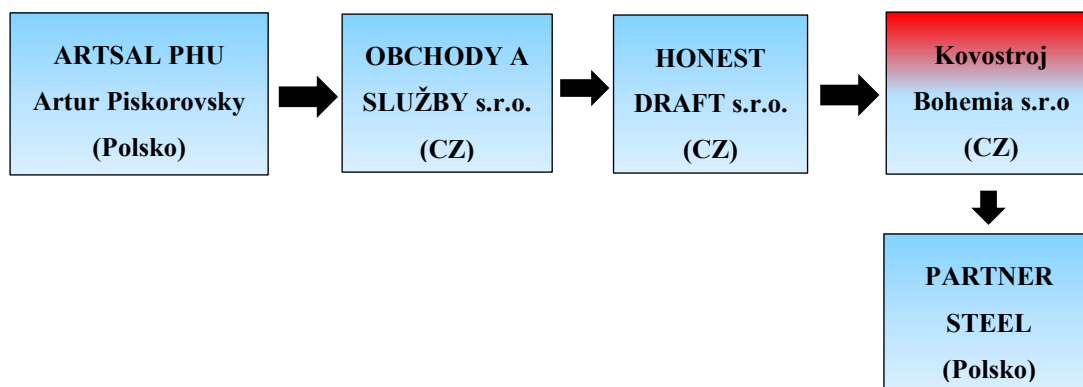
Obrázek 9 znázorňuje jeden ze dvou obchodních řetězců, ve kterém kolovalo zboží ve zdaňovacím období leden 2014 a únor 2014. Druhý obchodní řetězec je zcela totožný. Jedinou změnu tvoří firma DREMOK s.r.o., která nahrazuje firmu COMITENAL Int. s.r.o.

Poté co byly provedeny obchody ve výše uvedených zdaňovacích obdobích, byla spolupráce mezi firmami Kovostroj Bohemia s.r.o. a Legros Computer s.r.o. ukončena. Ve firmě Legros Computer s.r.o. následně došlo k razantním obměnám v majetkové struktuře a ve statutárních orgánech. Správce daně následně u dodavatelské firmy odhalil skutečnosti, které ukazují, že dodavatel nikdy nezveřejňoval svou hlavní činnost, jeho adresa byla imaginární a zároveň nikoho nezaměstnával (výjimkou byl jednatel M. F.). Vzhledem ke zjištěným okolnostem byl správcem daně stanoven verdikt, ze kterého je zřejmé, že společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. pochybila a považovala tohoto dodavatele za schopného obchodního společníka, který je vhodný k uzavření několika milionového obchodu.

Druhá část podezřelých nadměrných odpočtů DPH se týkala daňových období březen až květen 2014 a červenec 2014. V těchto obdobích bylo opětovně obchodováno s hutním materiálem, který putoval z Polska do ostravských skladů a poté

zpět do Polska. V tomto druhém případě byla za bílého koně označena společnost HONEST DRAFT s.r.o. Na Obrázku 10 je vyobrazen obchodní řetězec pro druhý případ.

Obrázek 10: Obchodní řetězec se zapojením firmy HONEST DRAFT s.r.o.



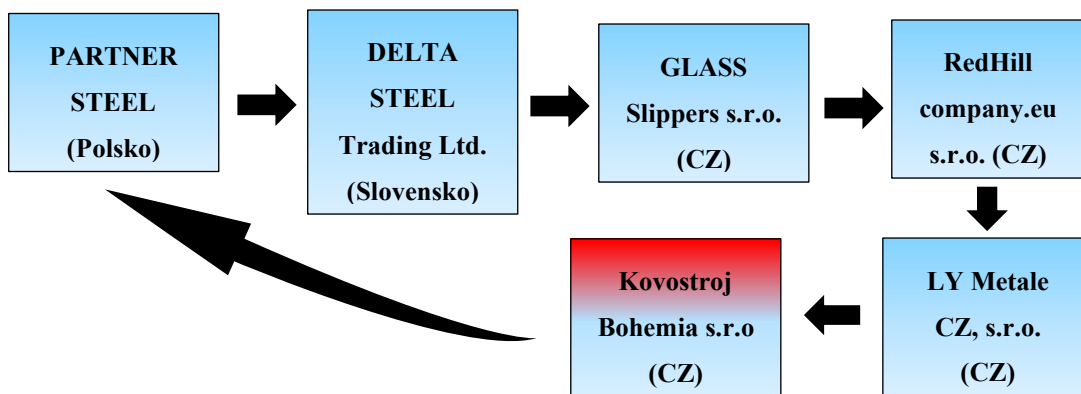
Zdroj: Judikatura 51 Af 10/2018-77, zpracováno autorem

Obrázek 10 ukazuje jeden obchodní řetězec, ve kterém se pohyboval obchodovaný hutní materiál. Tak jako u prvního případu se zde objevil i řetězec druhý, ve kterém byl nahrazen první článek z Obrázku 10 za společnost JACOBS a Partners group sp. z.o.o.

V tomto druhém případě byly správcem daně odhaleny podobné nedostatky jako u případu prvního. Dodavatel nikdy neuváděl svou hlavní činnost a po dokončení obchodů se s ním nebylo možné spojit. Dále zde správce daně odhalil zcela nestandardní kroky, které se týkaly uskladňování a zacházení s obchodovaným zbožím. Uskladnění pořízeného zboží fungovalo tak, že ke zboží byl společnosti Kovostroj Bohemia s.r.o. pronajat sklad. Tento fakt však nepřináší žádné pochybné okolnosti. Problém nastal ve chvíli, kdy správce daně zjistil, že dodavatel nikdy tyto sklady nevlastnil. Verdikt v tomto případě byl ze strany správce daně stejný, protože i zde byla firma Kovostroj Bohemia s.r.o. označena jako tzv. broker.

Poslední případ se týkal zdaňovacího období za červenec až říjen 2014. Tento případ je odlišný tím, že zde nebyl obchodován hutní materiál, ale olovo a zinek. V tomto případě obchodovala společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. s firmou LY Metale CZ, s.r.o. Obchodní řetězec tohoto článku je vyobrazen na Obrázku 11.

Obrázek 11: Obchodní řetězec se zapojením firmy LY Metale CZ, s.r.o.



Zdroj: Judikatura 51 Af 10/2018-77, zpracováno autorem

Obrázek 11 představuje obchodní řetězec posledního případu, u kterého správce daně objevil důkazy potvrzující obchodní koloběh. Olovo a zinek zde byly obchodovány v krátkém časovém úseku a ve velkých částkách. Správce daně v tomto případě konstatoval, že se zde nemohlo jednat o obchody klasického podnikatelského typu, ale sloužily pouze k podvodnému jednání týkajícího se DPH. I v tomto posledním případě byla společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. označena jako koncový článek (broker).

Dodavatelská firma LY Metale CZ, s.r.o. má v řetězci stejné postavení jako předchozí dodavatelské společnosti. Vystupuje zde nejen jako dodavatel, ale také jako poskytovatel skladovacích služeb.

V této části došlo k prověření více firem. Správce daně se zde navíc zaměřil na článek DELTA STEEL Trading Ltd. Od svého britského protějšku správce daně zjistil již ohraná fakta, kterými jsou fiktivní sídlo společnosti, nepřítomnost zaměstnanců a neuvedení ekonomické činnosti. Zde stanovil správce daně jasný závěr, který říká, že společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. byla součástí předem dohodnutého obchodního modelu.

V celkovém souhrnu správce daně uvádí, že ve velké většině se jednalo o obchodní modely, ve kterých vždy obchodované zboží skončilo u společnosti stojící na počátku celého řetězce. Dále správce daně konstatoval, že ve všech výše uvedených případech o podvodném jednání společnost věděla nebo mohla vědět, protože fungování v tomto obchodním řetězci bylo ukončeno i bez jejich předchozího informování. Následujícím faktem je, že obchodované zboží firma Kovostroj Bohemia s.r.o. nikdy nepřevzala, přestože součástí jejího sídla jsou velké sklady.

Na závěr správce daně uvedl, že nebyla prokázána skutečnost, která by potvrzovala oprávněnost nárokování nadměrného odpočtu ve výši 24 582 262 Kč v souladu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V návaznosti na tento výrok byly dne 14. 6. 2017 správcem daně vydány dodatečné výměry ve výši 21 699 599 Kč a zákonné penále ve výši 2 645 335 Kč, proti kterým se firma Kovostroj Bohemia s.r.o. odvolala. Toto odvolání bylo následně zamítnuto.

Vyjádření žalobce a oponování správce daně

Po posledním výroku se 17. 8. 2018 společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. rozhodla podat žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, a to z důvodu nesprávného posouzení právní otázky.

Firma Kovostroj Bohemia s.r.o. na svou obhajobu uvedla, že v jejím případě se nejedná o vědomý karuselový podvod, ale že do tohoto řetězce byla nevědomě zapojena jako tzv. nárazník, který slouží jako rozmělnovač podvodu. Následně společnost podotkla, že o tomto působení v podvodném řetězci nevěděla a ani vědět nemohla. Fakta, která byla zjištěna správcem daně, nebyla společností zpochybněna, avšak do povědomí se společnosti dostala až v průběhu daňové kontroly. Dále firma uvedla skutečnost, že správce daně neprovedl kontrolu u daňových subjektů, které řádně neplnily svou daňovou povinnost, ale že se soustředil pouze na subjekt s nadměrným odpočtem, což dle společnosti Kovostroj Bohemia s.r.o. není v souladu s právními úpravami a judikaturními principy. Poté na svou ochranu uvedla nesouhlas s neaktivitou vůči zjišťování potřebných dat, protože v té době, kdy byly obchody provedeny, neexistovalo žádné poskytování podrobných informací ze strany finanční správy. Naopak zdůraznila neférové jednání správce daně, který o daňových podvodech věděl již od února 2014, přičemž s informacemi přišel do společnosti až o 4 měsíce později. V další části se společnost opírala o judikaturu NSS a uvedla neexistenci standardní podnikatelské opatrnosti. V poslední části obhajoby bylo konstatováno, že opakovaný odběratel PARTNER STEEL je dlouhodobým odběratelem, a to od roku 2009.

Správce daně hned v prvním kroku odmítl žalobu a zopakoval důležitá fakta. První fakt obsahoval nesouhlas s nepřezkoumatelností, protože existují data, která potvrzují účast společnosti Kovostroj Bohemia s.r.o. v podvodném řetězci a zároveň utvrzují skutečnost, že firma o tomto podvodném jednání věděla a mohla vědět. Na námitku ohledně neférového jednání přišla jasná odpověď, která říká, že finanční správa o možnosti

daňového podvodu věděla od února 2014, ale nedisponovala tvrdými fakty. Následně bylo uvedeno, že prodej polskému odběrateli měl fungovat jako zbavování se důkazného břemene, protože v této fázi bylo zboží z ostravských skladů vyskladněno. Jako největší problémy byly ze strany správce daně uvedeny tyto pochybnosti:

- opakovaný obchod s dodavateli Legros Computer s.r.o., HONEST DRAFT s.r.o. a LY Metale CZ, s.r.o., po kterých následoval prodej do zahraničí a následné nárokování daňového odpočtu za nesplněných podmínek dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty;
- nestandardní obchodní postupy oproti klasickému obchodu (několika milionové obchody nechal v kompetenci osoby, která nebyla ve společnosti Kovostroj Bohemia s.r.o. zaměstnána);
- zakoupené zboží bylo ponecháno ve skladech dodavatele a nebylo zkontrolováno osobou figurující ve společnosti.

V případě dlouhodobého obchodního partnera PARTNER STEEL bylo finanční správou zjištěno, že do roku 2014 bylo prodané zboží obchodováno v rámci standardních podmínek (obchod zprostředkovávalo obchodní oddělení a zboží bylo vyskladňováno ze sídla v Týně nad Vltavou).

Výrok Krajského soudu v Českých Budějovicích

Krajský soud v Českých Budějovicích se nejprve zaměřila na výše zmiňované neférové jednání finanční správou vůči společnosti Kovostroj Bohemia s.r.o. V této situaci krajský soud zmínil, že pokud by došlo k informování již v únoru 2014, dalo by se částečně zamezit vzniku karuselového podvodu. Dále krajskému soudu chybělo odůvodnění, které by jasně říkalo, jaké preventivní opatření nebylo ze strany společnosti použito nebo jaké opatření měla provést. Na druhou stranu souhlasil s výrokem správce daně, který byl podložen daty z daňové kontroly i přes výše uvedené nedostatky. Z tohoto důvodu krajský soud nebyl na straně firmy Kovostroj Bohemia s.r.o., protože v těchto případech nemá správce daně prokázat, že o podvodném jednání společnost věděla, ale to že věděla nebo vědět mohla.

Jako další nedostatek, který uvedl Krajský soud v Českých Budějovicích, bylo nevysvětlení podstaty provedených obchodů, které nezapadaly do předešlých obchodních strategií společnosti Kovostroj Bohemia s.r.o. Tyto podezřelé obchody spočívaly v tom, že nakoupené zboží bylo prodáno v rozmezí několika hodin či dnů firmě, která zboží do

řetězce dodala. Dále toto zboží dopomohlo k enormnímu nárůstu tržeb za prodej zboží a to o 91,85 %.

V závěrečném verdiktu Krajský soud v Českých Budějovicích uvedl, že souhlasí s výrokem daňových orgánů. Tento výrok říká, že chování, v případě podvodného obchodování, bylo naprosto odlišné od standardních postupů. Zároveň bylo na základě logické spojitosti nepřímých důkazů stanoveno, že společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. věděla nebo mohla vědět o své účasti v obchodních řetězcích, které byly vytvořeny za účelem podvodného nárokování nadměrného odpočtu DPH.

Vzhledem k výše uvedeným okolnostem byla žaloba Krajským soudem v Českých Budějovicích zamítnuta. Na tento závěr přišla reakce v podobě kasační stížnosti.

Výrok Nejvyššího správního soudu

Po důkladném prozkoumání všech kasačních námitek NSS uvedl, že správce daně a žalované Odvolací finanční ředitelství postupovaly při dokazování podle daňového řádu a na základě zjištěných skutečností byl stanoven správný závěr. Tento právní závěr říká, že společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. nemá nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od firem Legros Computer s.r.o., HONEST DRAFT s.r.o. a LY Metale CZ, s.r.o., a to z důvodu výskytu neobvyklých obchodních postupů, ze kterých je patrné, že společnost věděla nebo mohla vědět o svém působení v tzv. karuselovém podvodu a nepodnikla proti této skutečnosti vhodná opatření omezující další zapojení.

Vzhledem k výše zmíněným okolnostem došel NSS ke stejnému závěru jako Krajský soud v Českých Budějovicích a kasační stížnost zamítnul.

Následné dění okolo výše zmiňovaného sporu

Jak již bylo zmíněno výše, tak společnosti Kovostroj Bohemia s.r.o. byl doměřena daň z přidané hodnoty a příslušné penále, které činilo 2 645 335 Kč. Doměřená daň byla uhrazena v řádném termínu, společnost neprovedla od přezkoumávaného roku daňový přestupek, což znamená, že splnila veškeré zákonné podmínky a mohla požádat o prominutí vyměřeného penále. Tato žádost byla finančním úřadem zamítnuta. Následně došlo k podání žaloby na zamítnutí, které Krajský soud v Českých Budějovicích vyhověl. Důvodem bylo nevysvětlení předchozího zamítnutí ze strany finančního úřadu. Ve druhém kroku byla žádost opět zamítnuta, protože finanční úřad uvedl, že se nejednalo o tzv. chybové jednání v dobré víře, ale o podvodné jednání, o kterém společnost věděla

nebo mohla vědět. Toto odůvodnění bylo pro krajský úřad dostačující a žádost o odpuštění zamítl. Po zamítnutí podala společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. kasační stížnosti k NSS. Ten o tomto sporu rozhodoval formou rozšířeného senátu. Závěrem tohoto sporu byl verdikt, který zamítnul odpuštění poplatků.

Shrnutí a vyjádření autora práce k danému případu

Ačkoliv tento spor obsahuje typické znaky pro karuselový podvod, tak autor s finálním verdiktem nesouhlasí, protože veškeré získané důkazy jsou nepřímého původu, a navíc nebyly jasně prokázány. Příkladem je obvinění společnosti Kovostroj Bohemia s.r.o. za to, že neprovedla důkladnou kontrolu dodavatelů před uzavřením obchodního kontraktu. Toto obvinění je dle autora neakceptovatelné, protože soud v tomto případě nezohlednil to, že se hlavní děj této kauzy odehrával v roce 2014. V tomto roce byla možnost důkladné kontroly dodavatele poměrně nižší, než je tomu dnes. Zároveň v této době neexistoval bližší specifikovaný návod, podle kterého by společnosti měly postupovat při provádění preventivních kontrol budoucích dodavatelů. Za další nedostatek autor považuje zaslepené jednání správce daně. Správce daně se v celém případě soustředí pouze na společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. (v tomto případě postupovala vždy v rámci zákona), ačkoliv se v případě objevují společnosti, které se vyhýbaly povinnosti spočívající v odvedení DPH do státního rozpočtu. U tohoto sporu je dle autora jednoznačné, že se soudy opírají pouze o to, že společnost o podvodném jednání mohla vědět.

Vrcholem tohoto sporu je finální zamítnutí nároku na odpuštění penalizace. I přes splnění všech zákonem stanovených podmínek (včasné uhrazení doměřené DPH, neprovádění podvodných činností od počátku daňové kontroly a včasné podání žádosti o prominutí poplatků) NSS žádost o prominutí zamítnul. V tomto případě se autor shoduje s vyjádřením předsedy rozšířeného senátu panem Josefem Baxou, který s finálním zamítnutím nesouhlasí. Své odlišné stanovisko zdůvodňuje tím, že zbytek senátu pohlíží na společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. jako na daňového podvodníka, přičemž by na ni měli pohlížet jako na obyčejný daňový subjekt.

Autor by na základě výše uvedených informací, znalostí a zkušeností v oblasti daní a daňových podvodů hodnotil tento spor jinak. Autor se domnívá, že nedošlo k jasnému prokázání nepřímých důkazů, kvůli kterým byla společnost Kovostroj Bohemia s.r.o. obviněna.

5.2 Judikatura 10 Afs 421/2019 - 63

Tato judikatura byla autorem vybrána z důvodu neúspěšného doměření DPH a v některých případech vyměření DPH.

Obsah a průběh sporu

Společnosti AB CHEMITRANS, s. r. o. byla Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj ve zdaňovacích obdobích březen 2012 až prosinec 2013 doměřena daň z přidané hodnoty u 12 případů a u 2 případů byla nově vyměřena. Jednalo se o přijatá plnění týkající se nákupu mědi, olova a zinku. Celkový doplatek činil téměř 41 800 000 Kč. Navíc bylo k tomuto doplatku stanoveno zákonné penále, které bylo vyměřeno na zhruba 7 600 000 Kč. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj tato doměření učinil z důvodu, že firma AB CHEMITRANS, s. r. o. věděla nebo vědět mohla o svém angažování v karuselovém řetězci. Proti tomuto rozhodnutí byla podána žaloba ke Krajskému soudu v Ostravě. Ten dal za pravdu společnosti AB CHEMITRANS, s. r. o. a výrok finančního úřadu zrušil. Odvolávací finanční ředitelství poté podalo kasační stížnosti k NSS, ale i ta byla zamítnuta.

Shrnutí sporu

Vyjádření Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj

Dne 1. 10. 2012 byla ve společnosti AB CHEMITRANS, s. r. o. zahájena daňová kontrola DPH za rok 2012, po které následovala kontrola další, a to 5. 5. 2014 za zdaňovací období 2013. Jednalo se o kontrolu přijatých plnění za nákup mědi, olova a zinku od těchto společností:

- BALUS Stavebniny a.s.;
- ILD servis, s. r. o.;
- JL Finance s.r.o.;
- Lesydí, s.r.o.;
- LSW SYSTEM s. r. o.;
- PGU s. r. o.;
- PRAETORIAM comp. s. r. o.

U těchto přijatých plnění byla správcem daně odhalena možnost výskytu karuselového podvodu, o kterém firma AB CHEMITRANS, s. r. o. věděla nebo mohla vědět. Z tohoto důvodu jim nebylo akceptováno nárokování nadměrného odpočtu na DPH. Výsledek

daňové kontroly byl správcem daně zaslán dne 20. 4. 2016. K tomuto rozhodnutí podala společnost AB CHEMITRANS, s. r. o. odvolání, které bylo zamítnuto.

Správce daně rozdělil podvodné jednání do dvou odvětví, jimiž jsou nákup mědi a nákup olova se zinkem. V prvním případě byl dle správce daně podvod uskutečňován ve zdaňovacích obdobích za duben až prosinec 2013. Správce daně v tomto případě konstatoval, že se společnost AB CHEMITRANS, s. r. o. zapojila do 11 obchodních řetězců, ve kterých došlo k uskutečnění karuselového podvodu. Za nestandardní okolnosti správce daně považuje:

- neobvykle nízké ceny (porovnáno s odborným vyjádřením Ústavu oceňování majetku a s obchody firmy KOVOHUTĚ ROKYCANY, a. s.);
- způsob zprostředkování samotné objednávky;
- podivná poptávka (neobvykle přesná shoda poptávky s nabídkou – nebylo pořizováno na sklad);
- mimořádně výhodné obchodní podmínky (společnost AB CHEMITRANS, s. r. o. nejprve obdržela platbu od odběratelů a až poté zaplatila svým dodavatelům, přičemž ze strany odběratelů nebyla požadována záruka);
- minimální kontrola zboží (kontrola probíhala pouze ověřením certifikátu kvality, množství kontrolováno nebylo a čistota zboží občasně spektrometrem, i když při lehkém znečištění cena mědi razantně klesá);
- zanedbaná kontrola dodavatelů.

Druhý případ se týkal obchodování s olovem a zinkem. Podvodné jednání probíhalo dle správce daně ve zdaňovacích obdobích za duben až prosinec 2013 a došlo zde k zapojení do 4 podvodných řetězců. I v tomto případě identifikoval správce daně některé neobvyklé postupy, mezi které patří:

- neobvykle nízké ceny (zboží bylo pořízeno za cenu nižší, než je cena udávaná samotnými výrobci a výrazný rozdíl byl objeven i u porovnávaných údajů od firmy Bekaert Bohumín, s. r. o.);
- způsob zprostředkování samotné objednávky;
- minimální kontrola zboží (množství nebylo nijak ověřováno a kvalita byla kontrolována pomocí tzv. tetování, což je doposud neidentifikovaná interní metoda);

- zanedbaná kontrola dodavatelů (od prosince 2012 bylo zahájeno obchodování s firmou, která nikdy nezveřejnila svou účetní závěrku);
- enormní nárůst obchodů se zinkem (v roce 2011 byly uzavřeny obchody za 15 600 000 Kč, přičemž v roce 2013 se tato částka pohybovala okolo 150 000 000 Kč).

Vyjádření žalobce a oponování správce daně

Žalobce s výše uvedenými skutečnostmi nesouhlasil a podal žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Námitky společnosti AB CHEMITRANS, s. r. o. byly směřovány na postupy správce daně, prekluzi možnosti správce daně stanovit DPH za zdaňovací období březen až červenec 2012 a na neprokázání neodvedené daně.

Firma AB CHEMITRANS, s. r. o. nesouhlasila s postupy správce daně, které spočívaly v tom, že před uzavřením odvolacího řízení správce daně neinformoval společnost o nově zjištěných věcech, čímž bylo zabráněno následnému doložení dalších důkazů. Na tuto námitku správce daně reagoval odpovědí, ve které uvádí, že tato námitka není na místě, protože společnost byla obeznámena 26. 6. 2017 výzvou k vyjádření. Dále správci daně společnost vytýkala nevyzvání k přeložení předloženého důkazu, který byl sepsán v anglickém jazyce. Tato námitka byla odůvodněna tak, že dle jejich mínění nebylo k důkazu správcem daně přihlíženo (vzhledem k jeho cizojazyčnému zpracování). V tomto případě správce daně vyjádřil jednoznačný nesouhlas. Na tento nepřeložený cizojazyčný důkaz sice správce daně společnost upozornil, ale i tak došlo k jeho prověření a k následnému usouzení, že se jedná o důkaz s minimální vypovídací hodnotou. Závěr první námitky se týkal údajné zanedbané kontroly, která probíhala pouze na základě ověření certifikátů. Zde společnost AB CHEMITRANS, s. r. o. uvedla, že je toto obvinění neadekvátní. Správce daně totiž ve svém spisu uvedl, i přesto že tento fakt označil za zanedbanou kontrolu, že se nejedná o nestandardní postup kontroly. Tuto skutečnost správce daně nevyvracel. Pouze dodal, že za nestandardní kontrolování považuje absenci jakékoliv další kontroly, kterou by byla ověřena kvantita a kvalita obchodovaného zboží.

Druhá námitka obsahovala prekluzi možnosti správce daně stanovit DPH za zdaňovací období březen až červenec 2012, což společnost odůvodňovala pomocí § 148 zákona č. 280/2009 Sb. Tento paragraf říká, že správce daně nemůže doměřit daň, poté co uběhla tříletá lhůta pro stanovení daně. Z tohoto faktu dle společnosti vyplývá, že správce daně mohl daň za výše zmiňované období doměřit maximálně do 2. 10. 2015 a ne až 7. 9. 2016,

což je dle uvedeného zákona nemožné. Zde dal správce daně společnosti AB CHEMITRANS, s. r. o. za pravdu a navrhl částečné zrušení zamítnutého odvolání (zrušení se vztahovalo na rok 2012).

V posledním kroku firma AB CHEMITRANS, s. r. o. namítala, že správce daně neprokázal neodvedení DPH v podvodných řetězcích. Tuto námitku označil správce daně jako absolutně zcestnou, protože ze závěrečné kontrolní zprávy jasně vyplývá, že neodvedení DPH bylo prokázáno pomocí příslušných finančních úřadů, spisů dostupných u správce daně nebo systémem VIES. Zároveň na tyto skutečnosti sám správce daně odkazuje.

V úplném závěru společnost AB CHEMITRANS, s. r. o. navrhla vyslechnout jednatele firmy EKOZINK Praha, s. r. o. pana Ing. J. T., který se na příslušném trhu pohybuje od roku 1994 a byl by schopen objasnit standardní obchodní návyky (tento krok měl sloužit k obhájení, že nedošlo k vědomému zapojení do karuselového podvodu). Tento návrh správce daně odmítnul, protože se dle jeho názoru nejedná o společnost, která obchoduje s podvodnými komoditami (společnost se zabývá nákupem zinkových odpadů a výrobou zinku s nízkou kvalitou).

Vyjádření Krajského soudu v Ostravě

Krajský soud v Ostravě se nejprve zabíral námitkou, která se týkala prekluze. V tomto případě krajský soud potvrdil to, že poslední možnost stanovení daně pro zdaňovací období březen až červenec 2012 byla 2. 10. 2015, přičemž k doměření došlo až po tříleté lhůtě dne 7. 9. 2016. Na základě této skutečnosti Krajský soud v Ostravě zrušil dodatečně doměřené DPH za výše zmiňované období. Zároveň došlo k zavrnutí všech námitek, které se týkaly tohoto zdaňovacího období. Další kroky krajského soudu směřovaly k námitce na neposkytnutí informací o nově zjištěných skutečnostech. Zde se krajský soud ztotožnil s výrokem správce daně a následně tento výrok krátce doplnil, že dle § 155 daňového řádu mají odvolací orgány povinnost informovat daňové subjekty. U zbylých výše zmiňovaných námitek Krajský soud v Ostravě souhlasil vždy s oponenturou správce daně.

Hrubý nesouhlas byl Krajským soudem v Ostravě vyjádřen u situace, kdy správce daně odmítnul výpověď pana Ing. J. T. Dle krajského soudu byla tato osoba vhodná pro podání informací ohledně obchodování na trhu s neželeznými kovy, protože se jednalo o osobu, která se v tomto odvětví pohybuje více než 15 let (ověřeno ve veřejném rejstříku).

I přes nevyslechnutí pana Ing. J. T. Krajský soud v Ostravě stanovil závěr, ve kterém uvádí, že skutkový stav, který byl správcem daně označen jako prokázaný, nelze považovat za dostatečný. Vzhledem k tomuto uvedenému faktu krajský soud zrušil a vrátil napadená rozhodnutí. Na základě tohoto výroku se správce daně rozhodl podat kasační stížnost k NSS.

Výrok Nejvyššího správního soudu

Podaná kasační stížnost byla NSS pečlivě prozkoumána a na základě výše uvedených skutečností NSS rozhodl, že je tato stížnost nedůvodná. Svůj závěr NSS odůvodnil tím, že při závažném obvinění, jako je podezírání z daňového podvodu, musí správce daně postupovat pečlivěji. Dle NSS se správce daně řádně neseznámil s obchodními standardy na trhu s neželeznými kovy. Bez detailních faktů mu tedy nenáleží právo obviňovat společnost AB CHEMITRANS, s. r. o. z toho, že při výše zmíněném obchodování používala nestandardní praktiky a vědomě se zapojila do karuselových podvodů na DPH. Dále NSS správci daně vyčetla nevyslechnutí dlouholetého účastníka trhu s neželeznými kovy pana Ing. J. T. ze společnosti EKOZINK Praha, s. r. o., kterého navrhovala firma AB CHEMITRANS, s. r. o. Toto vytknutí NSS doplnila faktem, že dle § 92 odstavce 5 písmena d) daňového řádu má správce daně povinnost prokázat fakta, která jsou rozhodující pro ověření skutečného obsahu.

Na závěr NSS rozhodl o tom, že společnost AB CHEMITRANS, s. r. o. má právo nárokovat uhrazení nákladů řízení po stěžovateli.

Následné dění okolo výše zmiňovaného sporu

Jak již bylo zmíněno výše, tak firmě AB CHEMITRANS, s. r. o. bylo doměřeno DPH ve výši 41 800 000 Kč. Proti tomuto doměření se společnost odvolala. Na výsledek odvolacího řízení však správce daně nečekal a k doměřenému DPH vyměřil i penále, které následně pomocí exekuce vymáhal. Vzhledem k tomu, že doměřené DPH nebylo pravomocné, a tak společnost napadla tyto exekuční příkazy, protože doměření se stává pravomocným až po rozhodnutém odvolání. Zápletku však vytváří metodika Finanční správy, ve které je uvedeno, že pokud byl první vystaven zajišťovací příkaz a jako druhý dodatečný výměr, tak ke stanovení DPH dochází již při vydání nebo doručení dodatečných výměrů. V tomto případě rozhodl NSS ve prospěch společnosti AB CHEMITRANS, s. r. o., protože DPH by měla být stanovena až v okamžiku rozhodnutí o právní moci (Hajdušek, 2018).

Shrnutí a vyjádření autora práce k danému případu

Autor na základě nastudování všech známých aspektů daného sporu a svých znalostí a zkušeností z oblasti daní a daňových podvodů souhlasí s verdiktem finálního rozsudku. Lze shrnout, že došlo k velkému pochybení ze strany správce daně. Ten si v tomto případě nedostatečně nastudoval standardní podmínky obchodování na trhu s neželeznými kovy a na základě nastudovaného minima stanovil verdikt, ve kterém uvedl, že společnost AB CHEMITRANS s. r. o. o svém působení v podvodném obchodním řetězci věděla nebo vědět mohla. Takovéto postupování je dle autora nepřijatelné a ležérní. Správce daně by měl ve všech případech podrobně nastudovat zaběhlé obchodní metody příslušných trhů a až poté stanovit tak vážné obvinění, jako je obvinění z účasti na daňovém podvodu. Další velké pochybení předvedl dle autora správce daně u doměření DPH za zdaňovací období březen až červenec 2012. Zde si správce daně nepohlídal zákonem stanovený termín a doměřil firmě AB CHEMITRANS, s. r. o. DPH až po zákonné tříleté lhůtě. Takovýto zkrat je dle autora nepřípustný, protože správce daně si takové věci musí pohlídat.

5.3 Judikatura 7 Afs 132/2019 – 38

Autor zvolil tuto judikaturu nejen kvůli vyskytujícím se typickým znakům daňového podvodu, ale také proto, že v tomto případě bylo obchodováno s mobilními telefony. Tato věc byla dříve často součástí daňových podvodů, ale dnes je na tuto komoditu v ČR uvalena přenesená daňová povinnost, tudíž je provedení karuselového podvodu zcela nemožné.

Obsah a průběh sporu

Společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. byla dne 4. 6. 2014 Finančním úřadem pro hlavní město Prahu vyměřena DPH v celkové výši 7 186 393 Kč (jednalo se o snížení nadměrných odpočtů). V tomto případě šlo o zdaňovací období za 4. čtvrtletí 2012 a březen 2013. Výše zmíněné rozhodnutí bylo založeno na možném výskytu daňového podvodu. Proti tomuto rozhodnutí firma PHOBOS BOHEMIA s. r. o. následně podala odvolání, které bylo dne 15. 12. 2015 Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuto. Po tomto zamítnutí následovalo podání žaloby k Městskému soudu v Praze. Ten po důkladném prozkoumání žalobu zamítl. Společnost poté využila možnost podání kasační

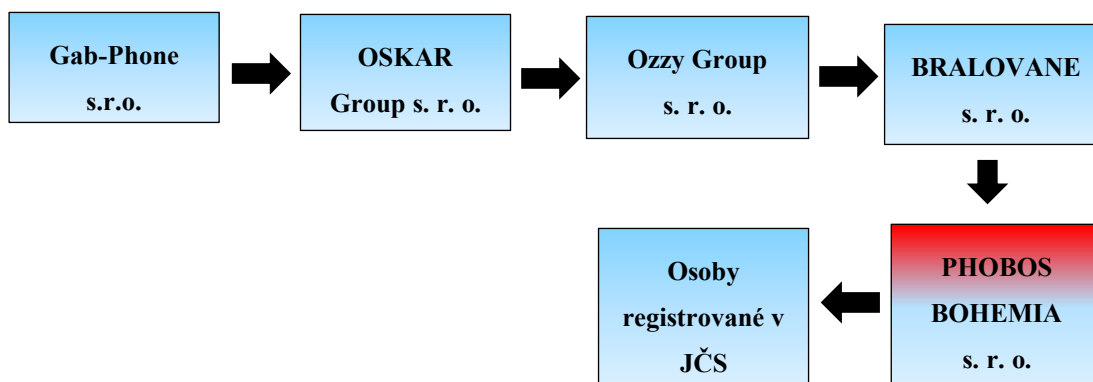
stížnosti k NSS, ale i ten kasační stížnost zamítnul a dal za pravdu daňovým orgánům a městskému soudu.

Shrnutí sporu

Vyjádření Finančního úřadu pro hlavní město Prahu

Finanční úřad pro hlavní město Prahu vyměřil společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. dodatečné DPH, a to na základě podezření z účasti na karuselovém podvodu. Svě podezření správce daně postavil na několika ověřených faktech. Dle správce daně se jednalo o mimořádné obchodování ve výše zmíněných zdaňovacích obdobích, jehož předmětem byly mobilní telefony značky Apple iPhone. Při ověřování těchto obchodů správce daně objevil obchodní řetězec, který je vyobrazen na Obrázku 12.

Obrázek 12: Obchodní řetězec v případě PHOBOS BOHEMIA s. r. o.



Zdroj: Judikatura 11 Af 10/2016 – 43, zpracováno autorem

Obrázek 12 ukazuje obchodní řetězec, jehož součástí je společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. U tohoto řetězce objevil správce několik podezřelých skutečností, které dokazovaly výskyt daňového podvodu.

První neobvyklý fakt byl založen na tom, že společnosti OSKAR Group s. r. o. a Ozzy Group s. r. o. měly jediného a společného společníka pana Filipa Schováňka, který byl také jednatelem těchto společností. Největší pochybnost však vytvářela první společnost Gab-Phone s. r. o. a její jednatel, protože je nebylo možné kontaktovat a poslední přiznání k DPH bylo podáno za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012. Toto přiznání obsahovalo pouze uskutečněná plnění, přičemž základ DPH byl cca 200 000 000 Kč a DPH cca 40 000 000 Kč. Z těchto údajů vyplývá, že v přezkoumávaném zdaňovacím období za březen 2013 společnost Gab-Phone s. r. o. nepodalo jediné přiznání k DPH, které by

potvrzovalo nákup a prodej mobilních telefonů. Další pochybnost byla spatřována v samotných komoditách, kterými byly již zmiňované mobilní telefony značky Apple iPhone. Společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. správci daně uvedla, že nejprve se mělo jednat o nákup 2 000 ks mobilních telefonů, ale nakonec bylo nakoupeno 1 200 ks, přičemž dodací list obsahoval 2 000 výrobních čísel. Společnost tak nemohla prokázat, která zařízení nakoupila a následně prodala, což správce daně považuje jako nedostatečnou kontrolu obchodovaného zboží.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem správce daně popsal funkce všech zapojených společností. S tímto rozdělením funkcí se následně ztotožnila i Policie ČR. Rozdělení vypadalo dle správce daně takto:

- Gab-Phone s. r. o. – missing trader;
- OSKAR Group s. r. o. – buffer;
- Ozzy Group s. r. o. – buffer;
- BRALOVANE s. r. o. – buffer;
- PHOBOS BOHEMIA s. r. o. – broker.

Policie ČR následně potvrdila tvrzení správce daně, který po důkladném prozkoumání uvedl, že hlavním organizátorem byl jednatel společnosti Gab-Phone s. r. o. Ten měl pod kontrolou firmu Gab-Phone s. r. o. a prostřednictvím svých kumpánů i ostatní články podvodného řetězce. Provedené transakce tak byly mezi počátečními společnostmi neekonomické a sloužily pro odvedení pozornosti.

Dále správce daně uvedl skutečnosti, ve kterých spatřuje nestandardní jednání vedoucí k účasti na daňovém podvodu. Odlišnost správce daně spatřuje v následujících skutečnostech:

- třetí osoba navrhla společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. obchod, který nebyl v souladu s ekonomickou činností dané společnosti;
- platby byly přijímány a odváděny z bankovního účtu, který byl založen na popud třetí osoby;
- dodavatelé a odběratelé byli vybíráni třetí osobou;
- finance, které byly potřeba na krytí obchodů s mobilními telefony, byly zajištěny třetí osobou;

- ačkoliv se jednalo o několika milionové platby, tak nedošlo k podepsání jakékoliv smlouvy, která by zajistila pojištění obchodovaného zboží nebo možnou reklamaci;
- firma PHOBOS BOHEMIA s. r. o. nebyla obeznámena o původu zboží (v době obchodování se jednalo o rizikové zboží);
- zboží bylo skladováno ve skladech přepravce, tudíž nedošlo k fyzickému přebrání danou společností.

K výše uvedenému správce daně dodal, že zmíněné skutečnosti by nebyly nestandardní, pokud by se na ně pohlíželo jednotlivě. V tomto případě je však zapotřebí pohlížet na skutečnosti jako na celek, protože se jednalo o obchody, jejichž základ daně se pohyboval v rámci několika milionů, přičemž běžně realizované obchody společnosti nepřesahovaly částku 900 000 Kč.

Na závěr správce daně uvedl, že společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. vzhledem k výše uvedeným skutečnostem věděla nebo mohla vědět o výskytu daňového podvodu. Zároveň společnosti vytknul neprovedení dostatečných kontrolních kroků, které by mohly karuselovému podvodu zabránit.

Výpovědi pro Policii ČR

Správci daně byly Policií ČR poskytnuty tyto výpovědi:

- **jednatelka společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o.** – paní jednatelka Policii ČR uvedla, že obchodování, které se týkalo mobilních telefonů značky Apple iPhone, měla na starosti třetí osoba. Ta jednatelce nabídla nákup zboží, které dodavatelská společnost BRALOVANE s. r. o. nemohla nebo nechtěla prodávat firmám do JČS. Tento fakt si paní jednatelka nijak neověřovala. Dále jednatelka uvedla, že výběr dodavatelů a odběratelů měl být v kompetenci třetí osoby. Na tom se domluvila s jednatelem společnosti MCN s. r. o., se kterým následně uzavřela smlouvu. Tato smlouva obsahovala bod, ve kterém bylo uvedeno, že se jedná o bezúročné poskytnutí prostředků (tyto prostředky musel dlužník po vratce DPH vrátit věřiteli);
- **zaměstnanec společnosti Hellman Worldwide Logistic s. r. o.** – zaměstnanec skladovací společnosti ve své výpovědi uvedl, že se celkem jednalo o 1150 ks mobilních telefonů Apple iPhone 5 black. Toto zboží bylo prodáváno do

Estonska, Německa, Polska a Litvy. Zaměstnanec dále potvrdil, že nedošlo k podepsání žádné smlouvy a vše je podloženo pouze dodacími listy a fakturami;

- **jednatel společnosti MNC s. r. o. (třetí osoba)** – třetí osoba pro Policii ČR uvedla, že na obchodování s těmito komoditami přistoupila kvůli nadměrnému množství, které by firma Apple nikdy nedodala (vyšší objem prodeje uzavírá společnost Apple pouze s operátory). Dále třetí osoba uvedla, že je dlouhodobým známým bratra jednatelky společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o., a tak jí tento obchod přednostně nabídl. Dle třetí osoby měla odběratele vybírat jednatelka firmy PHOBOS BOHEMIA s. r. o. Společnost MNC s. r. o. pouze inkasovala provizi z uzavřených obchodů (v tomto kroku se výpovědi jednatelky společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. a jednatele společnosti MNC s. r. o. rozchází, protože paní jednatelka Policii ČR uvedla, že o odběratelích neměla žádné informace, protože jejich výběr byl v kompetenci třetí osoby).

Na základě výše uvedených skutečností Policie ČR a správce daně vyvodili společný závěr, ve kterém uvádí, že společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. se kvůli své nepozornosti účastnila připraveného daňového podvodu.

Vyjádření žalobce a oponování správce daně

Firma PHOBOS BOHEMIA s. r. o. se s výše uvedenými fakty neztotožnila, a tak proti výroku Finančního úřadu pro hlavní město Prahu podala žalobu k Městskému soudu v Praze. Tuto žalobu společnost postavila na čtyřech odvolacích důvodech, kterými jsou:

- **nezákonné vyměřovací řízení** – v tomto odvolacím bodě společnost nařkla Finanční úřad pro hlavní město Prahu z toho, že při vyměřovacím řízení nepostupovala v rámci zákonů a dle judikatur Soudního dvora Evropské unie a NSS. Dále společnost dodala, že vyměřovací řízení trvalo déle než dva roky, což je vzhledem k objemu a časové náročnosti případu nezákonné. Na základě tohoto faktu měla být dle § 89 a § 90 daňového řádu zahájena daňová kontrola. Společnost si tak stála za svým výrokem, že správce daně pochybil a finální rozhodnutí by měla být neplatná;
- **nemožnost vyjádřit se** – společnost ve svém vyjádření uvedla, že ji správce daně neinformoval o prováděných postupech, což zahrnuje nemožnost vyjádření se k daným skutečnostem tohoto případu;

- **nepodložená tvrzení Odvolacího finančního ředitelství** – zde se společnost ohradila proti výrokům OFŘ. Jejich závěry dle žalobce postrádají odůvodnění a oporu ve spisu. Tuto skutečnost společnost opět doplnila tím, že vyměřené DPH je nezákonné a nedošlo zde k jednání v rámci judikatur SDEU a NSS. Dále společnost odmítala pochybení v kontrole svého dodavatele, protože si spolehlivost ověřila pomocí veřejných registrů, což je dle ní jediná možnost ověření;
- **neprokázání vědomé účasti** – v tomto případě společnost zastává názor, že správce daně nijak fakticky nepodložil své obvinění. Toto obvinění je zakládáno na tom, že společnost o své účasti na daňovém podvodu věděla nebo vědět mohla. Naopak společnost své kroky v daném případě náležitě vysvětlila a své jednání s dodavatelskou společností BRALOVANE s. r. o. považuje za standardní.

Po odůvodnění těchto čtyř odvolacích bodů došlo k vyjádření Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, který společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. oponoval takto:

- **vyjádření k 1. odvolacímu důvodu** – na začátek správce daně uvedl, že si stojí za všemi provedenými postupy, které v daném případě použil. První odvolací bod není dle správce daně na místě, protože tento případ nebyl zahlcen nadměrným množstvím úkonů, které by vedly k pracnému prověřování. Provedené úkony tak byly úměrné k danému případu;
- **vyjádření k 2. odvolacímu důvodu** – u tohoto odvolacího důvodu správce daně potvrdil své pochybení, které však bylo napraveno v odvolacím řízení. V tomto následném řízení měla společnost možnost nahlédnout do dokumentů, které byly získány od Policie ČR, a také do všech spisů týkajících se daného případu;
- **vyjádření k 3. odvolacímu důvodu** – s třetím výrokem společnosti správce daně hrubě nesouhlasil. Dle správce daně byly judikatury, které společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. uváděla jako podklad pro svou obhajobu, s řešeným případem neslučitelné. Následně správce daně doplnil, že kontrola pomocí veřejných registrů je nedostačující, a společnost tak neprovedla potřebné kroky při kontrole dodavatelů, které by zabránily účasti na karuselovém podvodu;
- **vyjádření k 4. odvolacímu důvodu** – v posledním bodě správce daně odmítl akceptovat názor žalobce. Dle správce daně bylo řádně prokázáno, že společnost o daňovém podvodu věděla nebo vědět mohla, a nejedná se tak o neověřené

domněnky. Na závěr správce daně označil jednání společnosti za nestandardní a absolutně neslučitelné s chováním řádného hospodáře.

Na základě výše uvedené oponentury a právním argumentům správce daně navrhl, aby Městský soud v Praze žalobu podanou společností PHOBOS BOHEMIA s. r. o. zamítl.

Výrok Městského soudu v Praze

Po důkladném prozkoumání výše uvedených skutečností Městský soud v Praze uvedl, že podaná žaloba od společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. je nedůvodná. Po vyřčení toho výroku Městský soud v Praze souhrnně okomentoval všechny čtyři odvolací důvody, na kterých byla žaloba postavena.

Svůj komentář započal Městský soud v Praze u prvního odvolacího důvodu, ve kterém se žalobce ohrazoval proti provedeným postupům. Zde dal městský soud za pravdu správci daně. Dle městského soudu nedošlo k pochybení, které by vedlo ke zrušení doměřeného DPH. Tento názor odůvodnil tím, že správce daně se správně začal o tento případ zajímat ve chvíli, kdy narazil na zvláštní pochybnosti, které se týkaly vysokého nadměrného odpočtu DPH (znatelný rozdíl oproti minulým zdaňovacím obdobím). Dále městský soud k tomuto bodu uvedl, že nezaznamenal jakékoliv pochybení ze strany správce daně, když tento případ započal pouhou výzvou na předložení vybraných dokumentů týkajících se ověřovaných zdanitelných plnění. Důvodem bylo nedostatečné množství získaných důkazů, které by mohly vést k přímému obvinění z daňového podvodu. Poté se městský soud vyjádřil k časovému harmonogramu, který byl dle společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. zbytečně protahovaný. Ani v tomto případě nedošlo k objevení pochybných skutečností, a tak i zde městský soud uvedl, že se nejedná o skutečnost porušující příslušnou legislativu.

Po okomentování první části přišla na řadu část zabývající se postupy, které v daném případě provedla společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. Dle městského soudu společnost volila nesprávné postupy při volbě obchodních partnerů, a následně tento fakt podpořila vědomou ignorací znaků, které jsou typické pro karuselový podvod. Svou vědomou účast společnost podpořila také tím, že se o prováděné obchody zajímala pouze okrajově, i přestože se jednalo o transakce, které byly až třináctkrát větší než základy daně v minulých zdaňovacích obdobích. S tím souvisí také fakt, že standardní prováděné obchody (základ daně cca 900 000 Kč) byly uzavírány smluvně, přičemž ověřované obchody (základ daně cca 13 000 000 Kč) žádnou smlouvou obsahující obchodní

podmínky (práva společnosti, provize, způsob skladování, ověření kvality a kvantity atd.) nedisponovaly. Dále městský soud považoval za nestandardní to, že společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. přistoupila na tento obchod kvůli tomu, že dodavatelská firma BRALOVANE s. r. o. nechtěla prodávat zboží do JČS (měla obavy z nadměrného odpočtu DPH). Zavádějící bylo také to, že celý tento obchod byl nastaven jako přeprodej zboží, o čemž společnost také věděla. Veškerá výše uvedená pochybení byla podepsána tím, že i když se jednalo o neobvykle objemný obchod, který se vymykal běžnému obchodování, tak společnost nedokázala doložit jakoukoliv dokumentaci k daným transakcím.

Na základě výše uvedených skutečností Městský soud v Praze uvedl, že obvinění z daňového podvodu, které na společnost uvalil správce daně, bylo prokázáno. Poté městský soud podotknul, že správce daně postupoval v rámci příslušných zákonů a judikatur SDEU a NSS. Dále shrnul, že společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. nepodnikla potřebná opatření, která by zamezila účasti na daňovém podvodu. Zároveň městský soud dodal, že se ze strany společnosti nejednalo o tzv. dobrou víru, protože firma vstoupila na trh, který si předem neanalyzovala. V závěru tak Městský soud v Praze potvrdil výrok správce daně, který říká, že společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. o účasti v karuselovém podvodu věděla nebo vědět mohla. S tímto výrokem společnost nesouhlasila, a učinila tak v tomto případě poslední možný krok, kterým je podání kasační stížnosti k NSS.

Výrok Nejvyššího správního soudu

Poslední slovo v tomto sporu padlo na Nejvyšší správní soud, který měl za úkol posoudit, zda byly finální výroky Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a Městského soudu v Praze dostatečně podloženy. Tento výrok říká, že společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. věděla nebo mohla vědět o zapojení do obchodního řetězce, který byl zasažen karuselovým podvodem.

NSS daný spor nejprve důkladně prozkoumal a poté uvedl své připomínky. Dle NSS je na základě doložených důkazů jasné, že se společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. vyskytla v podvodném obchodním řetězci. Tento fakt vyplývá z jednotlivých skutečností, kterými jsou:

- dodavatelská společnost BRAOVANE s. r. o. nakoupila mobilní telefony značky Apple iPhone od firem (Oskar Group s. r. o. a Ozzy Group s. r. o.), které nakupovali od společnosti Gab-Phone s. r. o.;
- společnost Gab-Phone s. r. o. ve zkoumaných zdaňovacích obdobích nepodávala přiznání k DPH, nevykazovala žádná plnění a neodváděla DPH;
- firmu Gab-Phone s. r. o. je nemožné kontaktovat.

Důležitým faktorem je také to, že výše uvedené skutečnosti společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. nijak nepopírá. Dle NSS jsou skutečnosti, které vybral jako stěžejní, typické pro daňové podvody specializují se na DPH. Zároveň dodal, že proti jednatelům zúčastněných společností (Gab-Phone s. r. o., Oskar Group s. r. o., Ozzy Group s. r. o. a BRALOVANE s. r. o.) bylo zahájeno trestní stíhání za krácení daně. Celková škoda byla vyčíslena na cca 220 000 000 Kč. Po tomto shrnutí NSS podotkl, že pouhý výskyt daňového podvodu k odepření nadměrného odpočtu na DPH nestačí.

Na předchozí větu však navázal tím, že s Finančním úřadem pro hlavní město Prahu a Městským soudem v Praze ztotožňuje a je toho názoru, že o existenci daňového podvodu na DPH společnost věděla nebo mohla vědět. Důvodem je dle NSS neopatrné zapojení se do obchodu, který nebyl součástí hlavní podnikatelské činnosti (velkoobchod s bezpečnostními autodoplňky) a zároveň tyto prověřované transakce převyšovaly standardní obchody o několik milionů korun. Následně NSS vytýkal společnosti to, že vstupovala do tržního odvětví bez jakékoliv předchozí kontroly a provedené obchodní transakce si nijak smluvně nezajistila.

Dále NSS uvedl, že správce daně doložil dostatečné množství materiálů, které potvrzují účast na karuselovém podvodu. Zároveň NSS podotkl, že jednatelka společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. v jednotlivých výrocích nezachovávala jednotnost, což vedlo k rozdílnosti v jejích vyjádřeních. Tato skutečnost absolutně vyvrací možnost jednání v tzv. dobré víře. Na závěr NSS dodal, že společnost nedokázala prokázat ekonomický smysl provedených obchodních transakcí. Společnost totiž opomenula obecný pohled na provedené obchody a brala v potaz pouze zisk plynoucí z daných transakcí.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem se NSS rozhodl kasační stížnost zamítnout a ztotožnil se tak s finálními výroky Městského soudu v Praze a Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.

Následné dění okolo výše zmiňovaného sporu

Jak již bylo zmíněno výše, tak společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. byl ve zdaňovacích obdobích za poslední čtvrtletí 2012 a březen 2013 odepřen nárok na nadměrný odpočet ve výši 7 186 393 Kč. Předmětem podvodného obchodování byly mobilní telefony značky Apple iPhone. Z dané judikatury je patrné, že se společnost ocitla v podvodném řetězci, který okradl stát o zhruba 450 000 000 Kč.

Celou touto kauzou se zabíral Krajský soud v Ostravě, který udělil hlavnímu šéfovi organizovaného gangu třináct let vězení. V čele celého řetězce stál polský podnikatel Wojciech Smielak, který měl pod svými křídly dvanáct spolupachatelů. Krajský soud udělil dvanáctiletý trest pouze deseti komplicům a dva komplice zprostil obžaloby. Celá akce spočívala v tom, že podvodný gang pořizoval mobilní telefony v Číně a Spojených arabských emirátech. Odtud putovalo zboží na Slovensko a následně do skladovacích prostorů v Olomouci a Ostravě. Poté následovala řada transakcí, které prováděla nekontaktní společnost. Tyto transakce sloužily k odvádění pozornosti. Následně bylo zboží prodáno do JČS, za což si společnost na pozici brokera nárokovala nadměrný odpočet na DPH. Policie ČR zabavila členům gangu majetek za 100 000 000 Kč. Zbylé peníze, které by měly putovat zpět správci daně, byly údajně proinvestovány panem Wojciechem Smielakem. Ten podvodně získané miliony investoval do apartmánů na chorvatském ostrově Vir. Hlavní obžalovaný je aktuálně držen ve Spojených státech amerických, kam před lety unikl (ČT 24, 2020).

Vzhledem k tomu, že se objevovalo více a více podvodů s elektronikou, jako jsou např. herní konzole, mobilní telefony, notebooky a tablety, došlo 1. 4. 2015 k novele zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Součástí této novely je to, že na výše uvedenou elektroniku byla při dovozu uvalena přenesená daňová povinnost (Sobotková, 2015). Aktuálně je dle § 92 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a § 2 nařízení vlády č. 361/2014 Sb., na mobilní telefony uvalena přenesená daňová povinnost při dodání, jehož základ daně překročil částku 100 000 Kč.

Shrnutí a vyjádření autora práce k danému případu

Dle autora se jedná o případ disponující všemi typickými znaky, které vedou k účasti na daňovém podvodu. Ze strany společnosti PHOBOS BOHEMIA s. r. o. došlo k absolutnímu zanedbání počáteční kontroly dodavatele, díky které by mohlo dojít k vyhnutí se podvodnému obchodnímu řetězci. Autor se domnívá, že společnost

zamezení v plánu neměla, protože několika milionové obchody byly uzavírány po domluvě se známým bratrem jednatelky společnosti. Veškeré transakce výše probíraného sporu byly uzavřeny pouze slovně a bez jakékoliv smlouvy (u standardních obchodů byly smlouvy uzavírány), což by dle autora řádný hospodář neudělal. Dále autor negativně hodnotí skutečnost, že se společnost o prověřované obchody nijak speciálně nezajímala, i přestože se jednalo o transakce na trhu, který byl vzhledem k hlavní ekonomické činnosti odlišný. Navíc se jednalo o transakce, které přesahovaly běžné transakce společnosti o několik milionů Kč.

Naopak pozitivně autor hodnotí práci Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, který objevil dostatečné množství objasňujících dokumentů. Tyto dokumenty pomohly prokázat vědomost o zapojení se do daňového podvodu a zároveň z nich bylo zřejmé, že jednatelka firmy PHOBOS BOHEMIA s. r. o. propůjčila svou společnost k prodeji mobilních telefonů Apple iPhone do JČS. Kladný postoj má autor i k reakci Vlády České republiky, která zařadila výše zmiňovanou problémovou komoditu na seznam zboží, na něž je při dodání aplikována přenesená daňová povinnost.

Dle autora je na základě nastudování všech známých aspektů daného sporu a svých znalostí a zkušeností z oblasti daní a daňových podvodů finální rozsudek NSS a Městského soudu v Praze správný, čímž potvrzuje to, že společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. o výskytu daňového podvodu věděla nebo mohla vědět.

6 Doporučení na omezení podvodů na DPH

6.1 Zavedení RTvat systému

Autor se ztotožňuje s vyjádřením Ainswortha (2011), ve kterém říká, že jediný systém, který opravdu dokáže zastavit podvody na DPH, je RTvat (charakterizováno v podkapitole 4.1.3) systém založený na již existujících technologiích (bezhotovostní platby a software kontrolující bezhotovostní platby). Stejného názoru je i Ševčík (2018), který pozitivně hodnotí přímý odvod DPH správci daně (ta je doposud uhrazována se základem prodávajícímu). Podobný daňový systém je pod názvem Split payment testován v Polsku již od roku 2018. Aktuálně je systém v Polsku využíván na tuzemské platby, které spadají do režimu přenesené daně. Těmi jsou např. dodávání mobilních telefonů, paliva a poskytování stavebních služeb (KPMG, 2019). Hodnocení systému je plánováno na rok 2022. Pokud by výsledky tohoto testu byly pozitivní, tak by dle autora bylo vhodné pokračovat v tomto testování v ostatních členských státech a následně tento test aplikovat v rámci Evropské Unie.

Autor zastává názor, že zavedení tohoto systému by firmám přineslo odlehčení v administrativě. Zároveň autor souhlasí s hrozbou, kterou uvádí Ševčík (2018). Tato hrozba spočívá v tom, že pokud by nastala situace vedoucí ke ztrátě dat, tak by došlo k ohromné ekonomické katastrofě. Nicméně vzhledem k dnešní technické vyspělosti je zřejmé, že pravděpodobnost takovéto situace bude nízká.

Aktuální problém, kvůli kterému je výskyt daňových podvodů enormní, je takový, že je DPH hrazena přímo dodavateli. V aktuálním případě má dodavatelská společnost možnost vyinkasovat částku s daní, kterou následně neodvede a zmizí z trhu. Společná firma po intrakomunitárním prodeji nárokuje zaplacenou daň a daňový podvod je na světě. Takováto situace je v systému RTvat zcela vyloučena, protože tento systém je založen na tom, že DPH se dodavatelské firmě vyhne a poputuje přímo ke správci daně.

Dalším omezujícím nástrojem na daňové podvody by dle autora mohl být plošný reverse charge, jehož plánovaný start byl v České republice plánován na 1. 7. 2020. Bohužel k tomuto zavedení nedošlo, a to kvůli vypuknutí celosvětové pandemie COVID-19. Ministerstvo financí se zavedením v nejbližší době nepočítá, protože není součástí navrhovaných změn pro rok 2021 (Běhounek a Běhounková, 2020).

6.2 Doporučení daňovým subjektům

Níže uvedená doporučení jsou sestavena pro nevinné daňové subjekty, které se v budoucnu mohou nevědomě stát jedním z článků propracovaného karuselového podvodu. Návrhy autora jsou vytvořeny na základě výše analyzovaných judikatur.

Žádná společnost na světě si nemůže být jistá svou neúčastí v podvodných řetězcích, které se specializují na DPH. Při provádění obchodních činností stačí malá nepozornost a v okamžiku se nevinná společnost nevědomky stane partnerem firmy, která má za úkol neodvést DPH nebo se společností, která v řetězci vystupuje jako tzv. „nárazník“. Pokud má společnost v plánu uzavřít obchod s novým partnerem, měla by si nejprve svého nového dodavatele důkladně prověřit (v rámci jejich kompetence). V následujících odstavcích jsou uvedena některá doporučení, na které by společnosti neměly při provádění kontroly zapomenout.

První kroky společností by měly směřovat do veřejných registrů, které uvádí základní informace. Autor pro kontrolu doporučuje veřejný obchodní rejstřík v kombinaci se systémem VIES (charakterizován v podkapitole 3.2.2). Dle autora je v těchto registrech zapotřebí ověřit tato data:

- vznik společnosti a registrace k DPH;
- platné DIČ;
- spolehlivost plátce;
- bankovní účet;
- adresa sídla;
- předmět podnikání.

Pokud by nedošlo k ověření těchto informací, mohla by dle Diviše a Vlka (2017) nastat situace, kdy nový obchodní partner nemá prokazatelnou minulost, potřebné dokumenty k obchodování na vybraných trzích a ve vedení stojí osoby bez jakýchkoli zkušeností. Takovéto pochybení nastalo ve výše analyzované judikatuře. Společnost Kovostroj Bohemia, s. r. o. uzavřela obchod se společností, kterou považovala za spolehlivou. Problém byl však v tom, že v čele společnosti stál pouze jeden jednatel, který nedisponoval potřebnými zkušenostmi. Dále by společnosti měly kontrolovat adresu sídla nového dodavatele, protože uváděné adresy mohou být fiktivní nebo jsou to adresy vymyšlených kanceláří.

Autor se také shoduje s doporučením, které uvádí Diviš a Vlk (2017). Ti upozornují daňové subjekty na to, že by si měly dát pozor na nabízenou cenu, která se u karuselových podvodů může pohybovat hluboce pod tržním průměrem. Dále by měly dbát na kontrolu obchodních podmínek, které jsou ve většině případů nestandardní a odlišné oproti běžným podmínkám. Autor jako příklad opět uvádí společnost Kovostroj Bohemia, s. r. o., která své zakoupené zboží mohla ponechat ve skladech dodavatele, ačkoliv vlastnila velké prostory v sídle společnosti.

Dalším důležitým krokem je dle autora uzavření smlouvy k daným obchodům. Tato smlouva by měla obsahovat jasně stanovené podmínky, kterými se budou obě strany transakce řídit. Jako příklad autor uvádí spor, ve kterém společnost PHOBOS BOHEMIA s. r. o. smluvně nezaopatřila nově uzavřenou transakci. Tato skutečnost byla jedním z důležitých faktů vedoucích k vědomé účasti na karuselovém podvodu.

Důležitá je dle autora také kontrola webových stránek společnosti, z nichž je možné ověřit výskyt obchodovaného zboží. Na stránkách je také možné porovnat společnost obchodované zboží se standardní nabídkou nového partnera. Díky tomuto kroku si společnost ověří, zda je obchodované zboží součástí uváděného předmětu podnikání.

Autor dále uvádí fakt, že mezi nezbytné patří také kontrola základního kapitálu potencionálního dodavatele, protože společnost s nízkým základním kapitálem může vypadat podezřele. V ČR je dle § 142 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích od roku 2014 možné založit společnost s ručením omezeným se základním kapitálem ve výši pouhé 1 Kč (do roku 2014 byl minimální základní kapitál 200 000 Kč). Murár (2016) uvádí, že celkové minimální náklady na založení společnosti s ručením omezeným se pohybují okolo 5 150 Kč. Dle autora je pro strůjce podvodů v dnešní době mnohem jednodušší založit tzv. bílého koně, který po provedených obchodech z trhu zmizí. Autor shledává výhodu pro podvodníky v tom, že oproti potencionálnímu příjmu z podvodu je aktuální nákladová část zanedbatelná.

Veškerá výše zmiňovaná doporučení slouží pouze jako částečné upozornění na možnost výskytu karuselového podvodu nebo mohou sloužit jako důkaz pro nesprávné obvinění. Nástrojů pro kontrolu nových dodavatelů je v dnešní době spousta, ale žádný z nich společně nezaručí jistou neúčast v podvodných řetězcích. I přesto autor zastává názor, že pokud by došlo k aplikování těchto doporučení u všech společností, následoval by razantní pokles výskytu karuselových podvodů.

Závěr

Autor vypracoval diplomovou práci na téma Daňové podvody na dani z přidané hodnoty. Pro konkrétnost byly autorem vybrány tzv. karuselové podvody. Tento typ podvodu byl vybrán kvůli jeho známosti a rozšířenosti v oblasti DPH. Zároveň se jedná o daňový podvod, který je v daňovém oboru často diskutován.

Pro dosažení všech stanovených cílů autor musel nejprve zpracovat problematiku daňových podvodů s důrazem na DPH. Na úvod autor obecně charakterizoval daň z přidané hodnoty, její princip fungování a také mezeru DPH, jež je s touto daní úzce spjata. Po úvodní charakteristice se již autor zabíral hlavním tématem, a to daňovými podvody a úniky. Nejprve došlo k obecnému vymezení těchto pojmů a poté následovalo vymezení příčin jejich vzniku a metody měření, na což autor navázal představením několika typických daňových podvodů a úniků. Dále se autor v první části diplomové práce zaměřil na nástroje, které jsou aktuálně využívány pro boj s daňovými podvody a úniky na území České republiky a Evropské unie. Závěr první části byl věnován návrhům řešení, které by mohly v budoucnu zamezit výskytu karuselových podvodů.

Ve druhé část diplomové práce byla autorem provedena analýza judikatur ČR obsahující téma karuselových podvodů. Provedené analýzy obsahovaly podrobné rozpracování případu, vyjádření všech stran sporu, výroky krajských soudů a nejvyššího správního soudu, následné dění okolo řešených případů a na závěr shrnutí a vyjádření autora práce.

Závěr diplomové práce autor věnoval doporučením, která by mohla vést omezení výskytu karuselových podvodů. Za vysoce vlivný nástroj autor považuje systém RTVat, který je aktuálně testován v Polsku. Systém RTVat byl autorem zvolen z toho důvodu, že jako jeden z mála návrhů řeší hlavní problém karuselových podvodů. Tímto problémem je fakt, že v aktuálním systému dodavatelská firma vyinkasuje částku včetně DPH, což vybraný systém RTVat nepřipouští. Dále autor zmiňuje plošný reverse charge, jehož zavedení bylo kvůli celosvětové pandemii COVID-19 odloženo. Tato doporučení uzavírají možné kroky, které mohou daňové subjekty využít pro kontrolu nového dodavatele anebo k zamezení nevědomé účasti v podvodném obchodním řetězci. Dle autora je nezbytně nutné ověřit nového dodavatele za pomoci veřejných rejstříků a systému VIES. Dále také kontrola nabízených cen, internetových stránek a uzavření smlouvy obsahující závazné podmínky.

Seznam použitých zdrojů

Publikace, odborná periodika a on-line zdroje

Ainsworth, R. T. (2006, August 15). Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution. *Tax Notes International*, p. 443, Boston Univ. School of Law Working paper No. 06-23.

Ainsworth, R. T. (2011, February 14). Technology Solves MTIC – VLN, RTvat, D-VAT Certification. *Boston Univ. School of Law Working paper No. 11-07*. doi: 10.2139/ssrn.1761341

Bakeš, M., Karfiková, M., Kotáb, P., Marková, H. et al. (2012). *Finanční právo*. (6. vyd.). Praha, Česko: C. H. Beck.

Běhounek, P., & Běhouňková, I. (2020, 5. březen). Plošný reverse charge. *Behounek.eu*. [vid. 2021-03-09]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/plosny-reverse-charge/>

Berger, W., Kindl, C., & Wakouning, M. (2009). *Mehrwertsteuersystemrichtlinie: Praxiskommentar*. Germany: LexisNexis ARD ORAC.

Brandejs, T., Drábová, M., Dušek, M., Holubová, O., & Tomíček, M. (2017). *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. (7. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer.

Klička, O., Rais, J., & Rod, A. (2015, leden). Stínová ekonomika v České republice. *Centrum ekonomických a tržních analýz*. [vid. 2021-01-14]. Dostupné z: <https://www.eceta.cz/studie-stinova-ekonomika-v-ceske-republice/>

Commission of The European Communities (2008, February 22). *Communication from the commission to the council and the European parliament: on measures to change the VAT system to fight fraud*. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0109:FIN:EN:PDF>

CzechTrade (2010, 30. červen). Ověřování DIČ prostřednictvím systému VIES. *BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export*. [vid. 2021-01-25]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/overovani-dic-prostrednictvim-vies/>

ČT 24 (2020, 20. listopad). Za téměř půlmiliardový podvod poslal ostravský soud podnikatele Smielaka do vězení na 13 let. *Česká televize*. [vid. 2021-03-29]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/regiony/3229348-za-temer-pulmiliardovy-podvod-poslal-ostravsky-soud-podnikatele-smielaka-do-vezeni>

Diviš, M., & Vlk, T. (2017, 7. srpen). Finanční správa částečně definovala, kdy plátce DPH „věděl nebo vědět mohl“. *Pwc: News*. [vid. 2021-03-16]. Dostupné z: https://pwc-ceska-republika.blogs.com/pwc_ceska_republika_news/2017/08/finan%C4%8Dn%C3%AD-spr%C3%A1va-%C4%8D%C3%A1ste%C4%8Dn%C4%9B-definovala-kdy-pl%C3%A1tce-dph-v%C4%9Bd%C4%9Bl-nebo-v%C4%9Bd%C4%9Bt-m%C4%9Bl-a-mohl.html

Evropská komise (2020a). *VAT Gap*. Dostupné 12. 1. 2021 z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en

Evropská komise (2020b). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*. Dostupné 12. 1. 2021 z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf

Evropská komise (2021). *Ověřování DIČ pro čely DPH prostřednictvím systému VIES*. Dostupné 25. 1. 2021 z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/

European Parliament (2018, February 28). Tax avoidance vs tax evasion: fiscal vocabulary made easy. *News: European Parliament*. [vid. 2021-01-13]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/economy/20150529STO61068/tax-avoidance-vs-tax-evasion-fiscal-vocabulary-made-easy>

Finanční správa (2013-2021a). Kontrolní hlášení DPH. *Finanční správa*. [vid. 2021-01-19]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>

Finanční správa (2013-2021b). Podávání souhrnného hlášení od roku 2010 a dále. *Finanční správa*. [vid. 2021-01-23]. Dostupné 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 (2015, 14. květen). Kdo podává kontrolní hlášení? *Finanční správa*. [vid. 2021-01-19]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/kdo-podava-kontrolni-hlaseni>

Finanční správa (2016-2021a). Proč evidence tržeb? *etržby*. [vid. 2021-01-18]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>

Finanční správa (2016-2021b). Kdo, co a odkdy? *etržby*. [vid. 2021-01-18]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy>

Finanční správa (2016-2021c). Jak to funguje? *etržby*. [vid. 2021-01-18]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>

Finanční správa (2016a, 28. leden). *Jak fungují karuselové podvody? FINFO Vám to vysvětlí*. [vid. 2021-01-16]. Dostupné z:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

Finanční správa (2016b, 2. únor). *Daňová kobra: Tisková konference*. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/2016-02-02-Tiskova-konference-KOBRA.pdf>

Ministerstvo financí ČR., & Ministerstvo vnitra ČR. (2019, 11. duben). Daňová Kobra zachránila státu už 11,7 miliardy. *Finanční správa*. [vid. 2021-01-17]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/danova-kobra-zachranila-statu-uz-temer-1-9703>

Finanční správa (2020, 2. listopad). Odklad EET prodloužen až do 31. prosince 2022. *etržby*. [vid. 2021-01-18]. Dostupné z:

https://www.etrzby.cz/cs/novinky_1548#https://cs/novinky_1548

Finanční správa (2021). O daňové kobře. *Daňová kobra*. [vid. 2021-01-17]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>

Fojík, J. (2017). *Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 7. 2017*. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_DPH_Info_k_ruceni2.pdf

Galočík, S., & Paikert, O. (2019). *DPH 2019: Výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing.

Galočík, S., Kuneš, Z., & Paikert, O. (2020). *DPH 2020: Výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing.

Hajdušek, T. (2018). Judikaturní novinky z oblasti správy daní. *AUDITOR*, 25(5), 9-11.

Hálek, V. (2015). *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek.

- Kadlec, M. (2013, 7. říjen). Souhrnné hlášení. *portál.POHODA.cz*. [vid. 2021-01-23]
Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/souhrnne-hlaseni/?feed=news>
- Keen, M., & Smith, S. (2007, February 21). VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done? *IMF Working paper, No. 07/31*.
- Keen, M., Smith, S., Baldwin, R., & Christiansen, V. (1996). The Future of Value Added Tax in the Europea Union. *Economic Policy, 11*(23), 375-420. doi: 10.2307/1344708
- Keuschnigg, Ch., Loretz, S., & Winner, H. (2014). Tax competition and tax coordination in the European Union: A survey. *Working Papers in Economics and Finance, No. 2014-04*.
- Koudelka, M. (2018, 9. červenec). Institut ručení u DPH. *Portál.POHODA.cz*. [vid. 2021-01-20]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/institut-ruceni-u-dph/#pohledu>
- KPMG (2019, September 24). Poland: VAT mandatory split-payment mechanism from 1 November 2019. *KPMG*. [vid. 2021-03-09]. Dostupné z: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/09/tnf-poland-vat-mandatory-split-payment-mechanism-1-november-2019.html>
- Krchnivá, K., & Petrášová, T. (2020, 23. září). Krátce z mezinárodního zdanění [září 2020]. *Deloitte: dReport*. [vid. 2021-01-12]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/kratce-z-mezinarodniho-zdaneni-zari-2020/>
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. (7. vyd.). Praha: Wolters Kluwer.
- Lénártová, G. (2020). The Economic and Social Consequences of Tax Havens in the World. *SHS Web of Conferences, vol. 83, 01041*. University of Economics in Bratislava, Faculty of Business management, Department of Corporate Finance, Bratislava, Slovak Republic: Current Problems of the Corporate Sector 2020. doi: 10.1051/shsconf/20208301041
- Marková, H. (2020). *Daňové zákony 2020: úplná znění k 1. 1. 2020*. Praha: Grada Publishing.
- Martinez, J. C. (1995). *Daňový únik* (E. Vergeinerová, překl.) Praha: HZ. (Originál byl publikován v roce 1990 s názvem *La Fraude fiscale*)

McLure, CH. (2000). Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT). *International Tax and Public Finance*, 7, 723-740. doi: 10.1023/A:1008785511498

Murár, F. (2016, 24. listopad). Kolik stojí založit společnost s ručením omezeným? *Epravo.cz*. [vid. 2021-04-08]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/kolik-stoji-zalozit-spolecnost-s-rucenim-omezenym-104072.html>

Ondráčková, K., & Vařečka, J. (2020, 19. únor). Kontrolní hlášení 2020: Kdo ho podává a co obnáší. *E15: FinExpert.cz*. [vid. 2021-01-19]. Dostupné z: <https://www.e15.cz/finexpert/danove-priznani/kontrolni-hlaseni-2020-kdo-ho-podava-a-co-obnasi-1366625>

Poddar, S., & Hutton, E. (2001). Zero-Rating of Interstate Sales Under a Subnational VAT: A New Approach. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 94, 200-207.

Sejkora, T. (2017). *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges.

Selly, A. (1997, February 27). VAT harmonisation. *House of Commons Library Research Paper 97/31*.

Schneider, F. (2014). The Shadow Economy and Shadow Labor Force: A Survey of Recent Developments. *Discussion Paper, No. 8278*.

Sobotková, M. (2015, 31. březen). Režim reverse charge se od 1. dubna 2015 rozšíří. *Portál.POHODA.cz*. [vid. 2021-03-29]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/rezim-reverse-charge-se-od-1-dubna-2015-rozsiri/>

Šefčík, M. (2018). *Karuselové podvody*. Praha: Leges.

Široký, J. et al. (2008). *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. (2. vyd.). Praha: C. H. Beck.

Vančurová, A., & Láchová, L. (2018). *Daňový systém 2018*. Praha: VOX, a. s.

Vanistendael, F. (1995). A Proposal For a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, without Clearing. *EC Tax Review, Vol. 4, Issue 1*, 45-53.

Williams, CH., & Gray, R. (2009). Information brochure: A real-time solution for tax fraud in the ETS. *RTvat*. [vid. 2021-01-27]. Dostupné z: <https://www.yumpu.com/en/document/read/10466947/a-real-time-solution-for-improving-the-eu-emissions-trading-rtvat>

Your Europe (2020, 22. prosinec). Systém výměny informací o DPH (VIES). *Oficiální internetová stránka EU*. [vid. 2021-01-25]. Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_cs.htm

Zídková, H. (2014). Diskuse metod odhadů mezery DPH. *Acta Oeconomica Pragensia*, 4, 3-29. doi: 10.18267/j.aop.442

Judikatura

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. března 2019 spisová značka 51 Af 10/2018 – 77. Dostupné 2. 3. 2021 z:

<https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/kscb/51-af-10-2018-77>

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. listopadu 2019 spisová značka 22 Af 129/2017 – 123. Dostupné 10. 3. 2021 z:

<https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/ksos/22-af-129-2017-123>

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. ledna 2019 spisová značka 11 Af 10/2016 – 43. Dostupné 17. 3. 2021 z:

<https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/ksos/22-af-129-2017-123>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. dubna 2020 spisová značka 4 Afs 145/2019 – 62. Dostupné 5. 3. 2021 z:

http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2019/0145_4Afs_1900062_20200428141113_20200514124016_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. června 2020 spisová značka 10 Afs 421/2019 – 63. Dostupné 15. 3. 2021 z:

http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2019/042110Afs_1900063_20200601103908_20200618162019_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. listopadu 2020 spisová značka 7 Afs132/2019 – 38. Dostupné 21. 3. 2021 z:

http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2019/0132_7Afs_1900038A_2020111210405_9_20201127134015_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. 360/2014 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, v platném znění

Seznam obrázků

Obrázek 1: Mezera DPH v ČR v letech 2014 až 2018	14
Obrázek 2: Daňový únik a vyhýbání se daňové povinnosti.....	15
Obrázek 3: Mezera DPH u států V4 (v %)	18
Obrázek 4: Karuselový podvod	19
Obrázek 5: Fungování systému EET	24
Obrázek 6: Použití RTvat v rámci tuzemské platby	32
Obrázek 7: Použití RTvat u přeshraniční platby.....	32
Obrázek 8: Fungování VLN systému	34
Obrázek 9: Obchodní řetězec se zapojením firmy Legros Computer s.r.o.....	39
Obrázek 10: Obchodní řetězec se zapojením firmy HONEST DRAFT s.r.o.	40
Obrázek 11: Obchodní řetězec se zapojením firmy LY Metale CZ, s.r.o.	41
Obrázek 12: Obchodní řetězec v případě PHOBOS BOHEMIA s. r. o.	52

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazby DPH s náležitými příklady	12
Tabulka 2: Princip fungování DPH.....	13
Tabulka 3: Výsledky Daňové kobry (v milionech Kč)	23

Seznam použitých zkratk

CVAT	Compensating Value Added Tax (<i>vyrovnávací daň z DPH</i>)
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
EET	elektronická evidence tržeb
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
FAST	Fraud Analysis Security Tool (<i>nástroj pro analýzu podvodných aktivit</i>)
FIK	fiskální identifikační kód
FÚ	finanční úřad
HST	Harmonized Sales Tax (<i>harmonizovaná daň z obratu</i>)
JČS	jiný členský stát
MTIC	Missing Trader Intra-Community (<i>podvod typu chybějící subjekt</i>)
NSS	Nejvyšší správní soud
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
TASS	Tax Authority Settlement System (<i>vyrovnávací systém správce daně</i>)
VAT	Value Added Tax (<i>daň z přidané hodnoty</i>)
VIES	VAT Information Exchange System (<i>systém výměny informací o DPH</i>)
VLN	VAT Locator Number (<i>lokační číslo DPH</i>)

Abstrakt

Fencel, A. (2021). *Daňové podvody na dani z přidané hodnoty*. (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, daňový podvod, karuselový podvod, judikatura, boj proti daňovým únikům

Předložená diplomová práce „*Daňové podvody na dani z přidané hodnoty*“ se zaměřuje na daňové podvody a jejich možné řešení či omezení s důrazem na karuselové podvody. Hlavním cílem diplomové práce je stanovení doporučení ke zmírnění výskytu tohoto typu podvodu. V první části práce je charakterizována daň z přidané hodnoty, princip fungování této daně a mezera DPH. Následuje popis daňového podvodu a úniku, druhy daňových podvodů, používané nástroj pro boj s daňovými podvody a návrhy, které by mohly omezit výskyt karuselových podvodů. Druhá část je věnována podrobné analýze vybraných judikatur ČR obsahujících karuselové podvody. Provedená analýza obsahuje podrobné popisy, soudní vyjádření a shrnutí jednotlivých kauz. Závěr je věnován doporučením pro boj s karuselovými podvody, které byly navrženy na základě provedené analýzy.

Abstract

Fencl, A. (2021). *Tax Fraud on Value Added Tax*. (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

Key words: value added tax, tax fraud, carousel fraud, case law, fight against tax fraud

The submitted diploma thesis "Tax fraud on value added tax" focuses on tax fraud and their possible solution or reduction with emphasis on carousel fraud. The main goal of the thesis is to set recommendations to reduce the incidence of this type of fraud. The first part of the thesis characterizes the value added tax, the principle of operation of this tax and the VAT gap. The following is a description of tax fraud and evasion, the types of tax fraud, the tool used to combat tax fraud, and suggestions that could reduce the incidence of carousel fraud. The second part is devoted to a detailed analysis of selected case law of the Czech Republic containing carousel fraud. The performed analysis contains detailed descriptions, court statements and summaries of individual cases. The conclusion is devoted to the recommendations for the fight against carousel fraud, which were designed based on the analysis.