

Návrh opatření omezující úniky na DPH v České republice

Bc. Veronika Korvasová

Diplomová práce
2021



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Veronika Korvasová**
Osobní číslo: **M18831**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**
Forma studia: **Kombinovaná**
Téma práce: **Návrh opatření omezující daňové úniky na DPH v České republice**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši týkající se problematiky daně z přidané hodnoty.

II. Praktická část

- Kvantifikujte daňové úniky na dani z přidané hodnoty a uveďte druhy daňových úniků na dani z přidané hodnoty.
- Definujte pojem podvod na dani z přidané hodnoty, popište, jak funguje a uveďte způsoby prokazování a řešení podvodu na dani z přidané hodnoty.
- Popište stávající instrumenty proti krácení DPH vyplývající ze zákona o DPH a instrumenty, které využívá finanční správa v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.
- Navrhněte opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty a vyhodnoťte navržená řešení.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **Tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

FRUNZA, Marius-Cristian. *Value Added Tax Fraud*. First edition. New York: Routledge, 2019, 320 s. ISBN 9781315098722.
GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2019: výklad s příklady*. Praha: GRADA, 2019, 460 s. ISBN 978-80-271-2244-8.
HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: PRINT 09, 2015, 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6.
ŠEFCÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 100 s. ISBN 978-80-7502-252-3.
VAN NORDEN, Gert-Jan, VAN KESTEREN, Herman, VAN DOESUM, Ad. *Fundamentals of EU VAT Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2016, 571 s. ISBN 9789041170163.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **15. ledna 2021**
Termín odevzdání diplomové práce: **20. dubna 2021**

L.S.

doc. Ing. David Tužek, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užit své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce na téma Návrh opatření omezující daňové úniky na DPH v České republice se zabývá problematikou v oblasti daňových podvodů na DPH a instrumentů sloužících k jejich potírání. Úvodní část práce je věnována funkci daní v ekonomice, základním pojmům souvisejícím s DPH, principu fungování DPH, historii zavedení DPH v EU a u nás a pramenům práva, ze kterých DPH vychází. Hlavní část práce analyzuje mezeru na DPH, vysvětluje rozdíl mezi daňovým únikem a daňovým podvodem a představuje instrumenty využívané Finanční správou proti krácení DPH. Na závěr jsou představeny návrhy opatření spolu s jejich výhodami a nevýhodami a implementací do praxe.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, daňové úniky, daňové podvody, karuselové podvody, reverse charge, návrh opatření

ABSTRACT

The diploma thesis on Proposal of Measures to Limit VAT Evasion in Czech Republic deals tax fraud on VAT and instruments used to combat them. The introductory part of the thesis is devoted to the function of taxes in the economy, basic concepts related to VAT, the principle of VAT, the history of VAT in EU and in Czech Republic and the sources of law on which VAT is based. The main part of the thesis analyzes the gap VAT, explains the difference between tax evasion and tax fraud and presents the instruments used by the Financial Administration against VAT reductions. Finally, the proposed measures are presented together with their advantaged and disadvantaged and implementatiton in practice.

Keywords: Value added tax, tax evasions, tax frauds, carousel frauds, reverse charge, proposal of measures

Ráda bych poděkovala především své rodině, která stála celou při mně a podporovala mě po celou dobu studia.

Poděkování patří samozřejmě paní doc. Ing. Marii Pasekové, Ph.D. za obětavé vedení mé diplomové práce s možností volby vlastního tématu.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 FUNKCE DANÍ V EKONOMICE A ZÁKLADNÍ POJMY ZE ZÁKONA O DPH.....	13
1.1 PŘEDMĚT DANĚ	13
1.2 DAŇOVÝ SUBJEKT	14
1.3 MÍSTO PLNĚNÍ	15
1.4 ZÁKLAD DANĚ.....	17
1.5 SAZBY DANĚ	17
2 PRINCIP FUNGOVÁNÍ DPH.....	18
2.1 DAŇ ZE SPOTŘEBY	19
2.2 VÝHODY DPH.....	20
2.3 NEVÝHODY DPH.....	21
3 HISTORIE ZAVEDENÍ DPH V EU	23
3.1 PRVNÍ A DRUHÁ SMĚRNICE.....	23
3.2 ŠESTÁ SMĚRNICE	24
3.3 SMĚRNICE 91/680/EHS O ODSTRANĚNÍ DAŇOVÝCH HRANIC	24
3.4 SMĚRNICE 2006/112/ES O SPOLEČNÉM SYSTÉMU DPH, TZV. RECAST 6. SMĚRNICE	25
3.5 HARMONIZACE DPH V EU	27
3.6 HISTORIE DPH V ČR PŘED VSTUPEM DO EU	29
3.6.1 Sazby daně u zboží a služeb.....	29
3.6.2 Vývoj v letech 1993 – 30. 4. 2004.....	30
4 PRAMENY DAŇOVÉHO PRÁVA, ZÁVAZNOST DODRŽOVÁNÍ KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA	32
4.1 PRAMENY PRÁVA DPH V ČR.....	32
4.2 ZÁVAZNOST DODRŽOVÁNÍ KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA V ČR.....	33
4.2.1 Subsidiarita.....	33
4.2.2 Aplikační přednost.....	33
4.2.3 Přímý a nepřímý účinek.....	33
4.3 JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA EU.....	34
II PRAKTICKÁ ČÁST.....	36
5 ROLE DPH VE STÁTNÍM ROZPOČTU, MEZIROČNÍ STATISTIKY	37
5.1 ANALÝZA ČINNOSTI FINANČNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY	37

5.2	MEZERA NA DPH (VAT GAP) V EU	41
5.2.1	Mezera na DPH v ČR	42
6	DAŇOVÉ ÚNIKY A JEJICH DRUHY.....	43
6.1	VYBRANÉ DRUHY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	43
6.1.1	B2B a B2C daňové úniky	43
6.1.2	Nesplnění registrační povinnosti.....	44
6.1.3	Zatajení zdanitelných plnění	44
6.1.4	Neoprávněné uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu.....	44
6.2	DALŠÍ TYPY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ.....	45
7	PODVO D NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	46
7.1	SPLNĚNÍ FORMÁLNÍCH A H MOTNĚPŘÁVNÍCH PODMÍNEK UPLATNĚNÍ NÁROKU NA ODPOČET DANĚ	47
7.2	ZKOUMÁNÍ EXISTENCE DAŇOVÉHO PODVODU, OBJEKTIVNÍCH OKOLNOSTÍ A PŘIJETÍ OPATŘENÍ K ZAMEZENÍ ÚČASTI NA PODVODU	48
7.2.1	Existence objektivních okolností.....	49
7.2.2	Přijátá opatření	50
7.3	TYPY DAŇOVÝCH PODVODŮ.....	51
7.3.1	Řetězový podvod vs. karuselový podvod	51
7.4	TYPY ČLÁNKŮ ÚČASTNÍCÍCH SE NA PODVODU.....	54
7.4.1	Missing trader.....	54
7.4.2	Buffer.....	55
7.4.3	Conduit Company.....	55
7.4.4	Broker nebo Profit Taker	56
7.5	PODVO D NA DPH VS. ZNEUŽITÍ PRÁVA.....	56
7.6	INSTRUMENTY PROTI KRÁCENÍ DPH VYPLÝVAJÍCÍ ZE ZÁKONA O DPH	58
7.6.1	Režim přenesení daňové povinnosti.....	58
7.6.2	Evidence pro účely daně z přidané hodnoty	59
7.6.3	Daňové přiznání	59
7.6.4	Kontrolní hlášení	60
7.6.5	Souhrnné hlášení	63
7.6.6	Zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň	63
7.6.7	Zrušení registrace z moci úřední	67
7.6.8	Nespolehlivý plátce, nespolehlivá osoba	67
7.6.9	Ručení v oblasti DPH	68
7.6.10	Zvláštní způsob zajištění daně.....	70
7.7	INSTRUMENTY FINANČNÍ SPRÁVY K ZAMEZENÍ KRÁCENÍ DPH	70
7.7.1	Šetření řetězových podvodů na DPH systémem jedné hlavy (TMÚK).....	70
7.7.2	Vědomostní test.....	72
7.7.3	Daňová kobra	73
7.7.4	Elektronická evidence tržeb.....	74
7.8	MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI KRÁCENÍ DPH	75

7.8.1	VIES	75
7.8.2	Eurofisc	75
7.8.3	Multilaterální daňové kontroly (MLC).....	76
7.8.4	Mini One Stop Shop (MOSS)	77
8	NÁVRHY OPATŘENÍ ZAMEZUJÍCÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM NA DPH	78
8.1	ROZŠÍŘENÍ SYSTÉMU REVERSE CHARGE NA DALŠÍ KOMODITY.....	80
8.2	DPH PLACENÁ V REÁLNÉM ČASE (RTVAT).....	81
8.3	VLN SYSTÉM	83
8.4	DIGITÁLNÍ DPH (D-VAT).....	84
8.5	PŘEDPLACENÁ DPH (PVAT).....	84
8.6	INTEGROVANÁ DPH (VIVAT).....	85
8.7	FEDERÁLNÍ DPH	86
8.8	SROVNÁNÍ ŘEŠENÍ KARUSELOVÝCH PODVODŮ	87
9	IMPLEMENTACE NÁVRHŮ OPATŘENÍ ZAMEZUJÍCÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM NA DPH DO PRAXE.....	88
	ZÁVĚR	90
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	91
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	103
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	105
	SEZNAM TABULEK	106

ÚVOD

Daně jako takové jsou nedílnou součástí příjmů státního rozpočtu. Inkaso DPH se na tomto příjmu podílí každoročně téměř 50 % z celkového výběru daní. Principem DPH je zdanění zboží nebo služeb na území dané země. Systém DPH umožňuje provádět daňové úniky v podobě odvedení nižší DPH nebo formou získání nadměrného odpočtu po splnění podmínek. Členské státy EU přichází ročně o miliardy eur z důvodu mezery na DPH, která v posledních letech mírně zpomalila, ale přesto státní kasy přichází o spoustu peněz. Boj s podvody na DPH se tak za poslední desetiletí stal aktuálním tématem, kterému se prioritně věnuje Daňová kobra, založená na spolupráci Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel.

Hlavním cílem diplomové práce je představit aktuálně využívané nástroje pro boj s podvody na DPH a navrhnout opatření, která by zamezila páchání podvodů na DPH a tato opatření následně vyhodnotit a implementovat v praxi.

Text diplomové práce je rozdělen do dvou částí, teoretické a praktické. Teoretická část bude zpracována formou literární rešerše pojednávající o funkci daní a základních pojmech, historii zavedení DPH u nás a v EU, principu fungování DPH a pramenech práva, které je nutné v rámci systému DPH dodržovat.

V praktické části bude vysvětlena role DPH podpořená meziročními statistikami a zanalyzována mezera na DPH. Především se budeme zabývat analýzou daňových úniků, kterých se může daňový subjekt vědomě nebo nevědomě dopustit. Z analýzy daňových úniků budeme vycházet v další kapitole zkoumající rozdíl mezi pojmy daňový únik a daňový podvod, kde budou uvedeny druhy daňových podvodů a instrumenty proti krácení DPH vyplývající buď ze zákona o dani z přidané hodnoty, nebo instrumenty využívané Finanční správou v boji proti podvodům na DPH.

Na základě výše uvedených analýz bude navrženo několik opatření zamezující daňovým únikům, za pomoci nichž by mohlo dojít k částečnému omezení účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Navržená opatření budou za pomoci uvedených výhod a nevýhod vyhodnocena a doporučena Finanční správě pro zlepšení interních postupů finanční správy při další aktualizaci materiálů sloužících při odhalování daňových úniků na DPH.

Nutno podotknout, že i přes snahu EU se doposud nedaří daňové podvody zásadně zmírnit či dokonce vymýtit a zůstává otázkou, jaká opatření by se musela postupně zavést, aby k tomu v budoucnu vůbec došlo.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je představit aktuálně využívané instrumenty v boji s karuselovými podvody na DPH v obchodních transakcích, porozumět rozdílu mezi pojmy daňový únik a daňový podvod, navrhnout taková opatření, která by zamezila páchání podvodů na DPH. Ke splnění hlavního cíle je potřeba dosáhnout cílů dílčích, které se sestávají z literární rešerše dostupných knižních či internetových zdrojů zabývajících se oblastí DPH, analýzy jednotlivých daňových úniků a daňových podvodů a stávajících opatření, která jsou Finanční správou využívána a měla by omezit riziko zapojení daňových subjektů do řetězových podvodů.

Teoretická část diplomové práce je zpracována formou literární rešerše shrnující dostupné prameny týkající se zkoumané oblasti.

Praktická část diplomové práce využívá teoretické metody zahrnující analýzu jednotlivých mezer na DPH, daňových úniků a daňových podvodů, ze které potom vychází využívané instrumenty, které vyplývají ze zákona o dani z přidané hodnoty či instrumenty používané Finanční správou ČR.

Projektová část se věnuje navrženým opatřením popisující výhody i nevýhody jednotlivých opatření, které by měly eliminovat zapojení daňových subjektů do podvodů na DPH a následné možné využití Finanční správou v praxi.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 FUNKCE DANÍ V EKONOMICE A ZÁKLADNÍ POJMY ZE ZÁKONA O DPH

Berně, dříve lidové označení pro mimořádné daně jsou známy již od nepaměti. Již starověký Řím zavedl mimořádné daně, které přímo dopadaly na občany. Nejčastěji byly tímto způsobem získávány prostředky na vedení války. Občany byly placeny nepravidelně s vidinou vrácení při úspěšném tažení (Kubátová, 2019). Jánošíková, Mrkývka a kol. (2016, s. 279-281) dodávají, že berně označovala daň nebo pomoc a vznikla po nástupu vlády Lucemburků po roce 1310. Kromě obecné berně, který bývala vybírána od veškerého obyvatelstva, byla uvalována také speciální berně pouze na dvě třídy obyvatelstva, a to na královská města a na duchovní ústavy. Výběr berně probíhal prostřednictvím poddaných, kteří příslušnou částku odváděli vrchnosti, která poté celkový výnos berně odevzdala králi. Výběrem berně byli pověřeni kollektori v čele s předsedou a po roce 1333 se objevují výběrčí berní označovaní jako berníci.

U nás můžeme pojem berně slyšet až od roku 1948. Daně byly zpočátku placeny panovníkovi v podobě berně za užívání země, z plochy města, berně z řemesel či z pronájmu. Historicky je vývoj daní poměrně dynamický a postupem času docházelo ke změně pojetí v chápání daní (Jurčík, 2015, s. 9).

Daň lze definovat jako finanční závazek vytvořený a inkasovaný vládou. Ta může uplatňovat daňové odvody na příjmy, kapitál, zdroje, práci, zboží a služby. Daně jsou hlavním zdrojem příjmů státního rozpočtu země nebo regionu. Jsou klasifikovány jako přímé a nepřímé daně. Přímé daně se počítají z příjmů nebo bohatství osoby, zatímco nepřímé daně jsou uvaleny na cenu zboží nebo služby (Frunza, 2019).

1.1 Předmět daně

Předmět daně spočívá v dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku, dále poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu v tuzemsku osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani nebo pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Zdanitelným plněním je takové plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně (Dušek, 2020, s. 12).

1.2 Daňový subjekt

Z hlediska daňových subjektů je třeba v rámci DPH rozlišovat osobou povinnou k dani, skupinu, plátce a identifikovanou osobu.

Osoba povinná k dani není plátce nebo neplátce DPH, ale osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.

Pojem ekonomická činnost je definován v ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH. Zahrnuje většinu činností, které označujeme jako podnikání, tedy soustavné činnosti konané za účelem dosažení zisku. Ekonomickou činností je rovněž soustavné využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů.

I veřejnoprávní subjekt, který kromě výkonu veřejné správy uskutečňuje ekonomickou činnost jako např. obec dodání vody, pronájem bytů nebo nebytových prostor atd. je osobou povinnou k dani (Golan.cz © 2018).

Skupinou plátců je podle ustanovení § 5a ZDPH skupina spojených osob, které mají sídlo nebo provozovnu v tuzemsku a je registrována jako plátce DPH. Osoby bývají spojeny buď kapitálově či jinak. Kapitálově spojenými osobami jsou osoby s přímým nebo nepřímým podílem na kapitálu druhé osoby a jinak spojenými osobami jsou osoby podílející se na vrcholovém vedení společnosti alespoň jednou shodnou osobou (kurzycz, 2019).

Osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku se stane plátce (§ 6 ZDPH), pokud naplní podmínky stanovené zákonem. Nejčastějším případem vzniku plátcovství je překročení obratu 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Osobou povinnou k dani je v takovém případě od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Obratem je souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění. Kromě důvodů stanovených zákonem, se osoba povinná k dani se může stát plátcem dobrovolně (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 298-299).

Identifikovaná osoba vznikla v ZDPH za účelem, aby osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, kterým vznikne povinnost přiznat daň z přeshraničních plnění, mohly využít osvobození od uplatňování DPH a nemusely se registrovat jako plátcí DPH (Hanák, Hanáková, 2020).

Podle Galočíka (2017, s. 37) vzniká povinnost se identifikovat a přiznat daň osobám povinným k dani, které mohou být sídlem v tuzemsku, v jiných členských státech nebo ve třetích zemích, pokud nejsou v době pořízení plátcí daně.

1.3 Místo plnění

Místo plnění je upraveno v ustanoveních § 7 – 12 ZDPH. Správné určení místa plnění rozhoduje o tom, zda se bude dané plnění řešit podle českého zákona o DPH či nikoli. Nachází-li se místo plnění mimo tuzemsko, není toto plnění z hlediska českého zákona o DPH předmětem daně v ČR. Místo plnění se člení dle ZDPH následovně (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021):

- místo plnění při dodání zboží (§ 7 ZDPH)
- místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla a chladu (§ 7a ZDPH)
- místo plnění při zasílání zboží (§ 8 ZDPH)
- místo plnění při poskytnutí služby (§ 9 – 9a ZDPH)
- místo plnění vztahující se ke zvláštním případům, např. k nemovité věci, přepravě osob, stravovacích služeb, nájmu dopravního prostředku atd. (§ 10 – 10i ZDPH)
- místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11 ZDPH)
- místo plnění při dovozu zboží (§ 12 ZDPH).

U dodávaného zboží je nutno rozlišit, zda se jedná o dodání zboží bez odeslání nebo přepravy, s instalací či montáží nebo bez. Dle ustanovení § 7 odst. 1 ZDPH) se jedná o místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje, nejčastějším případem jde o prodej v maloobchodě. Místem plnění při dodání zboží odeslaného nebo přepraveného osobou, která uskutečňuje dodání zboží, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání či přeprava začíná (§ 7 odst. 2 ZDPH).

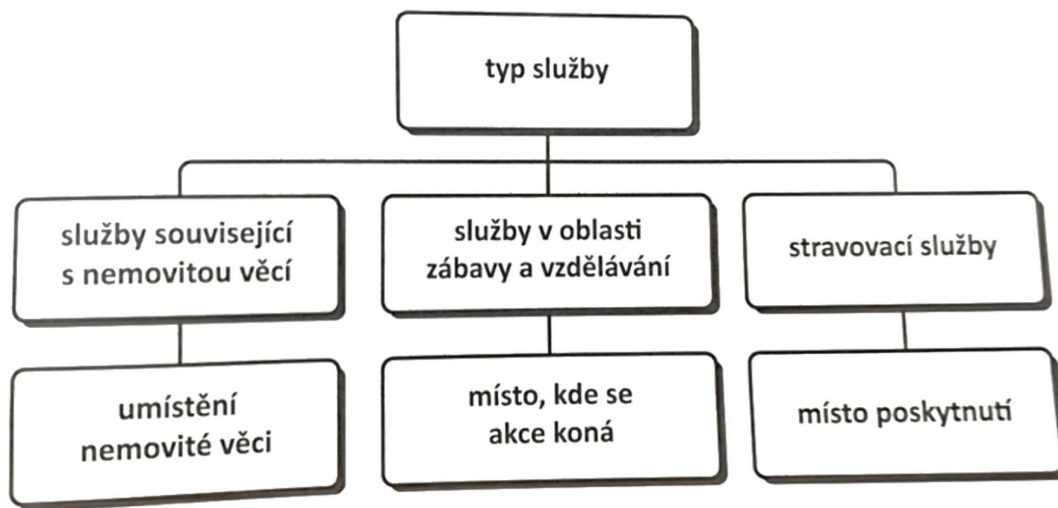
V případě dodání zboží s instalací nebo montáží se za místo plnění považuje takové místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno (§ 7 odst. 5 ZDPH).

Galočík (2017, s. 42) uvádí, že při dodání zboží v tuzemsku není stanovení místa plnění podstatné, protože místem plnění bude vždycky tuzemsko.

Místem plnění nemovité věci je takové místo, kde se nemovitá věc nachází (§ 7 odst. 8 ZDPH).

Místem plnění při zasílání zboží je buď místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy nebo místo, kde se zboží nachází v době, kdy jeho odeslání nebo přeprava začíná, pokud jsou splněny dvě podmínky stanovené zákonem (§ 8 ZDPH).

Při poskytnutí služby je nutné dodržovat základní pravidla a rozlišit, zda je služba poskytnuta osobě povinné k dani nebo nepovinné k dani. Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je dle ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH místo, kde má osoba sídlo nebo umístěnou provozovnu. V opačném případě se jedná o určení místa plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani (§ 9 odst. 2 ZDPH). Místo, kde má osoba poskytující službu sídlo, popř. provozovnu (Bartůšková, 2014). Zvláštní případy vztahující se k místu plnění při poskytnutí služby jsou uvedeny v ustanoveních § 10 – 10i ZDPH. Zvláštní případy jsou zobrazeny v následujícím obrázku (Obr. 1).



Obr. 1 Místo plnění při poskytnutí služby – výjimky (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 333)

Po zpřesnění a doplnění původního znění § 11 odst. 2 ZDPH je za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považován členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, pod nímž pořizovatel zboží nakoupil a to za podmínky ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal daňové identifikační číslo a pokud pořizovatel neprokáže u pořízení splnění povinnosti přiznat daň nebo přiznat plnění. Je-li místo plnění v tuzemsku, pořizovatel ztrácí nárok na odpočet daně uplatněné při tomto pořízení zboží z jiného členského státu (Vychopeň, 2019). Galočík (2017, s. 76) dodává, že pokud není plátce schopen prokázat, že přiznal daň ve státě ukončení přepravy, místem plnění tuzemsko.

Místo plnění při dovozu zboží je upraveno v ustanovení § 12 ZDPH jako členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie a přestanou se na něj vztahovat příslušná celní opatření v případě, že je zboží uskladněno nebo propuštěno do celního režimu (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021).

1.4 Základ daně

Ustanovení § 36 ZDPH uvádí, že základem daně je vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněná zdanitelná plnění bez daně, je považováno za základ daně. Úplatu může obdržet od osoby, které zdanitelné plnění poskytl nebo od třetí osoby. Základ daně zahrnuje jiné daně, poplatky, vedlejší výdaje (náklady na přepravu, pojištění, balení a provize), materiál související s poskytovanou službou nebo konstrukce, materiál, stroje a zařízení při poskytnutí stavebních a montážních prací na stavbě.

Galočík (2019, s. 152) uvádí nutnost si uvědomit, že základem daně není cena v úrovni bez daně nebo cena včetně daně, ale peněžní částka, kterou jako úplatu má plátce obdržet nebo již obdržel za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno či od třetí osoby, bez daně.

1.5 Sazby daně

U zdanitelného plnění či přijaté úplaty se uplatňují tři sazby daně, základní sazba a dvě snížené sazby. Základní sazba daně činí 21 %, první snížená 15 % a druhá snížená 10 % (Dušek, 2020, s. 40). Ustanovení § 47 ZDPH definuje uplatnění sazeb daně u přijatých zdanitelných plnění a úplat před uskutečněním zdanitelného plnění v případech, kdy nejde o osvobozené příjmy (Galočík, 2019, s. 185).

Základní sazbu uplatňujeme na veškeré zboží a služby, které v ZDPH nejsou zařazeny pro některou sníženou sazbu. Sníženou sazbu uplatňujeme na prodej zboží, které je uvedené v Příloze č. 3 k ZDPH, např. prodej potravin a nápojů, zdravotnických potřeb, tepla a chladu, přepravy osob atd. První sníženou sazbu uplatňujeme rovněž také na služby uvedené v Příloze č. 2 k ZDPH, např. ubytovací služby, stravovací služby, poskytování služeb fitcenter a posiloven a jiné. Výjimkou je podávání alkoholických nápojů a tabákových výrobků, ta mají základní sazbu daně. Druhá snížená sazba představuje zboží a služby uvedené v Příloze č. 3a a č. 2a k ZDPH. Po novelách zákona z roku 2020 byly do první snížené sazby přesunuty ubytovací služby, vstupné na filmová a divadelní představení, půjčování knih, opravy jízdních kol apod. (jakpodnikat, 2021).

2 PRINCIP FUNGOVÁNÍ DPH

DPH přinesla změnu v systému výběru daně. Je daní nepřímou stejně jako předešlé obrátové daně. Nepřímé daně nejsou vybírány přímo od osob, které jsou daněmi zatíženy, ale od jiných subjektů. V tomto případě od dodavatele, který inkasuje u zákazníka cenu za poskytnuté plnění včetně DPH a tu potom odvádí finančnímu úřadu (Zídková, 2019).

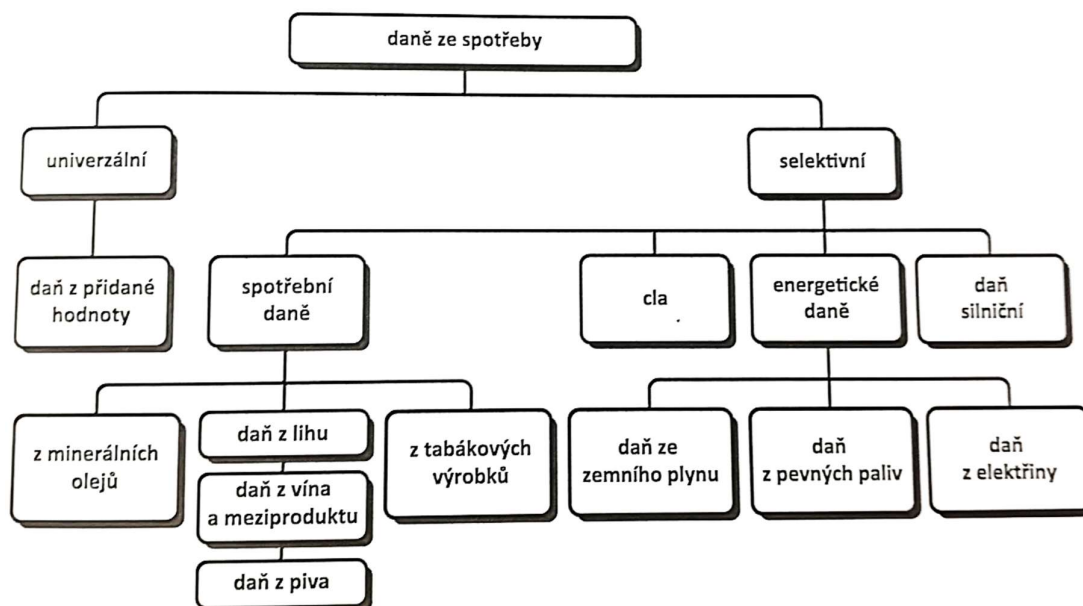
Vančurová a Láchová (2014, s. 288) uvádí postup, kdy na jedné straně daňový subjekt zdaní veškerou produkci a na straně druhé si daň sníží o daň, kterou zaplatil při pořízení materiálu a služeb v souvislosti se svou ekonomickou činností. Široký (2008, s. 177) dodává, že takový mechanismus zajišťuje, že již jednou uhrazená daň nebude zaplácena na jiném stupni zpracování podruhé.

Šefčík (2018, s. 15) uvádí, že princip DPH v české právním řádu není upraven, nicméně lze jeho vyjádření najít v čl. 1 odst. 2 Soudního dvora, který stanoví, že společný systém DPH je založen na zásadě uplatňující všeobecnou daň na zboží a služby bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu, ve kterém je uplatněna. Každé plnění podléhá dani, která se vypočítá z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro konkrétní zboží nebo službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky utvářející cenu. Soudní dvůr Evropské unie vysvětluje ve své judikatuře princip neutrality DPH přes odpočet daně na vstupu. Systém odpočtu daně na vstupu je dle SDEU určen k tomu, aby plátce DPH úplně zprostil zatížení daní, kterou zaplatil při vyvíjení své ekonomické činnosti. Společný systém DPH zabezpečuje, že všechny ekonomické činnosti jsou zdaněny absolutně neutrálním způsobem v případě, že samy podléhají DPH.

Ze směrnice o DPH vyplývá zamýšlení o dosažení nejvyššího stupně neutrality v systému DPH. Směrnice o DPH však nevysvětluje, co je pojem neutralita. Podle Soudního dvora Evropské unie je princip neutrality základní zásadou, která vyvrací společný systém DPH. Princip neutrality má v zásadě dva aspekty. Ekonomický aspekt znamená, že DPH by měla být úměrná ceně zboží a služeb. Právní aspekt reflektuje obecnou zásadu rovného zacházení. Princip neutrality má původ v myšlence, že odvod DPH by v ideálním případě neměl narušovat optimální rozdělení celkového bohatství (Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden, 2016).

2.1 Daň ze spotřeby

Daně ze spotřeby patří v souladu s daňovou teorií mezi obrátové daně. Jde o daně uvalené na věc neberoucí ohled na osobní příjem poplatníka. Daně ze spotřeby se uvalují nepřímo na prodeje či obraty podnikatelů, kteří je méně nebo více přenášejí do konečné ceny pro spotřebitele (Široký, 2013, s. 135). Směrnice o DPH označuje DPH jako obecnou daň ze spotřeby. Lze ji tedy charakterizovat jako spotřební daň (Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden, 2016). I Raptis (2018, s. 7) popisuje DPH jako spotřební daň, protože zatěžuje konečného spotřebitele a podniky zapojené do výrobního a distribučního řetězce zboží a služeb. Vančurová, Láchová a Vítková (2016, s. 60 – 61) potom rozdělují daně na všeobecné a selektivní. Všeobecné daně představují právě DPH, která se vztahuje na zboží, služby nebo plnění, s výjimkou osvobozených. Selektivní daně se vztahují na konkrétní zboží, služby nebo plnění. Jedná se o spotřební a energetické daně.



Obr. 2 Členění nepřímých daní (Vančurová, Láchová, Vítková, 2016, s. 61)

Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden (2016) popisují, že v případě nepřímého zdanění soukromé spotřeby je zbytečné zdanit dodávky zboží a služby mezi osobami povinnými k dani a mělo by stačit zdanění pouze dodání zboží a poskytnutí služeb soukromým osobám, protože tyto dodávky vedou ke konečné spotřebě.

Podle Frunzy (2019) je DPH v nepřímé spotřební dani účtována u většiny obchodů ve zboží nebo službách.

Raptis (2018, s. 7) popisuje DPH jako obecnou daň vztahující se na všechna dodání zboží nebo poskytnutí služeb v rámci EU v sazbě DPH, která se na ně vztahuje.

DPH je v některých zemích známá jako daň ze zboží a služeb (Goods and Services Tax – GST). Jde o druh spotřební daně, která se vybírá postupně. DPH zvyšuje pětinu celkových daňových příjmů na celém světě (Strémy, Hangáčová, 2017, s. 20).

Soudní dvůr Evropské unie v judikátech definuje DPH jako obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do samotného prodeje včetně. Jedná se o daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí, které proběhly v průběhu výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží či služby. V neposlední řadě jako daň, která je vybírána až poté, co byla odečtena ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní či distribuční fáze (Široký, 2013, s. 137). DPH funguje jako všeobecná daň ze spotřeby a je nezanedbatelným příjmem státního rozpočtu (Mečířová, 2019).

2.2 Výhody DPH

Jednou z hlavních výhod DPH je fiskální neutralita. Tato vlastnost je často zmiňována Soudním dvorem EU při řešení předběžných otázek interpretace směrnice o DPH. Spočívá v tom, že se daň v řetězci nekumuluje. Daň není skutečným nákladem plátců, kteří mají mít při použití zboží nebo služeb pro ekonomickou činnost vždy plný nárok na odpočet daně uhrazené na vstupu. Fiskální neutralita spočívá v tom, že zboží nebo služba v určité ceně s určitou přidanou hodnotou podléhá stejné sazbě DPH a jsou zdaněny shodně bez ohledu na délku distribučního řetězce.

Velice důležitou výhodou je také neutralita teritoriální, která spočívá ve zdanění zboží a služeb ve státě, kde jsou spotřebovány, zatímco nepodléhají zdanění ve státě, kde byly vyprodukovány. Tudiž nedochází ke dvojímu zdanění (Zídková, 2019, s. 26).

Šefčík (2018, s. 14) chápe neutralitu DPH jako systém, ve kterém DPH pouze protéká skrz registrované plátce, aniž by ovlivnila jejich náklady a výnosy. Daní je zatěžována pouze přidaná hodnota, o kterou se zvyšuje prodejní cena.

Kubátová (2015, s. 227) uvádí jako další nespornou výhodu pro mezinárodní obchod, kdy dochází k růstu integrace a globalizace. Zvyšuje se potřeba mezinárodně obchodovat

a rostou potřeby omezit daňové distorze u DPH, které jsou odstraněny způsoby DPH, které umožňují vývoz zboží bez daně.

Další dobrou vlastností podle Zídkové (2019, s. 27) je plný odpočet daně na vstupu u investičního majetku. DPH tím splňuje požadavek na dobrou daň v podporování investic. Ekonomy je DPH ceněna díky zvýhodnění úspor, které jsou všeobecně dobré pro hospodářský růst.

Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden (2016) vidí hlavní výhodu spočívající ve stabilním příjmu, který při spotřebě vzniká při relativně nízkých sazbách a relativně nízkých nákladech na výběr. Obrátové daně jsou vybírány téměř od všech členů společnosti.

2.3 Nevýhody DPH

Zneužívání podvodníků možnost nárokovat odpočet daně na vstupu je rozhodně špatnou vlastností DPH. Na jedné straně je velmi výhodné z hlediska fiskální neutrality základní charakteristika DPH, na straně druhé umožňuje tzv. řetězové či dokonce karuselové podvody (Zídková, 2019, s. 27).

Dle Šefčíka (2018, s. 15) jsou hlavní nevýhody DPH spatřovány zejména v náročnosti zavedení a v administrativní nákladnosti fungování daně. Administrativní nákladnost spočívá ve vysokém množství plátců a způsobu účtování o DPH.

Kubátová (2015, s. 228 – 231) vidí administrativní náročnost především v povinnosti řešení daňových dokladů, podávání daňových přiznání, popř. kontrolních hlášení apod., dále v hlídání termínů pro podání těchto tvrzení, přičemž termíny pro podání daňového tvrzení a kontrolního hlášení se mohou lišit. Další povinností osoby plátce je archivace dokladů a s tím spojené náklady na čas a místo uložení, zabezpečení čitelnosti dokladů apod. Administrativní náročnost je z pohledu státu dána množstvím plátců, správou DPH, spoluprací s jinými státy, zabezpečením proti daňovým únikům apod. K 31. 1. 2021 je v České republice zaregistrovaných něco přes 567 tis. plátců DPH, z toho 234 tis. jsou čtvrtletní plátcí a 332 tis. tvoří měsíční plátcí, což je zhruba 58,6 % celkových plátců (Finanční správa, © 2013 – 2021).

Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden (2016) spatřují nevýhodu v tom, že nepřímé daně ve srovnání s přímými daněmi jsou zaměřené na transakci spíše než na osobu, od které se daň vybírá. V důsledku toho nepřímé daně obecně nezohledňují osobní situaci osoby povinné k dani. Nepřímé daně jsou dokonce považovány za regresivní daně. Posun

k nepřímému zdanění také vyvolává obavy kvůli obtížnosti přizpůsobit systémy DPH v rámci digitalizace, globalizace a světové ekonomiky.

Zídková (2019, s. 28) vidí nevýhodu DPH z ekonomického hlediska v regresivitě, relativně vyšším zatížení chudších obyvatel. Lidé s nižšími příjmy platí více na DPH než lidé vydělávající více. Jedinci vydělávají méně, větší část svého výdělku spotřebují, naopak lidé bohatší utratí jen menší část svého příjmu, a proto je jen menší část příjmu podrobena DPH.

3 HISTORIE ZAVEDENÍ DPH V EU

Právní úprava DPH má své kořeny ve státě Michigan, kde byla zavedena poprvé v roce 1953. Na území Evropy se rozšířila v roce 1954 ve Francii (Šefčík, 2018, s. 16). Podle Širokého (2013, s. 39) měly zakládající státy EHS až do poloviny šedesátých let minulého století nesouměrné a úplně různorodé daňové systémy týkající se zejména daní uvalovaných na spotřebu. Francie jako jediná uplatňovala systém DPH. Ostatní státy jako Belgie, Lucembursko, Německo, Itálie a Nizozemsko měly zavedený systém daně z obratu. Duplicitní systém výběru daně však nezaručuje daňovou neutralitu. Daň z obratu je sestavována kumulativním způsobem, kdy výrobce zatíží svůj výrobek sazbou daně z obratu, ale není mu vrácena daň z obratu na vstupu.

Původní členské státy se rozhodly přijmout systém DPH jako společný systém daní z obratu ve snaze harmonizovat daně z obratu (Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden, 2016).

Severské země měly rostoucí problémy s deficitem státních rozpočtů a slibovaly si od DPH vyšší výnosy, než jaké poskytovala daň z velkoobchodního obratu v Dánsku nebo maloobchodní obratová daň v Norsku a Švédsku. V roce 1972 – 1973 přijalo DPH Irsko a Velká Británie v souvislosti s žádostí o členství v EU a poté Rakousko. V 80. letech vzniká tzv. druhá generace zemí s DPH. Vstupem do EU zavádějí daň Řecko, Portugalsko a Španělsko (Kubátová, 2015, s. 227).

Zajíčková, Boháč, Večeř (2012, s. 372) dodávají, že motivem provedení tak zásadního kroku jako je zavedení DPH byla potřeba odstranění překážek volného pohybu zboží.

3.1 První a druhá směrnice

V roce 1967 se stal průlom v povinném zavedení systému daně z přidané hodnoty ve všech členských státech. Nově přijatým státům byla umožněna výjimka, která spočívala ve stanovení přechodné doby, ve které museli přejít na systém DPH. Dle Šefčíka (2018, s. 16) znamenalo zavedení Směrnice 67/227/EHS (tzv. První směrnice) pro členské státy povinnost zavedení systému DPH založeného na principu všeobecné daně ze spotřeby.

Směrnice 67/228/EHS (tzv. Druhá směrnice) zaváděla definice základních pojmů a mechanismů fungování DPH včetně speciálních opatření k zabránění daňovým únikům zmiňovaných v článku č. 3 – 6 a č. 13 (EUR-Lex, 2020).

Dle Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden (2016) by se dala První a Druhá směrnice označit za začátek evropského systému DPH. První směrnice tvrdila, že členské státy musí nahradit daně z obratu společným systémem DPH s právem na odpočet DPH na vstupu.

Druhá směrnice obsahovala osnovu evropského systému DPH. Stanovila strukturu daně a způsob, jakým by měla být vybírána. Postupně byla EHS zavedena Třetí, Čtvrtá a Pátá směrnice sloužící k prodloužení lhůt státům pro zavedení DPH (např. Belgie a Itálie), které nebyly schopny uplatňovat DPH (Šefčík, 2018, s. 16 – 17).

3.2 Šestá směrnice

Stavebním kamenem evropské úpravy DPH se na dlouhou dobu stala obsahově nejdůležitější Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 (tzv. Šestá směrnice) o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Směrnice prošla několika novelami a byla nahrazena až směrnicí 2006/122/ES (Šefčík, 2018, s. 17). Šestá směrnice je podle Raptise (2018, str. 7) zásadním aktem, který stanovil pravidla pro jednotné uplatňování DPH v Evropské unii. Šestá směrnice podrobněji popisuje sazby DPH a jejich strukturu. Dále poskytuje konkrétnější údaje o osobě povinné k dani, zdanitelném plnění, výši a osvobození od daně. Cílem Šesté směrnice bylo odstranění omezení pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu a sjednocení národních hospodářství. Přestože cílem bylo harmonizovat systém DPH, stále obsahovala Šestá směrnice pro členské stát dost odchylek (Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden, 2016). Šestá směrnice hrála klíčovou roli v odstranění odlišností v národních právních úpravách členských zemí zapojených do Evropských společenství (Široký, 2018, s. 149).

Šestá směrnice byla novelizována celkem 25 dalšími směrnicemi, než dostala podobu směrnice 2006/112/ES.

3.3 Směrnice 91/680/EHS o odstranění daňových hranic

Zásadní změny v oblasti regulace DPH byly definovány v tzv. Bílé knize o vnitřním trhu, která byla vydána Evropskou komisí roku 1985. Ta měla zrušit kontroly na vnitřních hranicích Evropských společenství včetně kontrol pro daňové účely (Šefčík, 2018, s. 17). Široký (2013, s. 39 – 40) dodává, že Bílá kniha Dokončení vnitřního trhu stanovila úkol v podobě zajištění prosperity a výhod podnikatelů, které plynou z členství. Dále aby daňové systémy členských zemí podporovaly vnitřní investice a zaměstnanost a zároveň nemohly poskytovat prostor pro nezákonné daňové transakce, vyhýbání se placení daní a daňové podvody.

Dalším významným krokem bylo zavedení jednotného vnitřního trhu k 1. 1. 1993. Jde o prostor bez vnitřních hranic, ve kterém je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb

a kapitálu (Široký, 2013, s. 40). Šefčík (2018, s. 18) vidí cíle v harmonizované daňové struktuře se dvěma druhy sazeb daně, sblížení sazeb daně používaných v jednotlivých členských zemích a vyrovnávacím mechanismu pro účely rozdělení daňových příjmů. Zrušení daňových hranic znamenalo prohloubit jednotné vykazování a vedení statistik. Zavedením vnitřního trhu vstoupilo v platnost Nařízení Rady (EHS) 218/92 ze dne 27. 1. 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní. Pro usnadnění vzájemného obchodu a kontroly v EU bylo povinně zavedeno daňové identifikační číslo (DIČ), kontrolní statistický systém Intrastat a datový systém VIES (Široký, 2013, s. 161), což je systém, který umožňuje přenos informací o registrovaných plátcích DPH a o intrakomunitárních dodávkách zboží. Systém pomáhá členským státům ve výměně informací týkajících se dodávek uvnitř Společenství a obchodníkům registrovaným k DPH. Dodávající členské státy mají povinnost zadat informace ze souhrnných hlášení dodavatele, aby tyto údaje zpřístupnily členským státům (Strémy, Hangáčová, 2017, s. 24). Šefčík (2018, s. 21) dodává, že je možnost zkontrolovat, zda nakupující zboží řádně přiznal a zdanil.

Vzhledem k tomu, že do konce roku 1992 nebylo možné docílit takového způsobu, kterým by se dosáhlo cíle společného systému DPH, bylo upraveno přechodné období, a to od 1. 1. 1993 trvajícím omezenou dobu do 31. 12. 1996 s možností prodloužení, během něhož měla být provedena ustanovení určená k usnadnění přechodu ke společnému systému zdaňování obchodu mezi členskými státy. Protože nebyla přijata žádná rozhodnutí, kterými by bylo zrušeno přechodné období, zůstala směrnice o odstranění daňových hranic v platnosti i po roce 1996, než vstoupila v platnost nová směrnice 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

3.4 Směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH, tzv. recast 6.

směrnice

Směrnice nabyla účinnosti 1. 1. 2007 s dobou transformace do 1. 1. 2008. Směrnice nahradila a upevnila první a šestou směrnici a související změny do jedné směrnice. Ačkoliv neměly změny vliv na podstatu směrnice, z původních 53 článků narostla směrnice na 414 článků (Strémy, Hangáčová, 2017, s. 26). Poslední znění s následujícími změnami má dnes přes 223 stran. Mezi nejvýznamnější změny patřilo stanovení výše základní a snížené sazby. Předmět DPH stanovila směrnice veškerá plnění v EU prováděná fyzickými i právníckými osobami, které jsou registrovány jako plátcí daně. Dále stanovila jasná pravidla týkající se určení místa plnění.

V případě dovozu na dokončení dodávky zboží do příslušného členského státu či při vývozu na dokončení dodávky do země určení je stanovena časová povinnost platby DPH. Dále je určen základ daně daný celní hodnotou již obsahující cla, daně a poplatky (EUR-Lex, 2020). Strémy, Hangáčová (2017, s. 29) uvádějí možnost osvobození určitých činností od plateb DPH. Zprv jde o činnosti ve veřejném zájmu, jako je poskytování poštovních služeb, nemocniční a lékařská péče, dodávky lidských orgánů a krve, zadruhé další činnosti, jako jsou pojišťovací transakce, transakce týkající se vkladů a běžných účtů atd.

Rovněž byla zavedena nová pravidla, která napomáhají v boji proti daňovým únikům. Státy, které mají s podvody největší problémy, je směrnicí umožněno dočasně používat přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge, kdy DPH hradí zákazník místo dodavatele.

Aktuálně směrnice představuje základní právní předpis upravující DPH jednotně v celé EU. Musí podle ní být upraveny české předpisy a na jejím základě musí být vykládána konformně se směrnicí. Dne 15. 3. 2011 bylo ke směrnici vydáno prováděcí nařízení Rady (EU) 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o společném systému DPH. Prováděcí nařízení Rady EU je na rozdíl od směrnice přímo použitelné na území České republiky, tzn. je závazné a má přednost před národní úpravou.

Směrnice byla doposud několikrát novelizována. Poslední zásadní změny směrnice Rady 2006/112/ES nastaly v letech 2019 a 2020. Přijetím směrnice 2016/1065 ze dne 27. 6. 2016 a směrnicí 2017/2455 ze dne 5. 12. 2017 došlo ke změnám od 1. 1. 2019 v oblasti určitých povinností při poskytování služeb (možnost použití od roku 2019) a prodeji zboží na dálku (možnost použití od roku 2021). Prováděcí nařízení Rady (EU) 282/2011 bylo novelizováno prováděcím nařízením Rady (EU) 2017/2459 od 1. 1. 2019, kdy došlo k novému znění čl. 24b vymezujícího stát usazení příjemce služby (Běhounek, © 2016).

Směrnice byla dále novelizována směrnicí Rady (EU) 2018/1910 platnou od 1. 1. 2020. Jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému DPH pro obchod mezi členskými státy zavedením tzv. rychlých záplat (quick fixes) týkající se dodání zboží mezi členskými státy. Byla zavedena dvě zpřísnění týkající se osvobození dodání do jiného členského státu. Zjednodušení se dočkalo dodání zboží do jiného členského státu v režimu tzv. konsignačního skladu (call-off-stock). Poslední novotou je zavedení pravidla pro přiřazení přepravy zboží u řetězových obchodů ve vazbě na faktor, zda prostřední osoba, která zajišťuje přepravu, je či není registrována k dani ve státě zahájení přepravy a oznámí či neoznámí prodávajícímu daňové identifikační číslo, pod kterým je registrována v zemi zahájení přepravy.

Od 1. 1. 2021 se měly uplatnit změny směrnicí Rady (EU) 2017/2455 v případě určitých povinností v oblasti DPH při prodeji zboží na dálku, ovšem rozhodnutí Rady (EU) 2020/1109 odložila použití těchto změn až na 1. 7. 2021 (Běhounek, Běhounková, 2020).

3.5 Harmonizace DPH v EU

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství ze dne 25. 3. 1957, čl. 99 a 100 předpokládá nutnost dosažení jednotného vnitřního trhu spočívajícího zejména v odstranění bariér obchodu, které představovaly zejména různorodé systémy nepřímého zdanění a daňové sazby, sladit zákony členských států týkající se systému daní z obratu neboli DPH. Prvním krokem k harmonizaci byl učiněn závazek zavedení společného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy, který by fungoval podobně jako v rámci jednoho členského státu.

Harmonizace nepřímých daní je zásadní pro fungování vnitřního trhu v EU (Strémy, Hangáčová, 2017, s. 23), který je založen na volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu (Široký, 2013, s. 135). Nerudová (2014, s. 45, 53) popisuje harmonizaci jako dvoufázový proces. V první fázi jde o vznik společného trhu, ve kterém by nedocházelo k deformacím hospodářské soutěže a v druhém kroku spočívajícím v harmonizaci daňových sazeb.

V Evropě byly aplikovány dva systémy nepřímého zdanění. Všechny členské státy, s výjimkou Francie, uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaná na hrubou hodnotu produkce), tzn., vyšší výsledné daně ovlivňuje počet produkčních stupňů. V kumulativním kaskádovém systému daně z obratu představuje daň procento z hodnoty výrobku. Protože musí každý podnikatel odvést daň z obratu ze své produkce, nelze systém zneužít k podvodům. Bezpečnější systém má však celou řadu nevýhod, které začínají u nutnosti zdanit všechny výrobní či distribuční systémy, které mají za následek deformaci tržního prostředí, jelikož daňové zatížení stoupá přímo úměrně s délkou výrobního nebo distribučního řetězce a jednodušší výrobní a distribuční struktury tak mají konkurenční výhodu.

DPH je prozatím jedinou daní, která je předmětem daňové harmonizace v rámci EU, ale i přes několik desítek let snahy o její harmonizaci nejsou členské státy schopny dospět ke shodě.

Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden (2016) uvádí, že zavedení harmonizovaného systému DPH v členských státech bylo dosaženo prostřednictvím směrnic Rady EU. Směrnice Rady EU mají sloužit jako vzor pro národní legislativu DPH členských států. Každý stát je povinen implementovat směrnice Rady EU o DPH do vnitrostátního práva.

Členské státy si mohou vybrat způsob, který vyhovuje právním předpisům daného členského státu. Ideální výsledek by byl takový, kdy by členské státy vybíraly DPH stejným způsobem, i když jsou právní systémy členských států odlišné. Obvykle však nelze stanovit úplnou harmonizaci právních předpisů v oblasti DPH. Směrnice o DPH obsahují možnosti a odchylky pro členské státy hlavně z důvodu převedení směrnice do vnitrostátního práva, nikoli zkopírování. Výklad ustanovení směrnice nemusí být nutně stejný ve všech členských státech.

EU koordinuje, harmonizuje zákon o DPH a zároveň dbá na to, aby hospodářská soutěž v rámci vnitřního trhu nebyla narušována rozdíly mezi sazbami a systémy nepřímých daní, čímž by subjekty v jednom státě měly nespravedlivou výhodu ve srovnání s ostatními (EUR-Lex, 2020). Široký dále dodává (2013, s. 40), že spolupráce, koordinace nebo harmonizace musí reagovat na rostoucí vliv elektronických služeb (tzv. e-commerce) v mezinárodním obchodě, vysoké zdanění práce, nepříznivý demografický vývoj a snahu o rozsáhlé daňové úniky na DPH.

I přestože Evropská komise deklaruje přípravu tzv. definitivního režimu DPH, je postupně zaváděný harmonizovaný systém DPH považován za přechodný. Společný systém DPH vykazuje řadu odchylek. Se vstupem dalších deseti zemí do EU v roce 2004 došlo k podstatnému rozšíření území EU a relativně velkého potenciálu podnikatelských subjektů a jejich vztahů. Po rozšíření EU na 28 členských států lze předpokládat další ztížení procesu harmonizace daní (Široký, 2013, s. 40). Poslední vlnou zemí přijímajících systém DPH na území evropského kontinentu jsou státy střední a východní Evropy, mezi které se řadí od začátku roku 1993 i Česká republika a Slovenská republika (Jánošíková, Mrkývka a kol., 2016, s. 243).

Od roku 1993 až do současnosti funguje systém DPH založený na principu země určení v případě dodávek mezi registrovanými plátcí DPH (Šefčík, 2018, s. 20). Dle principu země určení se daň vybere v členském státě, ve kterém se nachází příjemce plnění, tj. za použití sazby daně platné pro stát, ve kterém bylo zboží spotřebováno. EU však usiluje o zavedení principu země původu. Dle něj by byla DPH vybírána v zemi, odkud se dodává zboží nebo poskytuje služba (tzv. one-stop-shop), tj. za použití sazby daně platné pro zemi původu. Dokud nebude zavedena jednotná sazba daně pro všechny členské státy, nebude možné princip země původu zavést. Raptis (2018, s. 8) uvádí, že sazby DPH nejsou harmonizovány. Podle právních předpisů Společenství vyžaduje EU pouze to, že základní sazba DPH musí být nejméně 15 % a snížená sazba alespoň 5 %.

3.6 Historie DPH v ČR před vstupem do EU

U nás byla DPH zavedena 1. 1. 1993 v rámci vytvoření nové daňové soustavy, která tak nahradila po padesáti letech původní daň z obratu. Základním právním předpisem v oblasti nepřímých daní se po vzoru EHS stala DPH upravená zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021). Právní úprava DPH měla zajistit dostatečný tok financí do státní kasy a měla co nejvíce odpovídat směrnicím EHS, zvláště Šesté směrnici, která je základním právním dokumentem zajišťujícím harmonizaci společného systému DPH.

3.6.1 Sazby daně u zboží a služeb

I přestože bylo zavedení dvou sazeb DPH administrativně náročné a částečně potlačovalo alokační neutralitu daně spočívající v jednotném zatěžování veškerých druhů zboží a služeb, rozhodla se ČR tuto variantu zvolit. Zákon nerozlišoval sazby na základní a sníženou. Pojmenování bylo doplněno do zákona až v roce 1996. Tudíž vyšší sazba byla stanovena na 23 % a spodní sazba na 5 %. V porovnání s jinými evropskými zeměmi dosahovala úroveň zdanění středně vysokého daňového zatížení a byla v souladu se směrnicí EHS, která stanovovala minimální výši sazeb DPH na 15 % a 5 %. Kotyza (2013) uvádí, že od roku 1993 docházelo postupně k pozvolnému snižování základní sazby daně, která dosáhla nejnižší hodnoty 19 % v letech 2004 – 2009. V této době byly vůbec nejmenší daně od osamostatnění České republiky. Opakem byl vývoj snížené sazby daně. Od roku 2008 začala snížená sazba daně stoupat dvojnásobně, až přešla do své aktuální podoby, 15 %.

Předmětem DPH u nás bylo dodání zboží, převod nemovitostí, pořízení zboží z EU, poskytování služeb a dovoz zboží z třetích zemí. Šestá směrnice uváděla, které zboží nebo služba bude podléhat základní či snížené sazbě DPH. ČR členění částečně přijala a v Příloze č. 1 zákona o DPH vyčlenila zboží, které podléhalo nižší sazbě DPH. Zboží, které nebylo v příloze uvedené, automaticky podléhalo zdanění vyšší sazbou. Příloha č. 1 zákona o DPH obsahovala především potraviny, farmaceutické výrobky, výrobky z papíru, knihy, noviny, osobní automobily s elektrickými motory a další. V případě nejasností či pochybností, rozhodovaly o zatřídění zboží orgány celní správy. Příloha č. 2 zákona o DPH jmenuje služby, které podléhaly vyšší sazbě. V příloze se nacházeli zejména stravovací služby, opravy a údržby dopravních prostředků, ubytovací služby, obchodní a zprostředkovatelské služby mimo pronájem nemovitostí atd. Ostatní služby podléhaly nižší sazbě DPH (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021).

3.6.2 Vývoj v letech 1993 – 30. 4. 2004

Rozsáhlejší změny v různých částech zákona přinesla první novelizace zákonem č. 196/1993 Sb., účinným od 1. 8. 1993, z nichž některé se dotkly sazeb DPH. ČNB požadovala upřesnění zdaňování peněz, které byly podle nové právní úpravy v § 2a zákon o DPH považovány za zboží. Příloha č. 1 prošla drobnými změnami na doporučení Ministerstva zdravotnictví. Jednalo se o zařazení lékařského a zdravotnického materiálu, hygienických potřeb a pomůcek pro zdravotně postižené osoby, u kterých byla snaha snížit cenu a zvýšit dostupnost zboží pro méně movité občany. Další změnou bylo zařazení služeb a průmyslových prací výrobní povahy směřující k výrobě produktů určených pro konečnou spotřebu do Přílohy č. 2. Problémy při uplatňování sazeb daně u různých typů pronájmů si vyžádaly sjednocení v § 16 zákona o DPH (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021). Upřesnilo se i uplatnění sazeb daně u pronájmu nemovitostí, které nejsou osvobozeny od daně (ASPI, 2012). Výraznější úpravou bylo snížení sazby u ubytování a stravování v případě dětské rekreace a u ubytování v neveřejných zařízeních.

Další novelizační zákon č. 321/1993 Sb. byl účinný od 1. 1. 1994. Již neobsahoval tolik změn, ačkoliv snahy ze Strany podnikatelů o zavedení jediné sazby DPH byly patrné, ale nebyly brány v potaz.

Nejdůležitější změnou byl pokles horní sazby z 23 % na 22%, kterou přinesla novela zákona (zákon č. 258/1994 Sb., o dani z přidané hodnoty) účinná od 1. 1. 1995 (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021).

Velkou proměnou prošla Příloha č. 1 z důvodu zavedení klasifikace SKP (Standardní klasifikace produkce) od 1. 1. 1995 (Dušek, 2017, s. 16).

Vznik povinnosti rozdělit základ daně u zboží při jeho zabudování do stavby byl úplnou novinkou a vyplýval z § 14 odst. 18 zákona o DPH a dále byl upřesněn pokynem MFČR č. D-106. Novým § 15a se upravovaly chybně použité sazby nebo osvobození od daně.

Zákonem č. 133/1995 Sb., o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 1. 1996 bylo vytvořeno názvosloví pro jednotlivé sazby DPH dle vzoru evropských směrnic. Sazba 22 % se nazývala sazbou základní a sazba 5 % představovala sazbou sníženou.

S dlouho očekávaným vstupem ČR do EU probíhaly v zákonech časté úpravy směřující k přizpůsobení naší legislativy evropským směrnicím. Právě novela, zákon č. 208/1997 Sb. s účinností od 1. 1. 1998, zapříčinila převod paliv a energie do základní sazby a tím výrazně navýšila příjmy státního rozpočtu.

Dalším krokem harmonizačního procesu bylo schválení novely, zákona č. 17/2000 Sb. s účinností od 1. 4. 2000. Zásahům se nevyhnuly Přílohy č. 1 a 2 zákona o DPH, a to jak v zúžení nebo naopak zařazení zboží nebo služeb.

V roce 2003 nadále probíhaly změny a proces harmonizace se stále vyvíjel s cílem odstranit rozdílnosti, aby po přijetí nedošlo k radikálním změnám v legislativě, ale spíše plynulému přechodu na nová ustanovení zákona. Nejrozsáhlejší novela zákona o DPH s účinností od 1. 10. 2003 s platností až od 1. 1. 2004 některých ustanovení týkajících se změn sazeb DPH v oblasti nájmu, podnájmu, půjčování movitých a nemovitých věcí. Evropské směrnice umožňovaly použití snížené sazby pouze u několika vybraných položek, a proto muselo být z Přílohy č. 1 odstraněno mnoho položek a do Přílohy č. 2 zase doplněno. Přechodem zboží a služeb do základní sazby DPH se ČR nevyhnula první vlně zdražení nejprve v lednu a potom v květnu téhož roku.

4 PRAMENY DAŇOVÉHO PRÁVA, ZÁVAZNOST DODRŽOVÁNÍ KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA

Daně mají nenahraditelný význam pro fungování každého státu. Nepřehlédnutý je i význam ekonomický (Jurčík, 2015, s. 16). K pramenům práva patří pravidla chování daná státem zavazující určité osoby k peněžním odvodům do veřejného rozpočtu. Mezi prameny daňového práva patří:

- ústavní pořádek České republiky,
- ratifikované mezinárodní smlouvy,
- přímo aplikovatelné normy komunitárního práva,
- zákony,
- nařízení vlády,
- vyhlášky.

Za pramen daňového práva jsou považovány Pokyny řady D MFČR, které obsahují pravidla daňověprávních vztahů (Jánošíková, Mrkývka a kol., 2016, s. 306 – 307). Jde o důležitý právní dokument upřesňující výklad zákona. Pilařová (2015) uvádí, že Pokyn není na úrovni zákona, není součástí právních předpisů, nevychází ve Sbírce zákonů a nejedná se ani o vyhlášku publikovanou ve Sbírce zákonů. Z právního pohledu není právně závazný. Léta praxe však ukázala, že v Pokynech státní správa vyslovuje svůj pohled na problematiku a nejednoznačnost ustanovení zákona, říká daňovým subjektům, jak bude při daňových kontrolách postupovat. Je zcela na daňových subjektech, jak se k výkladu postaví, zda ho přijmou a vyhnou se sporům či mají jiný názor, se kterým se mohou dostat do konfliktu se správcem daně.

4.1 Prameny práva DPH v ČR

Předpisy týkající se aplikace DPH v ČR jsou:

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- „recast“ Šesté směrnice Rady 2006/112/ES
- nařízení Rady (EU)
- prováděcí nařízení Rady (EU)

- prováděcí nařízení Komise (EU)
- judikatura Soudního dvora EU.

4.2 Závaznost dodržování komunitárního práva v ČR

Právní systém Společenství je založen na třech systémových zásadách.

4.2.1 Subsidiarita

Princip subsidiarity je nástrojem k odstranění mezerovitosti a nesoudržnosti práva EU, které stanovuje široký cíl, ale nepřiděluje vždy dostatečné pravomoci (Svoboda, 2010, s. 33). Podle Týče (2010, s. 53) princip vymezuje rozsah výkonu nevýlučných pravomocí EU ve vztahu k členským státům. Právo Společenství by mělo být aktivní až tehdy, pokud by legislativní iniciativa členských států byla neúčinná.

4.2.2 Aplikační přednost

Princip přednosti vymezila judikatura Soudního dvora EU. Unijní právo vzniklé na základě smlouvy vychází ze zdroje nezávislého na členských státech, a tudíž mu nemůže překážet později přijatý vnitrostátní předpis. V případě, že by se tak stalo, byl by zpochybněn samotný základ Společenství (Whelanová, 2011, s. 75).

Zásada přednostní aplikace práva v EU znamená povinnost členských států dát přednost přímo použitelné normě EU před vnitrostátní právní normou (Svoboda, 2010, s. 117). Týč dodává (2010, s. 112), že přednost náleží potenciálně kterékoli normě unijního práva, ať už jde o zřizovací smlouvu či akt sekundárního práva.

Aplikační přednost u nás vyjadřuje povinnost vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu se směrnicemi vydanými orgány Společenství. Ve vztahu k zákonu o DPH je nutné ustanovení českých právních norem přijatých za účelem sblížení českého práva s právem EU vykládat konformně s touto normou.

4.2.3 Přímý a nepřímý účinek

Přímý účinek směrnic vyplývá z charakteru směrnic, které jsou určeny výlučně členským státům a jsou závazné do cíle výsledku, kterého je potřeba dosáhnout, avšak dosažení přenechávají členským státům (Týč, 2010, s. 108). Normy unijního práva mohou přímo zakládat práva a povinnosti jednotlivců, jichž se lze dovolat u národních soudů (Svoboda, 2010, s. 114). Aby mohl být přímý účinek uplatněn, musí mít unijní právo přednost.

Ustanovení komunitárního práva tedy nelze vnitrostátní právní normou přebít ani zrušit, jinak by nebylo možné na přímý účinek spoléhat.

Whelanová (2011, s. 78) popisuje dva typy přímého účinku, a to horizontální a vertikální. U vertikálního přímého účinku se může soukromá osoba dovolávat normy unijního práva pouze vůči členskému státu, který je povinen se tímto právem řídit v případě rozporu. Dovolání soukromé osoby i vůči jiné soukromé osobě představuje horizontální přímý účinek.

Nepřímému účinku se běžně říká eurokonformní nebo eurokonzistentní výklad. Vnitrostátní orgány členských států mají povinnost vykládat normy vnitrostátního práva ve světle znění a účelu práva EU s cílem dosažení takového cíle, který zajistí efektivitu unijního práva (Whelanová, 2011, s. 85). Dle Týče (2010, s. 111) nebyl pojem nepřímého účinku Soudního dvora Evropské unie použit. Nepřímý účinek představuje stav, kdy není dán přímý účinek směrnice, ale obsah musí být brán v potaz při výkladu vnitrostátních předpisů.

4.3 Judikatura Soudního dvora EU

Judikatura představuje rozhodovací činnost soudu nebo soudů, která spočívá ve vydání soudních rozhodnutí. Soudní rozhodnutí nemají obecně závaznou povahu, vztahují se pouze na subjekty, nikoli na třetí osoby. Judikatura Soudního dvora je v obecné rovině považována za směrodatnou (Týč, 2010, s. 97). Landgráf (2019, s. 17) uvádí k relevantnosti judikatury SDEU dvě základní připomínky. První připomínkou je, že není jednoznačná povinnost českých úřadů a soudů respektovat výklad SDEU, který jde proti daňovému subjektu a zároveň české daňové právo umožňuje více výkladů a český úřad i soud se přikloní k výkladu shodujícím se s výkladem SDEU. Tímto postupem je podkopávána právní jistota a předvídatelnost, jelikož správce daně postihuje daňový subjekt, aniž by došlo k porušení českého daňového práva. Daňový subjekt není povinen prověřovat svého obchodního partnera a nalézat daňové nesrovnalosti s právním následkem, jakým je neuznání daňového dokladu či odpočtu DPH. Z druhé připomínky vyplývá, že judikatura SDEU postrádá míru legitimacy, protože není přesvědčivá. Dochází k rozporu v aplikovatelnosti evropského práva v případě podvodu. Došlo k úplnému obrácení důkazního břemene, kdy původně je povinen správce daně dokázat účast na podvodu a naopak daňový subjekt dokazující vynaložení míry obezřetnosti takovým způsobem, kterým ustojí svůj uplatněný nárok na odpočet daně nebo daňový náklad. Názorem je tedy nepřímě stanovena daňovému subjektu povinnost provádět dostatečné prověřování obchodních partnerů s rizikem ztráty nároku na odpočet DPH nebo osvobození od DPH, které není zakotveno v textu českého daňového práva. Whelanová,

(2011, s. 514) vidí významnost judikatury Soudního dvora EU spočívající ve výkladu primárního a sekundárního práva EU, vyjádření se k platnosti sekundárního práva, identifikaci a určení podmínky uplatnění obecných právních zásad uznávaných právem EU. SDEU má za úkol specifikovat obsah rámcových pravidel nebo pojmů v evropském právu, zaplňovat mezery, stanovit zásady pro aplikaci práva EU v členských státech a v neposlední řadě formulovat základní zásady. SDEU se tedy podílí na dotváření unijního práva (Týč, 2010, s. 99). Za dobu své činnosti formuloval celou řadu institutů v rámci společného systému DPH a zároveň k nim připojil podmínky jejich užití tak, aby byly obecně uplatnitelné.

Řízení o předběžné otázce je považováno za specifický institut práva Společenství, který souvisí s aplikací práva vnitrostátními soudy členských států. Řízení o předběžné otázce lze obecně označit za základní pramen komunitárního práva v oblasti výkladu, prostřednictvím kterého je dosahováno jednotného výkladu napříč Společenstvím. SDEU má pravomoc vést řízení o předběžné otázce týkající se platnosti i výkladu aktů orgánů Společenství a EÚB, která je založena na článku 234 Smlouvy o založení Evropského společenství. Jestliže vyvstane předběžná otázka, může návrh na řízení o ní podat vnitrostátní soud členského státu nižší instance (Benda, Tomíček, 2017, s. 327). Žádost se musí týkat výkladu nebo platnosti evropského práva, musí být formulována jednoduše, přesně a jasně z důvodu předložení ostatním zemím EU k připomínkování (EUR-Lex, 2020).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 ROLE DPH VE STÁTNÍM ROZPOČTU, MEZIROČNÍ STATISTIKY

DPH je považována za nejvýznamnější daň, co se týče státního rozpočtu. Rozpočet DPH byl v roce 2017 překročen o 7,8 mld. Kč způsobeným celkovým pozitivním dopadem EET na inkaso DPH. Zavedení EET bylo mnohem efektivnější, než se původně předpokládalo. Celkové inkaso DPH v roce 2017 činilo 266 mld. Kč, bylo meziročně vyšší o 20,3 mld. Kč, tj. o 8,3 % (Žurovec, 2018). Rozpočet DPH byl v roce 2018 téměř dodržen. Celkové inkaso DPH za rok 2018 činilo 279 mld. Kč, což bylo meziročně vyšší o 13 mld. Kč, tj. o 4,9 % (Žurovec, 2019). Hlavním důvodem výpadku inkasa bylo odložení účinnosti 3. a 4. fáze EET. S účinností nižší sazby DPH od února 2019 na pravidelnou hromadnou dopravu bylo inkaso DPH oproti jejímu rozpočtu negativně ovlivněno. Celkové inkaso DPH za rok 2019 činilo 291,3 mld. Kč, což představuje meziroční nárůst o 4,4 % (Žurovec, 2020).

5.1 Analýza činnosti Finanční správy České republiky

FS především zajišťuje správu daní, jejichž cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správa daní výslovně vyplývá ze zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který letošním rokem projde novelizací s účinností od 1. 6. 2021 (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021). Celní správa se částečně také podílí na správě daní. FS tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství, Specializovaný finanční úřad, finanční úřady a územní pracoviště. FS se každoročně podílí na přípravě rozpočtu MFČR, který se řídí zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a následně na jeho vyhodnocení.

Informace o činnosti Finanční správy ČR a později zveřejněné Výroční zprávy každoročně informují veřejnost o výsledcích své činnosti. Následující analýza vychází z Informací o činnosti Finanční správy za rok 2017 – 2019. Analýza se týká se DPH a opatření nebo jiných instrumentů, jejichž úkolem je snížení daňových úniků na DPH.

Vývoj inkasa v letech 2015 – 2019 je zpracován v následující tabulce (Tab. 1), ze které je evidentní nárůst inkasa meziročně o 2 – 9 %, což o růstu ekonomiky i o efektivitě při výběru DPH.

Rok	2015	2016	2017	2018	2019
Předepsáno	649 445	612 911	679 566	721 217	756 571
Daňové inkaso	642 388	648 570	692 244	732 306	766 082
Výtěžnost (%)	98,9	107,8	101,0	102	101,4
Nadměrný odpočet	-310 784	-299 110	-310 810	-319 294	-334 771
Celkem	331 604	349 460	381 435	413 013	431 311

Tab. 1 Vývoj inkasa DPH, vlastní zpracování podle Informace o činnosti Finanční správy České republiky (v mil. Kč), (Finanční správa, © 2013 – 2021)

Následující tabulka (Tab. 2) uvádí vývoj DPH přiznané daňovým subjektem a vyměřené, resp. doměřené na základě řádného, resp. dodatečného daňového tvrzení nebo z daňové kontroly. Se zavedením kontrolního hlášení v roce 2016 lze spatřovat větší nárůst doměřené daně z kontrolní činnosti.

Rok	2015	2016	2017	2018	2019
Rozdíl přiznané a vyměřené daně	13 876	12 426	10 926	8 092	6 648
Doměřeno dle dodatečného DP	1 634	1 475	1 784	3 684	3 339
Doměřeno z kontroly	6 355	13 169	6 014	6 177	6 308
Celkem	21 865	27 070	18 724	17 953	16 295

Tab. 2 Vývoj přiznané a doměřené DPH, vlastní zpracování podle Informace o činnosti Finanční správy České republiky (v mil. Kč), (Finanční správa, © 2013 – 2021)

Neodmyslitelné místo ve výsledku činnosti FS má postup k odstranění pochybností. Ve sledovaných obdobích bylo z celkového počtu postupů k odstranění pochybností ukončeno 60 – 70 % postupů na DPH, což je průměrně 11 tisíc postupů za rok, jak je uvedeno v tabulce (Tab. 3). Více než polovina případů byla ukončena s rozdílem na dani. Mezi nejčastější zjištění patřilo neprokázání podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, neprokázání

přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, nesrovnalosti v rámci analýzy kontrolních hlášení, nadhodnocené poskytnuté plnění v rámci řetězových podvodů a další.

Rok	2017	2018	2019
Počet ukončených	8 898	13 976	12 612
Počet ukončených s rozdílem	5 304	11 248	9 944
Změna daňové povinnosti (v tis. Kč)	2 555 284	2 421 706	2 052 843
Změna nadměrného odpočtu (v tis. Kč)	-545 691	-1 298 920	-1 168 004

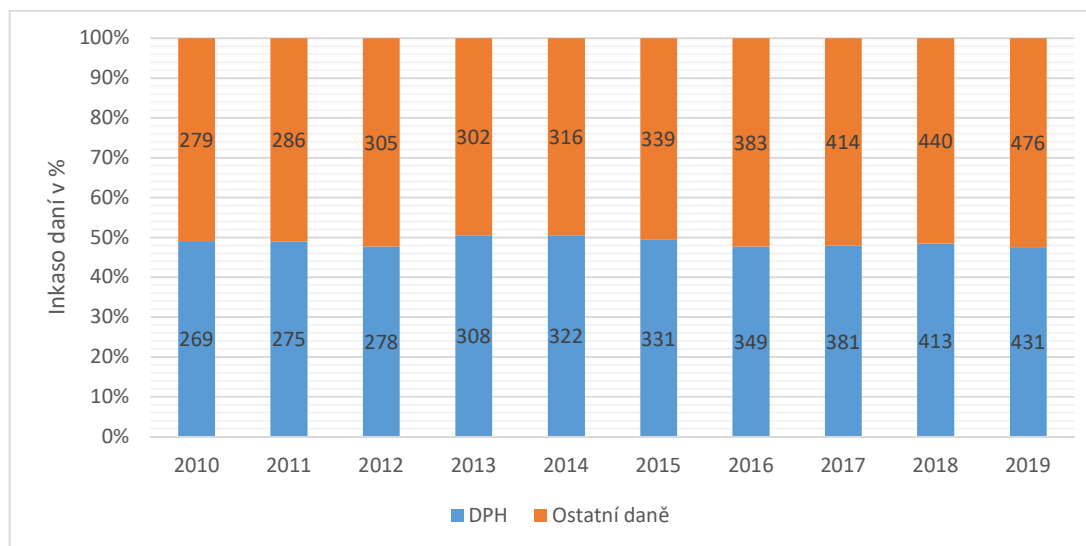
Tab. 3 Vývoj POP v letech 2017 – 2019, vlastní zpracování podle Informace o činnosti Finanční správy České republiky (Finanční správa, © 2013 – 2021)

Daňová kontrola je považována za významnou fázi daňového procesu. Jde o soubor úkonů, kterými správce daně prověřuje daňová tvrzení daňových subjektů, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k daňovému řízení. Významnou roli v daňových kontrolách hraje úzká spolupráce s PČR a CS. Trendem se stalo odhalování sofistikovaných daňových úniků vyplývajících z kvalitní analýzy kontrolních hlášení. Daňové kontroly jsou zaměřovány především na rizikové daňové subjekty zapojené do řetězců plátců DPH, jejichž hlavním cílem je optimalizace daňové povinnosti v oblasti poskytování služeb, jako jsou reklamní činnosti, pracovní síla aj. Následující tabulka (Tab. 4) ukazuje pokles v počtu ukončených daňových kontrol zapříčiněný především délkou již zahájených daňových kontrol, ale zejména zefektivněním rizikových analýz sloužících k odhalování rozsáhlých řetězových podvodů, se kterými je spojeno náročné prověřování všech daňových subjektů zapojených do daného řetězce. Značně komplikovaným se stal proces unesení důkazního břemene, kdy daňový subjekt mohl a měl vědět, že je zapojen do podvodu na DPH.

Rok	2017	2018	2019
Počet kontrol	6 712	5 256	4 679
Doměřeno z kontrol (v tis. Kč)	10 388 494	7 763 568	4 803 415

Tab. 4 Vývoj daňových kontrol na DPH v letech 2017 – 2019, vlastní zpracování podle Informace o činnosti Finanční správy České republiky (Finanční správa, © 2013 – 2021)

DPH z pohledu výnosnosti daní v českém daňovém systému zaujímá přední místo (Obr. 3). Růst inkasa daní byl v letech 2014 – 2017 významný především u DPH, u daně z tabákových výrobků a daní z příjmů. Vybraná opatření v oblasti spotřebních daní a hazardu mají za cíl omezit negativní následky, ale zároveň mohou mít negativní dopad na inkaso daní, např. zavedení přísnější regulace v roce 2018 v hazardu. Inkaso daní je silně závislé na ekonomické situaci. V letech 2015 a 2017 byla situace obdobou předkrizového období v roce 2008. Celkový růst inkasa je dán souběhem minimální nezaměstnanosti, nárůstu mezd, vysoké spotřeby zlepšující se situaci daňových subjektů. I přestože bylo zavedeno kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb, vývoj inkasa odpovídal vývoji HDP. Opatření, která slouží v boji proti daňovým únikům, mají omezený dopad na celkové inkaso daní (Česká republika, Nejvyšší kontrolní úřad).

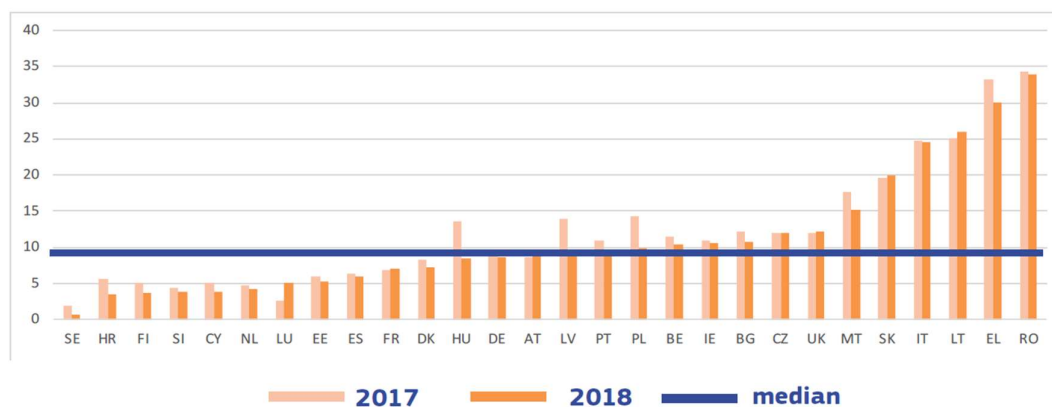


Obr. 3 Podíl DPH na inkasu všech daní, vlastní zpracování podle interních výkazů

5.2 Mezera na DPH (VAT Gap) v EU

Mezera na DPH představuje rozdíl mezi teoreticky očekávanými výnosy z DPH a skutečně inkasovanou daní. Jde o nástroj vyjadřující odhad ztráty příjmů v důsledku daňových podvodů, daňových úniků a vyhnutí se daňovým povinnostem, který umožňuje vyčíslit chybějící DPH. Od roku 2013 Generální ředitelství pro daně a celní unii zveřejňuje studii o ukazateli VAT Gap v členských zemích EU.

V roce 2020 vydala Evropská komise Studii a zprávu o VAT Gap v členských státech EU. V nominálním vyjádření se mezera v DPH mírně snížila o téměř 1 mld. EUR na 140,04 mld. EUR v roce 2018 a zpomalila o 2,9 mld. EUR oproti roku 2017. Očekává se, že sestupný trend bude pokračovat ještě další rok, ačkoli pandemie koronaviru pravděpodobně vrátí pozitivní trend. Evropská komise znovu zdůrazňuje potřebu komplexní reformy pravidel EU v oblasti DPH, která by ukončila podvody s DPH a užší spolupráce mezi členskými státy v boji proti podvodům. Rovněž popsala řadu připravovaných opatření v oblasti DPH. Údaje ukazují, že snahy o uzavření příležitostí pro podvody a úniky v oblasti DPH dosahují postupného pokroku. Pandemie koronaviru drasticky změnila ekonomický výhled EU a vážně ublíží příjmům na DPH. Na níže uvedeném obrázku (Obr. 4) lze vidět, že největší mezera na DPH stejně jako v roce 2017 byla zaznamenána v Rumunsku (33,8 %), následované Řeckem (30,1 %) a Litvou (25,9 %). Nejmenší rozdíly byly ve Švédsku (0,7 %), Chorvatsku (3,5 %) a Finsku (3,6 %). V absolutních číslech byly největší mezery na DPH zaznamenány v Itálii (35,4 mld. EUR), Velké Británii (23,5 mld. EUR) a Německu (22 mld. EUR). Česká republika skončila s absolutním číslem 2,187 mld. EUR (European Commission, 2020).



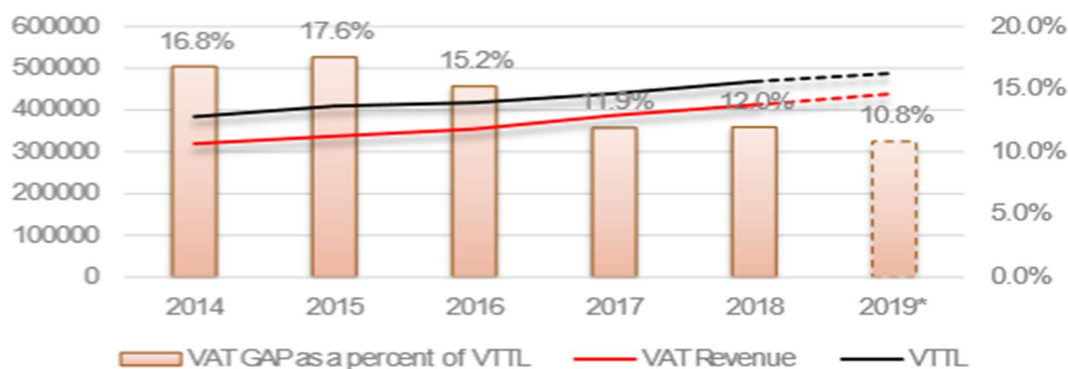
Obr. 4 Mezera DPH u 28 členských zemí EU za rok 2017 a 2018 (European Commission, 2020)

5.2.1 Mezera na DPH v ČR

Vývoj mezery na DPH v ČR v letech 2014 – 2018 je uveden v tabulce (Tab. 5) zpracovaná podle Studie a zprávy o VAT Gap v členských státech, která byla zveřejněna v roce 2020.

Rok	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Celková potenciální povinnost (VTTL)	384,062	409,703	417,82	439,493	468,35	488,365
Výnosy (VAT Revenue)	319,485	337,774	354,181	387,074	412,271	439,441
Mezera ve výběru DPH (VAT GAP)	64,577	71,929	63,639	52,419	56,079	
Podíl mezery ve výběru DPH na celkové povinnosti DPH v %	16,80%	17,60%	15,20%	11,90%	12,00%	10,80%
Změna mezery ve výběru DPH od roku 2014					-4,8 pp	

Tab. 5 Vývoj mezery ve výběru DPH v ČR v letech 2014 – 2018 (v mil. Kč), vlastní zpracování na základě údajů ze Studie a zprávy o VAT Gap v členských státech
Z tabulky je patrné, že v roce 2018 mezera ve výběru DPH zaznamenala oproti roku 2017 meziroční nárůst o 0,1 procentního bodu (tj. o 3,66 mil. Kč) a ve srovnání s mezerou v roce 2014 byla mezera vyšší o 4,8 procentního bodu (tj. o 8,498 mil. Kč).
Obrázek (Obr. 5) zobrazuje vývoj mezery na DPH v ČR v letech 2014 – 2019. Lze pozorovat spíše klesající charakter výnosů DPH a rostoucí tendenci celkové potenciální povinnosti (VTTL).



Obr. 5 Vývoj mezery na DPH v letech 2014 – 2019 (European Commission)

6 DAŇOVÉ ÚNIKY A JEJICH DRUHY

Evropský model DPH lze charakterizovat jako zranitelný a zneužívající podvodného jednání prováděného prostřednictvím vyhýbání se daňovým povinností a za pomoci daňových úniků. V literatuře psané anglicky se můžeme setkat s pojmy tax avoidance a tax evasion. Tax avoidance představuje legální snižování daňové povinnosti, zatímco tax evasion je nelegální. Ovšem hranice mezi takovým jednáním je velice tenká. Podle Směrnice o DPH je daňovým únikem nelegální způsob jednání páchaný fyzickou nebo právnickou osobou. Nejběžnějším rysem daňových úniků je zkreslování skutečných příjmů udávaných v daňových tvrzeních podávaných finančnímu úřadu. Z tohoto důvodu osoby povinné k dani obvykle představují nepravdivou či dokonce falešnou část zisků, než je skutečná. Základním účelem použití daňových úniků je daňová optimalizace poplatníků. Existuje mnoho forem daňových úniků a podvodného chování. Podle několika studií existuje přibližně 16 různých druhů podvodů na DPH (Raptis, 2018, s. 15), např. nesplnění registrační povinnosti, nesplnění povinnosti podat daňové přiznání a další oznamovací povinnosti stanovené osobám povinným k dani z přidané hodnoty, záměrné uvedení zkreslených údajů do daňového přiznání, zatajení zdanitelných plnění, účelové snížení základu daně, neoprávněné uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, manipulace s daní na vstupu nebo dani na výstupu, fiktivní plnění (Sejkora, 2017, s. 53 – 54).

6.1 Vybrané druhy daňových úniků

6.1.1 B2B a B2C daňové úniky

V praxi se nejčastěji daňové úniky člení na B2B daňové úniky (business to business) a B2C daňové úniky (business to customer). U daňových úniků B2B je směrodatné, že příjemce plnění je osobou povinnou k dani, která využije přijaté plnění k uskutečnění své ekonomické činnosti, tzn. je oprávněna provést odpočet daně na vstupu dle ustanovení § 72 a násl. ZDPH. Zásadní roli hraje právě odpočet DPH. V případě neodvedení DPH správci daně osobou povinnou k dani v rámci subdodavatelského řetězce dochází k situaci, kdy dochází k nesrovnalostem u příjmů, ale s uplatněním odpočtu DPH i k nesrovnalostem ve výdajích. Nesplnění povinnosti je daňovým únikem s nejmarkantnějšími dopady. Pro daňové úniky B2C je typickým příjemcem zdanitelného plnění osoba, která nevyužije přijaté zdanitelné plnění k vlastní ekonomické činnosti, tedy osoba, která nemůže uplatnit odpočet daně na vstupu. Vůči správci daně vystupuje v této transakci pouze jeden účastník a dochází ke znemožnění ověřit plnění daňověprávní povinnosti týkající se DPH, neboť nelze ověřit

uhrazenou daň na výstupu poskytovatele zdanitelného plnění a uplatněnou daň na vstupu u příjemce zdanitelného plnění. Nejdiskutovanějším odvětvím, ve kterém nejčastěji dochází k daňovým únikům, jsou elektronické obchody s přeshraničním aspektem. Obchody se vyznačují velkým množstvím uskutečněných zdanitelných plnění a osvobozených od DPH, které jsou realizovány za účelem maximalizace zisku dělením na drobnější plnění, kdy se obtížně určuje poskytovatel a příjemce (Sejkora, 2017, s. 80 – 85).

6.1.2 Nesplnění registrační povinnosti

Nesplnění registrační povinnosti k DPH nemá osoba povinná k dani podle ZDPH povinnost svá uskutečnitelná plnění zdaňovat. Podle První a Šesté směrnice by daná plnění měla být zdaněna. Pokud tomu tak není, jedná daňový subjekt v rozporu s těmito směrnici. Osoba povinná k dani poskytující plnění konečným spotřebitelům nepodnikatelům tímto postupem získává výhodu oproti osobě, která si řádně plnila povinnosti a zaregistrovala se a tím se dopouští protiprávního jednání s výsledkem neodvedení hodnoty DPH státu (Frýzek, Olšanský).

6.1.3 Zatajení zdanitelných plnění

Je jedním z běžných daňových úniků a to nejen na DPH. Motivací se pro daňové subjekty stává odvedení nižší DPH a ponechání si většího množství tržeb pro své účely. Daňové subjekty zatajují tržby hotovostního charakteru, neboť bezhotovostní transakce lze dohledat z výpisu bankovního účtu. Podnikatelé, kteří zatajují, tržby jsou zvýhodněni vůči těm, kteří řádně platí daně a pojištění. Elektronická evidence tržeb, která byla zavedena poprvé 1. 12. 2016, narovnal konkurenční prostředí v boji s nepoctivými daňovými subjekty (© 2017-2020 Hospodářská komora ČR).

6.1.4 Neoprávněné uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu

Jde o situaci, kdy daňový subjekt, který produkuje některé výstupy osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně na vstupu a ostatní výstupy od daně neosvobozené tvrdí v rozporu se skutečností, že vybrané vstupy použil na výrobu výstupů, které podléhají DPH, aby si mohl uplatnit nárok na odpočet DPH, i když byly vstupy užity na výstupy osvobozené od DPH bez nároku na odpočet. Falešné tvrzení o tom, že vybrané vstupy byly použity při ekonomické činnosti, i přestože byly užity pro soukromou spotřebu, může být další formou neoprávněného uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu (Šefčík, 2018, s. 24 – 25).

6.2 Další typy daňových úniků

Daňové úniky lze členit podle územního vymezení, a to daňové úniky páchané v rámci jednoho státu a daňové úniky mezinárodní, pro které je typické využívání mnoha jurisdikcí. Jedná se o daňové ráje nebo o problematiku spojenou s převodními cenami, tzv. transfer pricing.

Mezi další typy daňových úniků řadíme např. podvody tzv. šedé ekonomiky, podvody zamlčením (tzv. suppression frauds), insolvenční podvody a podvody falešných obchodníků (Sejkora, 2017, s. 97 – 98).

Šedá ekonomika je nevyhnutelně spojena s podvody na DPH. Obchody probíhající v šedé ekonomice nejsou deklarovány a stát není schopen tyto obchody zdanit. Šedá ekonomika, známá jako černý trh, označuje hospodářské činnosti, které jsou neviditelné pro národní statistiky, hlavně do národního HDP. Šedá ekonomika zahrnuje obchody se službami a zbožím, za které platí zákazník hotově (Frunza, 2019). Dle ustanovení § 75 ZDPH spočívá suppression fraud v porušení povinnosti upravit poměrně odpočet DPH na vstupu. Dochází k tomu, že osoba povinná k dani přijímá zdanitelné plnění, ale používá jej pro svou osobní spotřebu, zatímco pro ekonomické účely uplatní odpočet celé DPH na vstupu z tohoto obchodu. Posledním typem je insolvenční podvod, kdy osoba povinná k dani uskutečňuje svoji ekonomickou činnost pouze na území jednoho státu, padá do úpadku a pořízené zboží prodává za přehnané ceny, které neodpovídají tržnímu prostředí. Svým odběratelům umožní uplatnit vysoký nárok na odpočet daně a následně v důsledku konkurzu zanikne, aniž by vybrala a odvedla daň do státní kasy. Na opačném principu je založen tzv. exportní podvod, kdy poskytovatel zdanitelného plnění předstírající uskutečnění vývozu zboží na území třetí země není povinen odvést DPH, přestože uskutečnil zdanitelné plnění ve skutečnosti s místem plnění v tuzemsku podléhající DPH (Sejkora, 2017, 98 – 99).

7 PODVOD NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daňový podvod a daňový únik jsou dva pojmy, které spolu úzce souvisejí a překrývají se, ale jejich definice nenalezneme v právním řádu. Daňový únik je definován v předešlé kapitole. Při definici daňového podvodu vycházíme z trestního práva, konkrétně trestného činu podvodu definovaného v ustanovení § 209 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Podvodu se dopustí ten, kdo sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti a způsobí tak na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021). V kontextu daňového systému lze podvod chápat jako jednání, kdy daňový subjekt sebe nebo někoho jiného obohatí uvedením v omyl, využitím něčího omylu nebo zamlčením podstatných skutečností, které v důsledku toho vedou k tomu, že veřejný rozpočet nedosáhne požadovaného daňového příjmu. Daňový únik je pojmem širším než daňový podvod. Daňový podvod vyžaduje úmyslné jednání, zatímco daňovým únik může být zapříčiněn i jednáním nedbalostním.

Právní řád prozatím nedefinoval pojem podvod na DPH. S definicí se můžeme setkat v zahraniční odborné literatuře. Podvod na DPH lze obecně vystihnout jako souhrn mnoha různých aktivit, které vedou k odepření financí veřejnému rozpočtu, do kterého by měly být odvedeny. K podvodům může docházet ve dvou oddělených oblastech, z nichž první je snižování daňové povinnosti krácením daně na vstupu a druhou zneužitím mechanismu daňového odpočtu, kterého bývá dosahováno nelegálním zvýšením daně na vstupu (Walpole, 2014, s. 258).

Judikatura SDEU často skloňuje pojem podvod na DPH. Aniž by podvod na DPH výslovně definoval, ve svých rozsudcích vychází zejména z rozsudku Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355-03 a C-484(03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronic Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise vyplývá, že SDEU za podvod na DPH považuje neodvedení zaplacené DPH do státní kasy za předchozí nebo následující prodej zboží (EUR-Lex, 2020).

Nejvyšší správní ve svém rozsudku ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 AFS 94/2009 – 156 souhlasí s judikaturou SDEU a pojem podvod na DPH definuje jako situaci, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečně operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné

posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (Nejvyšší správní soud, © 2003 – 2020).

Každý, kdo vstoupí do systému DPH, se může stát účastníkem podvodu a stačí k tomu pouze to, že jeho přímý obchodní partner nebo někdo jiný v předchozím článku neodvede daň na výstupu a nárokováním je následně narušena neutralita daně. Řetězec mohou tvořit pouze dva účastníci vztahu, nejenom podvod s karusely nebo početnými skupinami obchodníků. Tvrzení finanční správy, že každý plátce DPH je potenciálním účastníkem daňového podvodu znamená, že do takové situace se může dostat každý, nikoli že je podvodníkem (Rozeňal, 2017, s. 37 – 38).

7.1 Splnění formálních a hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet daně

V případě nedodržení podmínek stanovených zákonem o DPH, může dojít k odepření nároku na odpočet DPH, přičemž nejvýznamnějším důvodem odepření nároku na odpočet na DPH je podezření nebo účast daňového subjektu na podvodu s DPH. Pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet DPH je nutné dodržet základní věcné, časové a formální pravidlo ve vazbě na daňový doklad:

- věcné pravidlo je obsaženo v ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH a spočívá v návaznosti vstupu na konkrétní výstup – přijaté zdanitelné plnění plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti
- časové pravidlo upravené v ustanovení § 72 odst. 3 ZDPH umožňuje uplatnění nároku v čase – nárok na odpočet DPH vzniká nejdříve okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost DPH přiznat
- formální pravidlo spojené i s pravidlem časovým upravuje ustanovení § 73 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 5 ZDPH představuje návaznost nároku na odpočet DPH na daňový doklad – existenci a náležitosti
- posledním pravidlem je odpovědnost plátce za uplatnění výše daně na vstupu ve správné výši (Pilařová, 2016).

I v případě, kdy daňový subjekt splní formální podmínky stanovené ZDPH, nemusí mu být přiznán nárok na odpočet DPH, neboť je-li uplatněn v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady 2006/112/ES, pak nevzniká vůbec (Kupčík, ASPI). Dostatečným podkladem pro uznání odpočtu DPH nemusí být bráno předložení formálně bezchybného dokladu nebo

dokladů. Typicky bude mít pochybující správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění takovým způsobem, jakým je zachyceno na daňovém dokladu. Ústavní soud ve svém nálezu č. j. I. ÚS 1841/07 výslovně stanovil, že daňový doklad je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění (NALUS). Obecně se více hledí na materiální hledisko při posuzování splnění nároku na odpočet DPH. Jedná se o situace, kdy je věcně prokázáno splnění podmínek stanovených Směrnicí o DPH. Daňový subjekt má nárok na odpočet DPH po splnění zákonných podmínek, do kterých spadá i prokázání oprávněnosti tohoto nároku. Tíha důkazního břemene v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009, daňového řádu leží na daňovém subjektu, který má povinnost prokázat vše, co tvrdí v daňovém tvrzení (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021). Správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání všech skutečností, které uvedl v daňovém přiznání daňový subjekt sám, nikoli k prokázání čehokoli. Nejtypičtějším důkazním prostředkem je účetnictví a související doklady či záznamy.

7.2 Zkoumání existence daňového podvodu, objektivních okolností a přijetí opatření k zamezení účasti na podvodu

Při prokazování existence podvodu musí v první řadě dojít k narušení neutrality DPH. Z pohledu správce daně si pod pojmem narušení neutrality lze představit situaci, kdy si daňový subjekt potvrdí uskutečnění obchodní transakce s odběratelem za nestandardních podmínek, uvede ji v daňovém tvrzení a následně neuhradí vlastní daňovou povinnost. Narušení neutrality může mít tolik podob, kolik podob jsou schopni na plánovat a zrealizovat ti, kteří je páchají. Podvody mají ovšem společný rys v podobě chybějícího podvodníka, tzv. missing trader. Jeho hlavní úlohou je získat podvodný příjem a v okamžiku zaplacení DPH zmizet. Zmizení začíná nepodaným daňovým přiznáním, neuhrazením daňové povinnosti, nereagováním na výzvy správce daně a končí neumožněním zahájit kontrolní postupy za účelem ověření správnosti tvrzených skutečností. Obchodník se stává nekontaktním. U nekontaktního missing trader nelze doměřit DPH nebo vymocit uhrazení DPH. Pro konstatování existence podvodu na DPH je nezbytností popsání nestandardních okolností zjištěných z identifikovaného dodavatelsko-odběratelského řetězce správcem daně. Na takové skutečnosti mohou upozornit časté změny v osobách jednatelů a společníků v řetězci, jejich personální propojenost a nevýznamná historie obchodních transakcí. Rychlý pře prodej zboží, žádná písemná dokumentace, sídla obchodníků na virtuálních adresách, absence webových stránek a obchod s komoditou vyznačující se vysokou cenou a malými rozměry

může být dalším vodítkem pro konstatování existence podvodu. Nestandardní okolnosti řetězce jsou i takové skutečnosti, o kterých nemá daňový subjekt povědomí. Typicky se jedná o skutečnosti, které se staly před daňovým subjektem, který uplatňuje odpočet DPH, ale i za ním, např. následná nekontaktnost, změna jednatelů na zahraniční osoby, rušení registrace k DPH a likvidace společnosti. Ovšem s naprostou jistotou nelze konstatovat existenci podvodu na DPH.

7.2.1 Existence objektivních okolností

Ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu DPH se používá vědomostní testu, jehož cílem je zjištění vědomosti daňového subjektu do podvodného jednání či vědět měl a mohl, a přesto nepodnikl žádné kroky, kterými by zabránil účasti na daňovém podvodu. Spolupachatelem podvodu se stává i daňový subjekt, který se na podvodu aktivně nepodílel, ale přehlížel nestandardní podmínky obchodní transakce.

Ve vědomostním testu jsou posuzovány tzv. objektivní okolnosti, které byly daňovým subjektem vědomě nebo nedbalostně přehlíženy. Dle rozsudku NSS ze dne 26. 8. 2020 ve věci č. j. 4 Afs 10/2020 objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každé samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt věděl či minimálně vědět mohl a měl o podvodu na DPH (Nejvyšší správní soud, © 2003 – 2020).

Následující výčet objektivních okolností není rozhodně úplný, ale velmi často se vyskytující:

- obchodování s rizikovou komoditou bez náležitých zkušeností (dodávání plynu a elektřiny, poskytování telekomunikačních služeb, dodávání herních konzolí, tabletů a notebooků, obilovin, technických plodin, surových nebo polozpracovaných kovů včetně drahých kovů),
- nezájem o obchodované zboží v průběhu obchodní transakce. Řádný hospodář se zajímá o kvalitu zboží, je osobě u vykládky zboží, zajistí odbyt pro nakoupené zboží apod. U podvodu je tomu přesně naopak,
- nedostatečné prověření přímého obchodního partnera. Za prověření se považuje zjištění sídla (virtuální adresy), zaměstnanců, předmět činnosti, zveřejňování účetních závěrek, registrované provozovny, změny v osobě jednatele nebo společníka, případný vznik nebo registrace k DPH,

- forma peněžních úhrad za přijaté daňové doklady. Přestože dodavatel disponuje bankovním účtem, požaduje úhradu v hotovosti. Tu je možné provést v maximální výši 270 000 Kč dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů, což může být dost limitující. Řešením je rozepsání do několika splátek s ohledem na limit stanovený v zákoně o omezení plateb v hotovosti.

Objektivní okolnosti je nutné posuzovat v celkovém souhrnu. S jistotou nikdy není možné vědět, že nějaká společnost na počátku obchodního řetězce neodvedla DPH, ale podle rozsudku NSS č. j. 4 Afs 104-2018-79 skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vznikají, i když daňový subjekt s obchodními partnery spolupracoval a ti vykazovali podezřelé znaky, že mohl nebo musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na DPH (Kupčík, ASPI).

7.2.2 Přijatá opatření

V případě prokázání podvodu na DPH a účasti daňového subjektu, že věděl nebo mohl a měl vědět, je daňový subjekt informován a je mu dán prostor k reakci. Daňový subjekt má právo, nikoli povinnost a jeho volbou může být i nečinnost. V opačném případě by měl tvrdit a doložit přijatá opatření, která učinil pro vyhnutí se účasti na podvodu. Daňovému subjektu nenáleží prověřovat všechny obchodní partnery, nýbrž pouze ty, u kterých existují náznaky možného podvodu. Daňový subjekt může být považován za osobu účastnící se podvodu v případě, že nepřijal žádná opatření či přijal jen taková, která nemají schopnost předejít a zabránit účasti na podvodu (Kupčík, ASPI).

Výčet přijatých opatření nikdy nebude taxativní. Lze zmínit pouze některá základní doporučení vedoucí k zachování nároku na odpočet nebo přiznání osvobození:

- nepostačí plnit povinnosti stanovené českým zákonem o DPH, daňový subjekt by se měl zaměřit zejména na zveřejněný bankovní účet a seznam nespolehlivých plátců. Kontrola těchto dvou podmínek před uzavřením obchodu může sloužit jako jeden z nepřímých důkazů,
- seznam položek stanovený vnitřní směrnici je nutné dodržovat. Pokud správce daně v průběhu daňové kontroly prokáže, že daňový subjekt podle ní nepostupoval, přikloní se spíše k účasti na podvodu na DPH,
- nelze rutinně prověřovat stálé oblasti,

- jednou za čas provést aktualizaci údajů o každém odběrateli.

Veřejně dostupné databáze jako je Obchodní rejstřík, ARES, katastr nemovitostí, informace o spolehlivých plátcích apod. představují dvousečnou zbraň, jak v rukou daňových subjektů, tak správce daně, kdy daňový subjekt může najít nesrovnalosti před uskutečněním obchodu a správce daně může tvrdit, že daňový subjekt neprověřil databáze a nezabránil tím účasti na podvodu na DPH (Matušík, 2016).

7.3 Typy daňových podvodů

7.3.1 Řetězový podvod vs. karuselový podvod

Pojmem chybějící podvodník, označovaný jako missing trader intra-cummunity (MTIC) se rozumí typ daňového podvodu (MTIC fraud) nebo typ účastníka karuselového podvodu, označovaného též jako bílého koně (Finanční správa, © 2013 – 2021). Nutno podotknout, že termín MTIC fraud je poměrně zastaralý. Jednak Evropská unie nahradila Evropská společenství a s ohledem na rozšiřování daňových podvodů za hranice působnosti EU, by bylo vhodnější užívat MTEC (missing trader extra-community), aby tento pojem odrážel skutečnosti mezi členskými státy EU i třetími zeměmi (Sejkora, 2017, s. 84 – 85).

Princip fungování řetězových podvodů funguje standardně tak, že daňový subjekt v rámci jedné členské země EU vyrobí nebo nakoupí zboží, které následně prodá za prodejní cenu navýšenou o příslušnou DPH. V daňovém tvrzení potom následně přizná vyfakturovanou DPH (daň na výstupu) a daň na vstupu (zaplacené DPH) za příslušné zdaňovací období. Výsledkem je rozdíl mezi daní na vstupu nebo daní na výstupu, tedy daňová povinnost či nadměrný odpočet.

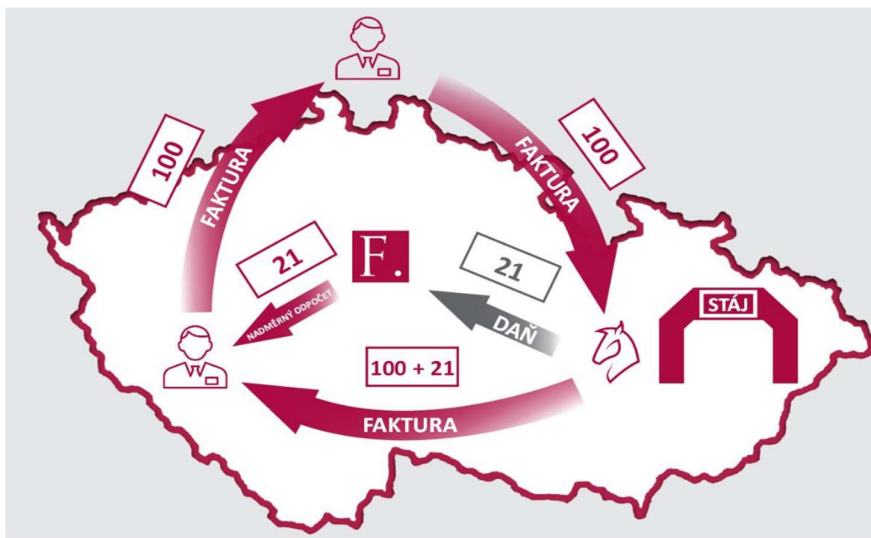
V rámci intrakomunitárního plnění jde o základní mechanismus založený na skutečnosti, že obchody uvnitř Společenství nepodléhají DPH. Jedná se o předmět zakoupený z jiné země EU bez DPH a prodaný na domácím trhu s DPH bez zaplacení DPH finančnímu úřadu (Frunza, 2019) a následným tzv. zmizením. Princip spočívá ve vylákání odpočtu od správce daně odběratelem chybějícího obchodníka bez odpovídajícího splnění daňové povinnosti chybějícím obchodníkem. Typickým prvkem je existence fiktivních zdanitelných plnění a od daně osvobozených plnění od DPH (Sejkora, 2017, s. 85).

Podvody typu kolotočového nebo karuselového jsou sofistikovanějším typem MTIC/MTEC užívajícím se k identifikaci typu organizovaného úniku DPH. Slovo kolotoč označuje kruhový pohyb zboží v rámci podvodného režimu (Obr. 6). Proto je třeba hovořit o organizovaných daňových únicích, které jsou definovány jako daňové úniky spáchané

pomocí systémů a mechanismů daňových úniků, kde zúčastněné strany fungují v mezinárodním kontextu. Kolotočový podvod je neorganizovanější a nejhorší typ MTIC (Raptis, 2018, s. 22). Karuselový podvod představuje distribuci zboží nebo služeb prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, které překračují hranice členských států EU a dochází při nich ke krácení daně. Za takových podmínek není daň přiznána ani zaplácena a plátce je buď nekontaktní, nebo je bílý kůň, který nemá tušení nebo tyto transakce za úplatu toleruje (Hálek, 2015, s. 10).

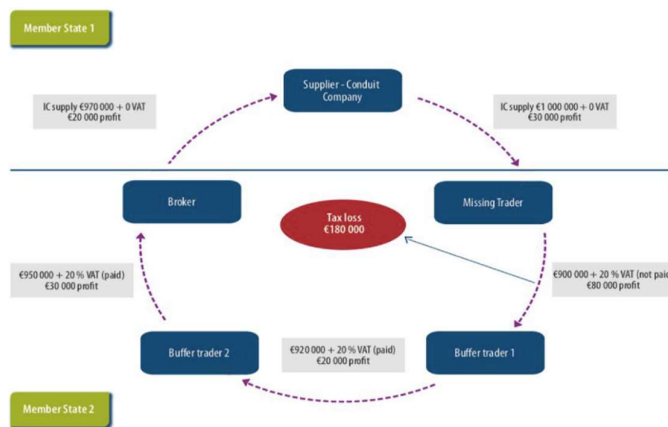
V současné době probíhají kolotočové podvody třemi následujícími způsoby:

- **fiktivní obchodní transakce** – missing trader může vykazovat nepravdivá uskutečněná plnění s místem plnění v jiném členském státě EU, aby zakryl svá zdanitelná plnění v tuzemsku, kdy vytváří falešné daňové doklady a dopravní listy. Chybějící obchodník zpravidla získává čas k uskutečnění transakcí, z nichž neodvádí daň tak, že spoléhá na to, že nedojde k výměně informací mezi členskými státy EU zavčas. Dalším případem bývají fiktivní dodávky, uskutečněné jen tzv. na papíře.
- **fiktivní fakturace** – zahrnuje vystavování falešných daňových dokladů neexistujícím daňovým subjektům, dochází k nabývání neexistujícího zboží podléhajícího DPH a prodávání dále neexistujícím odběratelům v jiných členských zemích EU. Dojde k zahrnutí uskutečněných zdanitelných plnění chybějícím obchodníkem, ze kterých by měl odvést DPH správci daně, vznikne nárok na odpočet DPH v daňovém přiznání a tím vyvolá ve správci daně dojem, že se jedná o daňový subjekt, který si plní daňové povinnosti.
- **kontradiktorní obchody** – v sobě obsahují fiktivní faktury, ale roli zde hraje nárazníková společnost, která je napojena na řetězec fiktivních plnění a fiktivní fakturaci, ale také na řetězec skutečně uskutečněných zdanitelných plnění od dodavatelů z jiných členských zemí EU následně prodávající zboží s DPH odběratelům. Nárazníková společnost obvykle ve svém daňovém přiznání vykazuje drobnou vlastní daňovou povinnost, která snižuje pozornost správce daně (Sejkora, 2017, s. 96 – 97).



Obr. 6 Schéma karuselového podvodu (Finanční správa, © 2013 – 2021)

Na následujícím schématu (Obr. 7) lze názorně předvést fungování a dopady kolotočového podvodu. Kolotoč začíná u dodavatele členského státu 1, tzv. conduit company (potrubní společnost), která prodává zboží osvobozené od DPH druhé společnosti se sídlem v členském státě 2, tzv. missing trader (chybějící obchodník). Missing trader využívá možnosti dodání zboží uvnitř Společenství osvobozeného od DPH a stejné zboží dále prodává na domácím trhu členského státu 2 za velmi konkurenční ceny. Režim může být rovněž prováděn ve více než dvou členských státech za použití stejných pravidel a výhod v oblasti DPH a může být používán opakovaně. Zboží se také může vrátit do společnosti v členském státě 1 (aby se kruh uzavřel) a může se opakovat (tzv. „kolotočový podvod“). Nejzajímavějším rysem kolotočového podvodu je „nikdy nekončící kruh“, protože se vyhýbá vyplacení DPH a protože se příjmy v každém kole výrazně zvyšují (Lamensch, Ceci 2018, s. 14 – 15).



Obr. 7 Příklad systému kolotočového podvodu (Lamensch, Ceci, 2018, s. 16)

7.4 Typy článků účastnících se na podvodu

7.4.1 Missing trader

Chybějící obchodník hraje v každém podvodu na DPH nejzásadnější roli. Obecně platí, že chybějící podnikatel neplní žádnou ze svých daňových povinností pro účely DPH, nereaguje na daňovou kontrolu a nelze najít legitimní zástupce, pokud existují. Jeho existence je často omezena na daňové identifikační číslo, které získal na začátku své činnosti, zatímco skutečný vlastník nebo osoba, která za ním stojí, je v naprosté většině případů správcem daně neznámá. Existují tři typy chybějících obchodníků, které jsou identifikovány v závislosti na jejich životnosti:

- ti, kteří nepodali daňová přiznání – neuvádí reálné částky a nevrací splatnou DPH. Jejich sídlo nebo provozovna je nahlášena na virtuální adrese, neuvádí podnikatelskou činnost. Obvykle jde o společnosti nedisponující téměř žádnými aktivy. Chybějící podvodník tohoto typu neujde pozornosti správce daně.
- ti, kteří v daňovém přiznání mají nulové příjmy – svým pravidelným tvrzením v daňových přiznáních vytvářejí obraz nedostatku obchodní činnosti. Nulové daňové přiznání slouží ke zpomalení odhalení daňového podvodu, protože v případě kontroly bude správce daně znepokojen až ve chvíli, kdy najde rozpor mezi přiznáním k DPH a skutečnou podnikatelskou činností.
- osoby neodvádějící splatnou DPH – daňové subjekty podávající daňová přiznání, která zahrnují všechna uskutečněná plnění, ovšem splatná DPH není zaplácena. Tímto způsobem se lidé schovávají za chybějícího obchodníka, který se vyhýbá přímému odhalení, neboť neplněním deklaratorních povinností přitahuje pozornost správce daně. Obecně jsou chybějícími obchodníky nově založené společnosti nebo znovu aktivované neaktivní podniky, které v minulosti vykonávaly skutečnou obchodní činnost bez daňových deliktů a tím pádem nejsou považovány za pochybné. Organizátoři podvodu k vytvoření chybějících podvodníků využívají osoby s falešnou identitou, cizí osoby nebo společnosti. V důsledku toho dochází ke ztížení přístupu k účtům nebo jiným dokumentům, na základě kterých by správci daně mohli ověřit obchodní vazby, které se v rámci obchodního řetězce vytvořily. Tento typ společností rychle zaniká, a tudíž jsou detekční operace velmi namáhavé. Hlavním

cílem organizátorů podvodů je nezaplacení splatné DPH nebo zneužití práva mechanismu vrácení DPH (Raptis, 2018, 23 – 24).

Protože podvody s chybějícími podvodníky spoléhají na další prodej zakoupeného zboží bez DPH, předpokládá se, že podvody na DPH se týkají pouze zboží. Ve skutečnosti však vzkvétají podvody mezi službami, které se kupují a prodávají jako zboží (obchodovatelné služby). V boji proti podvodům se službami je potíž spočívající ve vypaření komodity při jejím použití. I když se zdá, že existují dvě třídy zdanitelných plnění (zboží a služby), ve skutečnosti existují tři – zboží, obchodovatelné služby a služby spotřebované, z nichž nejnáchylnější k podvodu s chybějícími podvodníky jsou první dvě (Ainsworth, 2011, s. 206).

7.4.2 Buffer

Dle rozsudku NSS ze dne 26. 8. 2020 ve věci č. j. 4 Afs 104/2018 tzv. buffer (v překladu doslova nárazník) je daňový subjekt, který vystupuje v řetězci čistě formálně, protože zakoupené zboží bez větší časové prodlevy prodá s minimální marží dalšímu článku v řetězci, v důsledku čehož přizná minimální daňovou povinnost, kterou následně zpravidla uhradí. Hlavním úkolem buffera je navenek působit jako běžný obchodník a především zakrýt vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a ztížit nebo zmařit odhalení daňového podvodu. Daňový subjekt v pozici buffera bývá pro správce daně obvykle kontaktní a navenek spolupracující osoba, která zpravidla nevlastní dostatečným majetkem k úhradě daně nebo se pro správce daně stane nekontaktním ve chvíli, kdy správce daně zahájí šetření nebo prokáže podvod v řetězci. V případě zapojení buffera do podvodného řetězce, je téměř nemožné pro správce daně daňový podvod postihnout. Organizátoři řetězových podvodů spoléhají na nepostižitelnost missing tradera a nemožnost prokázání vazeb mezi ním a jinými články řetězce, kteří nárokují odpočet daně (Nejvyšší správní soud, © 2003 – 2020).

7.4.3 Conduit Company

Zvaná potrubní společnost, má v rámci daňového podvodu vedoucí úlohu. Organizuje celou operaci podvodu a chrání celý mechanismus před odhalením kontrolními a daňovými orgány, přičemž využívá zprostředkovatelské obchodníky. V některých případech potrubní společnost předstírá, že je legální a snaží se to dokázat vedením pravdivých údajů v účetních knihách (Raptis, 2018, s. 25 – 26). Společnost, která je výchozím dodavatelem provádí skutečné nebo fiktivní dodávky uvnitř Společenství chybějícím či neplatícím obchodníkům.

V jiných členských státech je nutné takové obchodní partnery identifikovat, monitorovat, případně okamžitě zrušit registraci k DPH. Ovšem v některých členských zemích není možné zrušit registraci jen kvůli obchodním vztahům s chybějícími či neplatícími obchodníky (EVROPSKÝ ÚČETNÍ DVŮR, 2015, s. 24).

7.4.4 Broker nebo Profit Taker

Příjemce prospěchu je konečným článkem a jednou ze společností, mezi něž jsou rozdělovány zisky podvodného řetězce. Podnik má sídlo ve stejném členském státě jako chybějící obchodník. Broker nakupuje zboží a služby z kapitálové rezervy a dodává je podniku na domácím trhu nebo v jiných členských státech. V případě dodání zboží uvnitř Společenství získává broker profit v podobě nároku odpočtu na DPH na vstupu z přijatých tuzemských plnění (Raptis, 2018, s. 25). Jde o daňový subjekt, který využívá plnění zasažené podvodem ke snížení vlastní daňové povinnosti a čerpá tak výhody plynoucí z řetězce (Nejvyšší správní soud, © 2003 – 2020).

7.5 Podvod na DPH vs. zneužití práva

Princip zneužití práva díky judikatuře SDEU a poté i navazující judikatuře soudů správního soudnictví členských států EU získává pomalu místo v daňovém právu. Správcům daně začíná tento institut sloužit jako jeden z nástrojů k zajištění přednostně správného a v další řadě i řádného výběru nejen DPH (Sejkora, 2017, s. 110). Zakotvení zneužití práva do českého daňového řádu (§ 8 odst. 4) je na první pohled poměrně nenápadnou změnou, která však může mít velké následky. Největším problémem je spatřován v nalezení hranice mezi legální daňovou optimalizací a porušením úmyslu zákonodárce. Pojem zneužití práva byl spatřen již v rozsudku NSS již v roce 2005, a proto není považován za nový. Z judikatury ovšem vyplývá jeho aplikace na výjimečné případy (Burda, 2020).

U zákazu zneužití práva sehrála prioritní roli v daňovém právu právě DPH, kdy zneužití právním norem s dopadem na daňovou povinnost daňového subjektu se stalo předmětem řízení nejvýznamnějšího rozhodnutí, zvaného jako rozhodnutí ve věci Halifax (Sejkora, 2017, s. 110 – 111), které nelze považovat za revoluční, protože obdobný koncept zneužití práva byl již v 90. letech minulého století použit ve skandinávských zemích. Šlo o důsledek zvýšené snahy potírat nadměrné daňové plánování realizované umělými činnostmi s cílem snížení daňového zatížení daňového subjektu (Sejkora, 2017, s. 116 – 117).

NSS ve svém judikátu č. j. 6 Afs 376/2018-46 ze dne 14. 11. 2019 zmiňuje, že zneužití práva má dva prvky, objektivní i subjektivní. Zatímco objektivní prvek představuje aplikaci právní normy, kdy nebyl naplněn její účel, subjektivní prvek v sobě nese záměr získání výhody umělým vytvořením podmínek k jejímu dosažení (Nejvyšší správní soud, © 2003 – 2020). Za zneužití práva je považována taková situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti. Takovým chováním, kterým se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. Zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práv, ale protiprávním jednáním (Morávek, 2015).

Obecně lze tedy za zneužití práva považovat obcházení smyslu a účelu právních norem, aniž by muselo dojít k jednání v rozporu s jejich zněním. Naopak podvodem na DPH dochází k porušení právních norem, a to různými formami. Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve stanovisku ke spojeným věcem Kittel a Recolta (C-439/04 a C-440/04), uvedl, že existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde o neodvedení určité částky získané jako DPH. Dle rozsudku NSS ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343 popisuje dva odlišné způsoby, jak neoprávněně získat daňový prospěch. Existence podvodu je podmíněna tím, že bylo shledáno zneužití práva. Na nevhodnost použití poukázal i NSS a finanční správa po úpravě metodiky od zneužití práva upustila (Lichnovský, 2020).

Dle vyjádření správce daně v judikátu č. j. 14 Afs 25/2018-89 uvádí, že závěr o podvodu na DPH se od zneužití práva liší tím, že hlavním cílem předmětné transakce nemusí být získání daňového zvýhodnění, získání daňového zvýhodnění mohlo být cílem některé z předcházejících nebo následných transakcí a samotná podstata podvodu tkví v organizaci dodavatelsko-odběratelských řetězců, do nichž byly vsunuty účelově jejich články, řetězce se vzájemně prolínají, dodavatelé a odběratelé se v řetězových obchodech opakují a vyskytují na různých pozicích. Články řetězce neplnil své daňové povinnosti, tj. chyběla daň a v neposlední řadě osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

7.6 Instrumenty proti krácení DPH vyplývající ze zákona o DPH

7.6.1 Režim přenesení daňové povinnosti

Definuje Hlava IV ZDPH v ustanovení § 92a až 92i. Režim platí pouze pro dodání uskutečněná mezi plátcí s místem plnění v tuzemsku, přičemž povinnost přiznat daň a zaplatit ji má plátce, jakožto příjemce plnění (Paikert, 2019, s. 330). Režim přenesení daňové povinnosti (anglicky reverse charge) je jedním z nejúčinnějších prostředků v rámci boje proti karuselovým podvodům. Princip spočívá ve vystavení daňového dokladu, na kterém není uvedeno DPH, ale pouze sdělení o tom, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečňováno. Plnění vstupuje na zvláštní řádky řádného daňového tvrzení k DPH u obou plátců. Oba daňové subjekty musí vést zvláštní přehled zdanitelných plnění v tomto režimu a přikládat jej jako přílohu přiznání k DPH (Hálek, 2015, s. 59). Režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje na následující plnění:

- dodání zlata (§ 92b ZDPH),
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH, zejména vyjmenovaných druhů odpadu (§ 92c ZDPH),
- dodání nemovité věci (§ 92d ZDPH),
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92e ZDPH),
- dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky (§ 92 e a písm. a) ZDPH),
- dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem (§ 92e a písm. b) ZDPH),
- dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedené v příloze č. 6 ZDPH, b tomto případě použije plátce režim přenesení daňové povinnosti, pokud vláda stanoví nařízením (§ 92f ZDPH), (Morávek, 2018).

Režim přenesení daňové povinnosti je rovněž označován za tzv. lokální reverse charge, kdy základní podmínkou je uskutečnění zdanitelného plnění výhradně mezi plátcí DPH (Sejkora, 2017, s. 158).

Radou ECOFIN byl dne 2. 10. 2018 schválen návrh na změnu směrnice EU o společném systému DPH, který má umožnit zavést přenesení daňové povinnosti některým členským státům na všechny transakce převyšující 17 500 EUR (Hrdinková, Stulajterová, 2018).

Česká republika zaslala Evropské komisi dne 16. 1. 2019 žádost o možnosti využívání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti odchylně od ustanovení článku 193 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006. Prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2019/1903 ze dne 8. 11. 2019 povoluje České republice používat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti v období od 1. 1. 2020 do 30. 6. 2022 (Publication Office of the EU, 2019). Zavedení tohoto mechanismu Ministerstvo financí předpokládalo od 1. 7. 2020 (Žurovec, 2019), ovšem délka legislativního procesu odložila zavedení nejdříve na konec roku 2021.

7.6.2 Evidence pro účely daně z přidané hodnoty

Je upravena v ustanovení § 100 a 100a ZDPH a ukládá plátcům povinnost vedení evidence v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021). V praxi splňuje evidence pro účely DPH dvě významné funkce. Jednak slouží pro účely stanovené zákonem, tím je sestavení daňového přiznání, souhrnného nebo kontrolního hlášení, a v druhé řadě jako hlavní dokument používaný v rámci kontrolních postupů na DPH (Dugová, 2017), kde od 1. 1. 2013 došlo z důvodu efektivnosti a zrychlení k doplnění povinnosti plátce uvádět u přijatých zdanitelných plnění údaj o daňovém identifikačním čísle osoby, která uskutečňuje plnění s výjimkou plnění, u nichž se vystavují zjednodušené daňové doklady (Paikert, 2019, s. 363). Evidence pro účely DPH musí vést i fyzické osoby, které uplatňují výdaje v paušální výši za předpokladu existující registrace k DPH. Kromě plátců DPH padá povinnost evidence i na osoby identifikované DPH. V případě pořízení zboží z jiného členského státu EU, je plátce povinen vést v evidenci hodnotu pořízeného zboží v členění na pořízení zboží z jednotlivých členských států.

Evidence pro účely DPH se v případě vzniku pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů předkládají správci daně jako primární dokument k postupu odstranění pochybností, daňové kontroly před nebo po vyměření za příslušná zdaňovací období. Úkolem plátce DPH je řádná archivace vedoucí k rychlé odezvě (15 až 30 dní) v případě předložení správci daně, přičemž forma vedení evidence není zákonem stanovena (Dugová, 2017).

7.6.3 Daňové přiznání

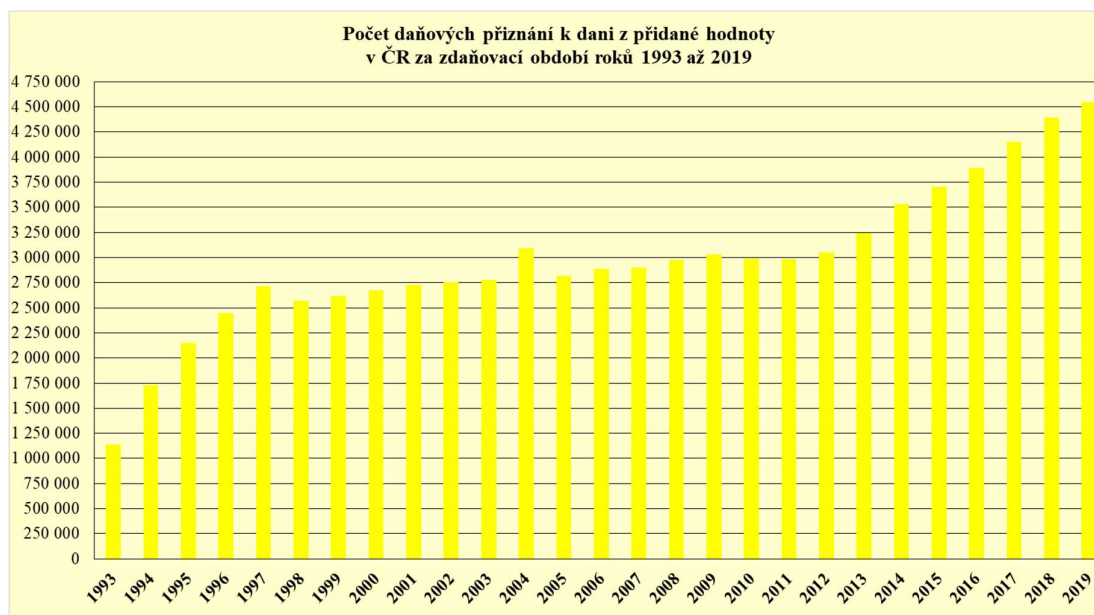
Má podle ustanovení § 101 povinnost podat plátce, identifikovaná osoba nebo osoba, které vznikla povinnost přiznat daň na vystaveném dokladu a to do 25 dnů po skončení

kalendářního měsíce, ve kterém byl doklad vystaven (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021). Plátce DPH je povinen podat daňové přiznání i v případě, že mu nevznikla povinnost přiznat daň (tzv. negativní daňové přiznání). Povinnost vyplývá z ustanovení § 136 odst. 5 daňového řádu (Paikert, 2019, s. 365).

Elektronická forma podání (§ 101a) vyžaduje učinění podání v určitém formátu, v určité struktuře a také vhodným způsobem. V případě, že daňové přiznání obsahuje vady, které nebyly následně odstraněny, stává se takové podání neúčinným.

S účinností od 1. 1. 2021 je povinnost elektronické formy podávání všech podání identifikovanou osobou, tj. všechna podání činěná za zdaňovací období roku 2021, nikoli dřívější.

Narůstající počet podaných daňových přiznání k DPH od roku 1993 až do roku 2019, který je možný vidět na následujícím obrázku (Obr. 8), poukazuje na možnost vývoje v oblasti daňových úniků či podvodů na DPH.



Obr. 8 Počet daňových přiznání k dani z přidané hodnoty v ČR za zdaňovací období roků 1993 až 2019 (Finanční správa, © 2013 – 2021)

7.6.4 Kontrolní hlášení

Institut kontrolního hlášení byl v ZDPH definován s účinností od 1. 1. 2016. Je jedním z nástrojů správce daně v boji proti krácení daní. Tohle speciální daňové tvrzení vyplňované plátcem nenahrazuje podání řádného daňového přiznání a souhrnného hlášení a vychází

především z evidence pro daňové účely a v režimu přenesení daňové povinnosti (Paikert, 2019, s. 371).

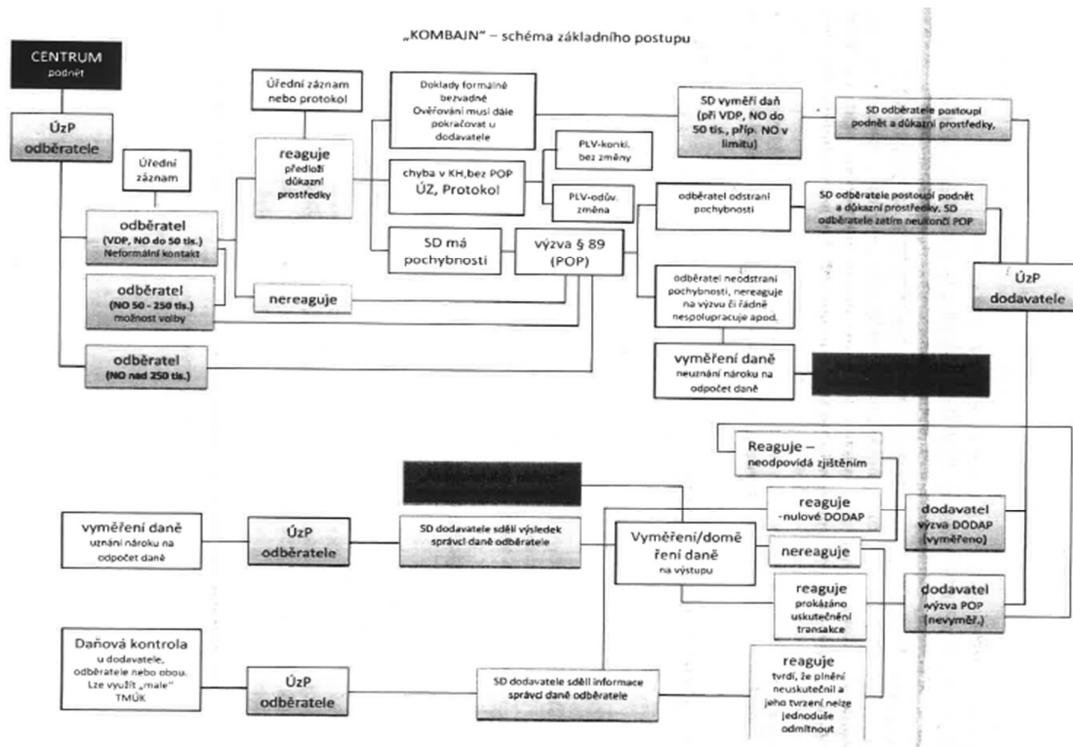
Povinnost podat kontrolní hlášení má registrovaný plátce daně k DPH v tuzemsku za podmínek stanovených v § 101c ZDPH. Dle vyjádření Finanční správy se povinnost vztahuje jak na tuzemské subjekty, tak i zahraniční, kteří splňují podmínky pro podání kontrolního hlášení (Finanční správa, © 2013 – 2021). V případě, že plátce neuskuteční žádné zdanitelné plnění za rozhodné období, popřípadě neuplatní odpočet na dani, není povinen pro dané období podávat kontrolní hlášení. Správce daně může za předpokladu pochybností, vyzvat plátce k podání kontrolní hlášení. Pokud povinnost plátcí nenastala, podá nulové kontrolní hlášení s vyplněným záhlavím a identifikací poplatníka.

Primárním cílem kontrolního hlášení je automatizovaná kontrola správné výše uplatněné daně na výstupu a oprávněnosti nároku na odpočet daně mezi dvěma plátcí v tuzemsku, tj. křížová kontrola daňových povinností (Paikert, 2019, s. 371). Pětiletá praxe fungování přinesla posun od náhodných kontrol správce daně k systematickým kontrolám všech daňových dokladů. Správce daně si může kontrolovat data za každý měsíc, porovnávat je za určitá období nebo jen za jeden daňový subjekt. Díky kontrolnímu hlášení dochází k pravděpodobnějšímu odhalení pochybností a následného doměření DPH (Skřivánková, 2018).

Shromažďovaná data z kontrolních hlášení jsou uložena na speciálním pracovišti v Pardubicích, kde jsou chráněna řadou bezpečnostních opatření a dále zpracovávána 20 pověřenými analytiky s bezpečnostní prověrkou NBÚ na stupeň důvěrné. Spekulace ohledně manipulace s daty není na místě už jen z toho důvodu, že k datům nemá přístup ani generální ředitel Finanční správy, natož ministr financí. V případě zjištění rizikových transakcí, obdrží správce daně údaje z KH konkrétního plátce, aby s nimi mohl nadále cíleně pracovat a provádět jen efektivní daňové kontroly a tím snižovat daňové úniky na DPH (Štěpanyová, 2016).

Za pomoci taktického postupu k prověření rozdílů zjištěných při zpracování KH na úrovni „lehké analytiky“, tzv. KOMBAJN spočívajícím v porovnání údajů KH je určen konkrétního typu rizikového případu:

- **rizikový případ č. 1: rozdíly v tuzemských plněních** je základním případem detekce, kdy celková hodnota daně v oddílu 2 KH odběratele vykázaná na konkrétní DIČ dodavatele je vyšší, než celková hodnota daně v oddílu A4 KH dodavatele vykázaná na DIČ tohoto odběratele. Základní postup je zobrazen v následujícím schématu (Obr. 9).



Obr. 9 „KOMBAJN“ – schéma základního postupu (© 2021 Účetní portál)

Další typy detekce rizikových případů a odlišností jsou následující:

- rizikový případ č. 2: nezaplacená daň dodavatelem,
- rizikový případ č. 3: nepodané kontrolní hlášení dodavatelem,
- rizikový případ č. 4: zvláštní režim,
- rizikový případ č. 5: režim přenesení daňové povinnosti,
- rizikový případ č. 6: hlídání pozdějších odpočtů,
- rizikový případ č. 7: hlídání následných kontrolních hlášení,
- rizikový případ č. 8: přijaté faktury vystavené neplátcem,
- rizikový případ č. 9: faktury vystavené pro neplátce v režimu přenesení daňové povinnosti,
- rizikový případ č. 10: zneužití čtvrtletního zdaňovacího období.

Cílem není provádět rozsáhlé dokazování, nýbrž identifikovat rizikového plátce, kterým může být Missing Trader (popř. Buffer) a rychle stanovit daň ve správné výši a při tom náležitě využívat nástroje v boji proti nekalým praktikám ze strany plátců DPH.

7.6.5 Souhrnné hlášení

Je plátce povinen podat v případě, že

- uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu,
- přemístil obchodní majetek do jiného členského státu,
- dodal zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou
- poskytl službu s místem plnění v jiném členském státu nebo v případě, že před poskytnutím služby přijal úplatu

a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plnění uskutečněno (ZÁKONY PRO LIDI, 2010 – 2021).

Údaje v souhrnném hlášení správce daně prověří, nejasnosti odstraní a údaje využije ve vazbě na daňové přiznání při stanovení daňové povinnosti. K dispozici má dále údaje z integrovaného informačního systému CLO-VIES, který shromažďuje údaje o intrakomunitárních dodávkách v rámci celé EU (Galočík, 2019, s. 380).

Nutno podotknout, že zavedením kontrolního hlášení, ve kterém se vykazují výhradně tuzemská plnění, není funkce souhrnného hlášení jakkoli nahrazena a souhrnné hlášení se bude nadále podávat samostatně jako doposud (Kulková, 2020).

Novela ZDPH, která je účinná od 1. 9. 2020 stanovila povinnost vykazovat i specifický případ přemístění zboží do jiného členského státu v tzv. režimu skladu („call of stock“ režim), který byl zaveden v rámci implementace pravidel směrnice EU k DPH a je upraven v ustanovení § 18 ZDPH, který stanovuje také povinnost prodávajícího uvést DIČ kupujícího v jiném členském státu (Kulková, 2020).

7.6.6 Zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Zvláštní ustanovení vychází z § 167 a násl. daňového řádu. Jedná se o procesní ustanovení, které má za účel zajištění odvodu daně do státního rozpočtu (Galočík, 2019, s. 385).

Na vývoj v aktuální judikatuře správních soudů a velké množství vydaných zajišťovacích příkazů zareagovalo Generální finanční ředitelství vydáním metodického pokynu s účinností od 1. 11. 2017 shrnující minimální náležitosti odůvodnění zajišťovacího příkazu (Procházková, 2018).

Podle NSS musí správce daně zkoumat naplnění dvou předpokladů, které podmiňují vydání zajišťovacího příkazu. V prvním případě se existence a výše v budoucnu stanovené daně (přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně) a druhá proěřuje okolnosti, zda bude daň nedobytná nebo její vybrání budou provázet značné obtíže (odůvodněná obava o budoucí dobyttnost daně). Podle NSS představuje zajišťovací příkaz rozhodnutí splňující přísné podmínky, a proto je po správci daně vyžadována vysoká úroveň odůvodnění zakládající se na přesvědčivém popsání skutkových okolností a jednotlivých zjištění, které je nutné důkazně podložit a velmi důsledně vyhodnotit.

Pravděpodobnost budoucího stanovení daně je přiměřená, pokud správce daně na základě zjištěných skutečností k takovému závěru dospěje a přiměřenou pravděpodobnost lze odůvodněně přezkoumat. Obsahem takového zajišťovacího příkazu musí být následující obecné náležitosti:

- popis ekonomické činnosti DS,
- sídlo,
- popis statutárních orgánů,
- údaje z úřední evidence správce daně, popř. z jiných veřejně dostupných seznamů, rejstříků, registrů nebo evidencí,
- popis transakce nebo porušení rozpočtové kázně,
- popis probíhajícího nalézacího řízení.

Nejčastější důvody, pro které je předpokládáno budoucí stanovení daně:

- probíhá nalézací řízení, daňový subjekt neunesse své důkazní břemeno nebo je na daňový subjekt přeneseno důkazní břemeno a DS nereaguje nebo reaguje, ale důkazní břemeno neunesse a svoje tvrzení neprokáže,
- správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistí indicie svědčící o dosud nepřiznané daňové povinnosti DS nebo skutečnosti zpochybňující věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost povinných evidencí nebo jejich dílčí částí,
- správce daně zjistí řetězec plnění zasažený daňovým podvodem, kterého se účastní DS.

Podle SDEU samotný fakt o existenci daňového podvodu není důvodem pro odepření nároku na odpočet daně, a proto v rámci odůvodnění musí správce daně uvést v čem je spatřována

existence daňového podvodu a objektivních okolností a s tím související povědomí o účasti na daňovém podvodu.

Naproti tomu odůvodněná obava o budoucí dobytost daně je založena na majetkových poměrech DS přesvědčivě popsanych v odůvodnění. Za nejvýznamnější skutečnosti, které navozují odůvodněnou obavu o budoucí dobytost daně, se považují následující:

- útlum nebo ukončování podnikatelské činnosti,
- vyvádění majetku,
- hrozba insolvence.

Z judikatury NSS vyplývá, že o vydání zajišťovacího příkazu by měl správce daně uvažovat po naplnění alespoň jedné z výše uvedených skutečností. Za ty méně významné je možno uvést vědomé a aktivní zapojení do podvodného řetězce, změna organizační struktury nebo přesun sídla do zahraničí, nepoměr výše daňové povinnosti k hospodářským možnostem DS a předpoklad budoucího vývoje atd. (Finanční správa, © 2013 – 2021).

Správce daně by měl využít zajišťovací příkaz jako poslední možnost zajištění úhrady daně, kterému by mělo předcházet zástavní právo, bankovní záruka nebo ručení jiným DS nejenom proto, že v první řadě jím omezí činnost DS, ale v druhé řadě mívá zajišťovací příkaz likvidační účinky především z toho důvodu, že jsou téměř vždy řešeny daňovou exekucí. DS má v případě vydání zajišťovacího příkazu dle daňového řádu pouze 3 dny na složení částky zajišťované daně a v případě zhodnocení hrozícího nebezpečí správce daně, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení DS. Téměř ihned dochází k daňové exekuci v podobě obstavení bankovních účtů nebo majetku DS. Devastující účinky zajišťovacího příkazu proto vedou k debatám o jeho odstranění a zároveň se hledají nové způsoby zajištění daně (Procházková, 2018).

Počet vydaných zajišťovacích příkazů výrazně vzrostl od roku 2014, kdy se stal generálním ředitelem Martin Janeček, který podle médií nárůst výrazným způsobem podporoval až do jeho rezignace na konci roku 2018. Samotné Generální finanční ředitelství spatřuje míru zvýšení intenzity zajišťovacích příkazů v zavedení kontrolního hlášení v roce 2016 (Finanční správa, © 2013 – 2021).

Rok	Zajišťovací příkazy (ZajP)					Úhrady ze zajištění				Počet plátců DPH		Poměr mezi zajištěnou částkou a úhradami ze zajištění
	Počet vydaných ZajP	Částka v mil. Kč	Počet subjektů	Průměr na 1 subjekt		Částka v mil. Kč	Z toho KOBRA v mil. Kč	Z toho KOBRA v % na celkové částce	Z toho Centrální KOBRA v mil. Kč	Celkem	Z toho s měsíčním zdaňovacím obdobím	
				Počet ZajP	Částka v mil. Kč							
2013	457	6 173	280	1,63	22,0	Nebylo statisticky sledováno	KOBRA neexistovala			508 046	139 634	Nebylo statisticky sledováno
2014	1 032	4 172	328	3,15	12,7	256	0	0%	0,0	512 034	172 664	6,1%
2015	1 605	3 633	424	3,79	8,6	822	453,7	55%	75,2	506 309	192 075	22,6%
2016	1 561	3 329	309	5,05	10,8	1 098	486,5	44%	92,5	503 145	224 701	33,0%
2017	1 420	1 594	358	3,97	4,5	690	342,6	50%	157,2	522 266	258 590	43,3%
2018	1 174	1 472	355	3,31	4,1	471	433,6	92%	229,9	535 507	283 320	32,0%
2019	765	559	185	4,14	3,0	477	94,5	20%	0,2	548 888	307 380	85,4%
2020	1 007	519	276	3,65	1,9	348	210,2	60%	209,3	566 581	332 510	63,7%
1.1.2021 - 31.1.2021	69	26	20	3,45	1,3	16	0,0	0%	0,0	567 433	332 979	63,7%
Celkem	9 090	21 477	2 535	32,12	68,9	4 179	2 021	48%	764			

Tab. 6 Statistické údaje o vydaných zajišťovacích příkazech (stav k 31. 1. 2021), (Finanční správa, © 2013 – 2021)

Poměrně velký počet neúspěchů v soudních řízeních, ve kterých byly v cca 30 % případů zajišťovací příkazy zrušeny, zastínily jakékoli případné úspěchy zajišťovacích příkazů v rámci boje proti karuselovým podvodům. Zrušení zajišťovacího příkazu neznamená nemožnou účast podniku v karuselovém podvodu, ale ukazuje na nesprávný a nezákonný postup správce daně, který může postihnout nevinné podnikatele a tím zničit jeho podnikání. NSS proto musel stanovit zavedení detailnějších výkladových pravidel a nových podmínek, které vedly k vydání výše uvedeného metodického pokynu Generálním finančním ředitelstvím.

Soudní řízení - konečný výsledek - rok odpovídá datu, kdy byla podána žaloba					
Rok	Počet podaných	Zamítá se	Ruší se	Zastavuje se/odmítá se	Dosud nerozhodnuto
2010	4	2	1	1	0
2011	0	0	0	0	0
2012	17	16	0	1	0
2013	19	16	2	1	0
2014	20	13	6	1	0
2015	39	20	17	1	1
2016	52	22	18	7	5
2017	64	23	16	8	17
2018	53	23	2	7	21
2019	19	8	0	0	11
2020	18	0	0	0	18
2021	0	0	0	0	0
Celkem	305 (245 DS)	145 (116 DS)	64 (50 DS)	27 (25 DS)	69 (65 DS)

Tab. 7 Statistika řízení ve správním soudnictví, kde předmětem přezkumu jsou zajišťovací příkazy (stav k 1. 2. 2021), (Finanční správa, © 2013 – 2021)

7.6.7 Zrušení registrace z moci úřední

Je upraveno v § 106 ZDPH. Správce daně zruší registraci plátce, pokud plátce

- nevykonává nebo nevykazuje ekonomickou činnost nebo vykonává jen plnění osvobozená bez nároku na odpočet (§ 106 odst. 1 ZDPH),
- plátce závažně porušil povinnosti vztahující se ke správě daně (§ 106 odst. 2 ZDPH),
- plátce bez sídla či provozovny v tuzemsku v daném kalendářním roce neuskutečnil zdanitelné plnění ani plnění s nárokem na odpočet (§ 106 odst. 4 ZDPH),
- plátce se stane členem skupiny (106 odst. 5 ZDPH), (Kolářová, 2019).

V prvním případě již nemá správce daně možnost volby a zruší po naplnění podmínek plátcí registraci k DPH, kdy zrušení řádně odůvodní. Odvolání proti rozhodnutí v prvních dvou případech má odkladný účinek. Důvodem přiznání odkladného účinku je závažnost důsledků, které by mohly způsobit zrušení registrace z moci úřední, a to jak jednotlivcům, tak státnímu rozpočtu (Paikert, 2019, s. 391).

7.6.8 Nespolehlivý plátce, nespolehlivá osoba

Nespolehlivým plátce se stává plátce, pokud poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daní (Paikert, 2019, s. 390). Institut nespolehlivého plátce spolu s institutem ručení za nezaplacenou daň je jedním z nástrojů boje s daňovými úniky a podvody na DPH. Hlavním cílem je postihnout plátce negativně ovlivňující reálné inkaso daně, běžný chod správy DPH i rovné konkurenční prostředí na trhu v podobě zneužití výhody získané porušováním daňových povinností. Kritéria nespolehlivosti plátce jsou zakotvena v Informaci GFR z roku 2013 a považují se za ně následující:

- DS byla vyměřena nebo doměřena DPH podle pomůcek a výsledná daňová povinnost činila víc než 500 000 Kč,
- správcem daně byl vydán zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě zaplacen,
- po dobu nejméně 3 kalendářních měsíců po sobě jdoucích zaevidoval správce daně kumulativní nedoplatek na DPH ve výši 10 mil. Kč,
- plátcí nebyl neuznán deklarovaný nárok na odpočet dně, který byl v důsledku porušení povinností snížen správcem daně minimálně o částku ve výši 500 000 Kč a související vyměřená či doměřená daň nebyla zaplacená.

Od roku 2014 se postupně doplňovala další kritéria vedoucí k označení plátce za nespolehlivého:

- opakované stanovení daně podle pomůcek,
- snížení limitu nedoplatku z 10 mil. Kč na půl milionu korun,
- nekontaktnost DS,
- opakované nepodání daňového přiznání, souhrnného hlášení apod. ani na základě výzvy a to 2x v období 12 měsíců bez řádného odůvodnění,
- uvedení nepravdivého údaje ohledně sídla (sídlo na virtuální adrese a „home-office“ společnosti), (Finanční správa, © 2013 – 2021).

Institut nespolehlivé osoby je zaveden ZDPH s účinností od 1. 7. 2017 jako další opatření pro efektivní boj proti únikům na DPH. Smyslem nového zavedení je označení nespolehlivých osob, než jsou plátcí DPH v případě porušení povinností ohrožující řádnou správu daní a její výběr. Nespolehlivou osobou se může stát fyzická nebo právnická osoba, která není plátcem, a to buď ze zákona, kdy jí je zrušena registrace k DPH nebo na základě rozhodnutí správce daně po přezkoumání kritérií vedoucích k udělení statusu nespolehlivé osoby. Informace GFŘ, č. j. 47484 z roku 2017 rozděluje kritéria podle osoby povinné či nepovinné k dani, kde společným kritériem je vystavení fiktivního dokladu, zajišťovací příkaz a nedoplatek na DPH (Finanční správa, © 2013 – 2021).

Správce daně má povinnost zveřejňovat nespolehlivou osobu nebo nespolehlivého plátce prostřednictvím webového portálu (Paikert, 2019, s. 392).

7.6.9 Ručení v oblasti DPH

Podle Informace GFŘ z roku 2013 zakotvení institutu ručení vychází ze Směrnice 2006/112/ES a jeho cílem je podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům. Vznik ručitelského vztahu je vázán na zajištěný hlavní závazek. Po novele ZDPH od 1. 1. 2013 lze rozlišovat dva typy ručení:

- ručení příjemce zdanitelného plnění,
- ručení oprávněného příjemce.

Příjemcem zdanitelného plnění je plátcí DPH, který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce nebo poskytl úplatu (Finanční správa, © 2013 – 2021).

Ručitelem může být plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, jestliže věděl, vědět měl nebo mohl a naplnil jednu z následujících zásadních podmínek:

- daň, která byla uvedena na daňové dokladu, nebude úmyslně odvedena,
- plátce se úmyslně dostal nebo dostane do pozice, kdy nemůže zaplatit daň,
- dojde ke zkrácení daně či k vylákání daňové výhody (Paikert, 2019, s. 406).

Další situace, za kterých se plátce může stát ručitelem pokud:

- je úplata za zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění odlišná od ceny obvyklé,
- byla poskytnuta úplata zcela či zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko,
- byla poskytnuta úplata za zdanitelné plnění zcela či zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než je účet poskytovatele zdanitelného plnění,
- přijal plnění od poskytovatele, který je nespolehlivým plátcem,
- jedná se o DPH z dodání PHM a v okamžiku zveřejnění je poskytovatel registrován jako distributor PHM (Finanční správa, © 2013 – 2021),
- úplata byla poskytnuta zcela či částečně virtuální měnou, která ovšem není v České republice uznána jako oficiální měna a její použití je velmi rizikovým faktorem zejména při zapojení do karuselových podvodů (Paikert, 2019, s. 407).

Ručení oprávněného příjemce je považováno za další nástroj v boji proti daňovým únikům (Galočík, 2019, s. 405). Pojem oprávněný příjemce definuje ustanovení § 3 písm. h) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, podle kterého lze takto označovat právnickou nebo fyzickou osobu, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě povolení jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravované z jiného členského státu; oprávněný příjemce nesmí vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně skladovat ani odesílat; oprávněný příjemce je daňovým subjektem (Sejkora, 2017, s. 137). V případě tohoto typu ručení je povinností ručitele uhradit zajištěnou DPH za dlužníka, pokud ji neuhradí. Výše ručení je pouze do výše zdanitelného plnění. Výzva správce daně aktivuje povinnost ručitele (Finanční správa, © 2013 – 2021).

Riziku ručení je možné se vyhnout využitím tzv. zvláštního způsobu zajištění daně (§ 109a ZDPH).

7.6.10 Zvláštní způsob zajištění daně

Výše uvedené ustanovení § umožňuje příjemci zdanitelného plnění zaplatit daň za poskytovatele zdanitelného plnění a tím se účelně vyhnout výzvě k úhradě jako ručitel podle § 108 a 109 ZDPH (Pitner, 2020). Příjemce by si měl takový krok smluvně dohodnout s dodavatelem. Vyplývalo by z něj zaplacení daně a dodavateli základ daně, tedy zbytek ceny. V opačném případě by pohledávka ve výši nezaplacené daně dodavateli nezanikla a je na místě s takovým dodavatelem již neobchodovat (Kuneš, 2020). Úhrada se platí správci daně s údaji o identifikaci plátce, který jak poskytuje nebo přijímá, daň, na kterou je úhrada určena, den uskutečnění zdanitelného plnění a den přijetí úplaty. Částka je evidována na osobním depozitním účtu, ze kterého je později převedena na osobní daňový účet a v případě, kdy dodavatel daň přizná a zaplatí a odběratel uhradí daň na účet správce daně, odběrateli nebude daň vrácena ani použita na úhradu vlastní daňové povinnosti (Paikert, 2019, s. 408).

7.7 Instrumenty finanční správy k zamezení krácení DPH

7.7.1 Šetření řetězových podvodů na DPH systémem jedné hlavy (TMÚK)

GFŘ se významnou měrou podílí díky metodickým pomůckám a taktickým postupům na boji s daňovými úniky. Základem pro řešení karuselových podvodů principem „jedné společné hlavy“ se stala metodická pomůcka k problematice dožadání vydaná v roce 2014 a do dnešního dne již několikrát novelizována. Předmětem je spolupráce FÚ místně příslušného DS zapojeného v řetězci s dožádanými dalšími FÚ, kteří spravují jiné DS zapojené do daného řetězce. Provedení kontrolních postupů, a to postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu u všech zapojených DS provede jeden FÚ, který tak bude mít přehled o vazbách v řetězci a díky své pozici by mohl lépe rozkrýt podvody na DPH (Finanční správa, © 2013 – 2021). Metodická pomůcka k přímé přeshraniční spolupráci v oblasti DPH popisuje 3 situace, které mohou nastat:

1. DS je místně příslušné aktivní ÚzP (stojící mimo přeshraniční spolupráci) a další článek řetězce spadá do místní příslušnosti ÚzP realizujícího přeshraniční spolupráci;
2. DS je místně příslušné domovské ÚzP, které realizuje přímou přeshraniční spolupráci, ale není aktivním ÚzP (to stojí mimo přeshraniční spolupráci);

3. DS je místně příslušné domovské ÚzP, které stojí mimo přeshraniční spolupráci a zároveň není aktivním ÚzP. Aktivní ÚzP se nachází v příhraničí a realizuje přímou přeshraniční výměnu.

Domovské ÚzP představuje ÚzP domovského FÚ, na kterém je uložen spis DS a aktivní ÚzP provádí postupy nebo úkony u jednotlivých článků řetězce.

Taktický postup k šetření řetězových podvodů na DPH tzv. systémem jedné hlavy (TMÚK) detekoval 3 následující varianty problematického řetězce:

- **řetězec odhalený ÚzP**, kde se bezodkladně zkoumá zařazení rizikového řetězce do systému TMÚK. V případě kladného vyhodnocení se navrhne aktivní FÚ a domovská pracoviště musí ve lhůtě 5 pracovních dnů sdělit informace o podezřelých DS. Pokud aktivní ÚzP převezme případ, aktivní FÚ mu předá veškeré dostupné informace a podklady k případu včetně jména koordinátora TMÚK, který byl tomuto případu přidělen. Následně aktivní ÚzP rozešle do datových schránek domovských ÚzP podněty k TMÚK u DS, které se rozhodl do systému zařadit. Detailně rozpracovaný postup jednotlivých kroků správce daně je přílohou tohoto taktického postupu, ale my už se jím dále zabývat nebudeme.
- **řetězec odhalený FAÚ, Policií ČR nebo Celní správou ČR**, kdy se podnět vždy nejprve předá místně příslušnému FÚ a až poté bude zařazen do systému TMÚK s obdobným postupem jako u varianty odhaleného řetězce ÚzP. V případě takovýchto podnětů je nutné zohlednit informace, které podléhají mlčenlivosti a v daňovém spisu by měly být zařazeny ve vyhledávací části, do které nemá DS možnost nahlížet a listina na soupisu písemností vyhledávací části spisu musí být označena natolik obecně, aby DS nebyl schopen odhalit její obsah.
- **řetězec odhalený na základě analýzy kontrolních hlášení**, kterému se běžně říká podnět z tzv. KHTA („těžké analytiky“), kdy bude vždy předán bezodkladně z GFŘ (z oddělení řízení rizik) určenému aktivnímu FÚ, přidělí koordinátora a do 3 pracovních dnů zašle informace k případu. Aktivní ÚzP určí řešitele a zajistí zapsání do aplikace evidující případy TMÚK. Řešení případů probíhá podle výše uvedeného taktického postupu a také podle taktického postupu ke zpracování podnětů z tzv. „těžké analytiky“, který není veřejně dostupným materiálem.

Letošní novela daňového řádu účinná od 1. 1. 2021 zajistila nově vložený § 174a, který stanoví zálohu na daňový odpočet, který se promítne v šetření řetězových podvodů na

DPH systémem jedné hlavy, kdy kontrolní postup provádějící aktivní FÚ předepisuje a o předpisu vyrozumívá domovský FÚ a povinně informuje a předkládá podklady, které mohou mít vliv na posouzení vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet (Finanční správa, © 2013 – 2021).

7.7.2 Vědomostní test

Vědomostním testem jsem se zabývala již v rámci podkapitoly Existence objektivních okolností., ovšem je třeba ještě doplnit stanovisko generálního advokáta Dámasa Ruiz-Jaraba Colomera ve spojených věcech C-493/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling. Jedná se o procesní postup vytvořený soudy Spojeného království, na jehož základě lze odhalit DS účastníci se na podvodu. Postup je nazýván Axel Kittel testem vycházejícím z výše uvedeného rozsudku SDEU. Test spočívá v zodpovězení 4 otázek a v případě kladných odpovědí nemá DS nárok na odpočet DPH (Šefčík, 2018, s. 48).

V rámci důkazního řízení se jedná o následující otázky:

1. Existuje k dnešnímu dni daňová újma (ztráta) státu?
2. Pokud ano, je daňová újma (ztráta) důsledkem daňového podvodu?
3. Pokud ano, byly předmětné obchodní transakce spojeny s podvodem?
4. Pokud ano, musel vědět nebo věděl o podvodu DS?

Na zjišťování objektivních okolností jsou zaměřeny první tři otázky, které musí správce daně prokázat a unést důkazní břemeno v takovém smyslu, že opravdu došlo k podvodnému jednání, kdy je součástí daňová ztráta, únik a zároveň prokázání obchodní transakce, která je součástí podvodu. Vědomostní test, klíčová poslední otázka, spočívá v prokázání účastníka, že věděl nebo mohl vědět a měl vědět o podvodném jednání (Buršík, 2017).

V praxi vyvstaly problematické otázky vědomostního testu týkající se především prokázání, zda k podvodnému jednání vůbec došlo, jestli v daném případě vznikla daňová ztráta apod. Velmi diskutujícím tématem je problematika proporcionality, kdy riziko plynoucí z náchylnosti systému k podvodům by mělo být proporcionálně rozloženo mezi správce daně a DS. Zůstává otázkou, zda máme v České republice stovky nebo tisíce společností zapojených do podvodného jednání či jen selhává stát a s ní finanční správa, která není příliš aktivní, kdy například 70 % společností nezveřejňuje účetní výkazy a finanční správa na to nereaguje právě kontrolami těchto povinností a následným sankcionováním.

7.7.3 Daňová kobra

Činnost „Kobry“ byla oficiálně spuštěna 15. 6. 2014. Jde o tým složený z Národní centrály proti organizovanému zločinu, GŘŘ a Generálního ředitelství cel. Členové týmu se zabývají identifikací, odhalováním a potíráním daňových úniků. Hlavním cílem je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a v neposlední řadě postih pachatelů účastnících se podvodného jednání.

Z celostátního charakteru Kobry byl po pozitivních zkušenostech zřízen strukturovaný model, který byl rozčleněn na:

- Centrální Kobru, na níž se podílí Útvar odhalování korupce a finanční kriminality, GŘŘ a GŘC,
- Regionální Kobru zahrnující krajské policejní ředitelství, regionální orgány finanční správy a regionální orgány celní správy.

Daňová Kobra od svého vzniku zachránila již 11,7 miliardy korun. Důkazem jsou podněty předané FÚ OČTŘ v letech 2014 – 2019, které ukazuje následující tabulka.

v mil. Kč

Ohledně trestného činu	Počet případů						Částka					
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Zkrácení daně (§ 240)	1 294	1 512	1 376	1 968	2 088	1 159	7 034	10 603	7 358	7 615	6 610	4 893
Jiného (§ 241)	182	187	283	570	445	392	100	103	436	279	165	146
CELKEM	1 467	1 699	1 659	2 538	2 533	1 551	7 134	10 706	7 794	7 894	6 775	5 039

Tab. 8 Podněty předané FÚ orgánům činným v trestním řízení, vlastní zpracování podle Informace o činnosti Finanční správy České republiky (Finanční správa, © 2013 – 2021)

Z uvedených dat je zřejmý pokles v roce 2016, 2018 a 2019. Tento vývoj v roce 2016 byl ve znamení nových instrumentů, tedy kontrolních hlášení, elektronické evidence tržeb a prokazování původu majetku, kdy bylo obezřetně přistupováno k inkriminovaným subjektům a strukturám. V roce 2019 přistoupila FS k rozšířené struktuře vykazovaných údajů (rozšíření o Prohlášení majetku § 227 a Jiné § 254), a proto není možné adekvátním způsobem možné zhodnotit rozdíly v letech. Lze říci, že celkové údaje poukazují na pokles trestních oznámení i způsobené škody za toto zdaňovací období.

7.7.4 Elektronická evidence tržeb

EET je upravena zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti 1. 12. 2016. Vláda tehdy považovala za prioritu systémové opatření vedoucí ke zlepšení výběru daní, narovnání tržního prostředí a daňové morálky.

Zavedení evidence tržeb bylo původně naplánováno na 4 fáze dle klasifikace ekonomických činností NACE. V 1. vlně měli evidovat tržby od 1. 12. 2016 z ubytovacích a stravovacích služeb, ve 2. vlně od 1. 3. 2017 tržby plynoucí z velkoobchodu a maloobchodu a poslední dvě vlny byly nakonec sloučeny do jedné s datem zavedení 1. 1. 2021 s dopadem na vybraná řemesla a výrobní činnosti (např. kadeřnické služby, právnícké a účetní služby, autoservisy, zemědělské činnosti apod.). Ovšem díky pandemii koronaviru se poslední vlna zavedení odkládá na 1. 1. 2023. Tento poměrně nejdiskutovanější nástroj v boji proti daňovým únikům může de facto skončit po podepsání novely prezidentem 30. 10. 2020 a stačí k tomu pouze to, aby ve volbách do Poslanecké sněmovny v roce 2021 zvítězila opozice, která nebude tomuto nástroji nakloněna a Finanční správa tak může přijít o jeden z nástrojů v odhalování daňových úniků.

Dle vyjádření Ministerstva financí je EET jedním z nejvýznamnějších daňových opatření a zároveň působí pozitivně na nápravu podnikatelského prostředí. Stejně podmínky pro všechny neznamenají konkurenční výhodu a tak lze říci, že daňové subjekty podnikají ve férovém prostředí. Od počátku je EET navržena jako plošné opatření vztahující se na hotovostní tržby, které v průběhu let dosáhly navíc 33 mld. Kč. Po náběhu poslední vlny EET se počítá s dalším nárůstem (Žurovec, 2019).

Významný přínos EET Finanční správa spatřuje v zefektivnění a zacílení kontrol, který se v průběhu let výrazně snížil, zatímco nálezovost kontrol se v roce 2019 zvýšila z 22 % na 44 %, což značí, že téměř každá druhá kontrola byla zacílena správně. Naopak u poctivých podnikatelů se snižuje riziko kontroly.

Neefektivní kontrolní činnost může nastat u malých podnikatelů, kteří mají dobré vztahy se svými známými a mohou si dovolit jim prodat zboží nebo poskytnout služby bez vystavení účtenky, neboť není v silách Finanční správy vzhledem k počtu daňových subjektů provést kontrolu všech subjektů spočívající v kontrolních nákupech.

7.8 Mezinárodní spolupráce při krácení DPH

7.8.1 VIES

V návaznosti na uvolnění vnitřních hranic vznikl v roce 1993 systém VIES. Uvolnění v sobě neslo velké riziko daňových úniků a členské státy EU již nebyly schopny samy kontrolovat dovoz a vývoz zboží. Hlavním cílem systému je boj proti daňovým únikům. Díky němu lze kontrolovat správné uplatnění DPH. VIES zprostředkovává informace o skutečných dodáních zboží a poskytnutých službách. Správci daně tak umožňuje získat dostupné informace z jiných členských států EU a dále je využívat v daňových řízeních, především zjištěné nesrovnalosti ve srovnání s údaji z daňových přiznání (Finanční správa, © 2013 – 2021).

V rámci tohoto systému rozeznáváme dva typy výměny informací:

- úroveň L1, která probíhá automaticky i na dožádání a lze z ní zjistit informace, které se týkají souhrnných hodnot dodání zboží a služeb do jiné členské země,
- úroveň L2, kdy se zjišťuje větší míra požadovaných informací na základě konkrétního dotazu,
- úroveň L3, který ovšem systém neprochází, ale podle Nařízení Rady 904/2010 probíhá předání výměny pouze elektronickou formou prostřednictvím e-mailu. Výměna informací u úrovně L3 dosahuje nejvyšší míry podrobností poskytované na žádost.

7.8.2 Eurofisc

Byl zřízen nařízením Rady 904/2020 ze dne 7. 10. 2020 s cílem podpořit a usnadnit mnohostrannou spolupráci v boji proti podvodům s DPH. Eurofisc funguje jako systém včasného varování. Správci daně mu sdělují informace týkající se podezřelých činností zjištěných v průběhu rizikových analýz (Lamensch, Ceci, 2018, s. 34). Dále se podílí na přípravě legislativy a tvorbě metodik nebo analýz. Systém zajišťující výměnu informací spolupracuje s příslušnými útvary v zahraničí i tuzemsku (Finanční správa, © 2013 – 2021). V rámci sítě Eurofisc byla vyvinuta „transakční síťová analýza“ (TNA) s cílem zlepšit schopnost výměny informací a odhalování podvodníků. TNA by měla umožnit rychlejší a efektivnější zásah členů Eurofisc urychlením zjišťování rizik a výměny informací a poskytováním lepší vizualizace řetězců a trendů kolotočových podvodů. TNA je založena na dolování dat a skládá se z údajů dříve neznámých a potenciálně užitečných a dále ze

známých údajů získaných v podobě identifikovaných chybějících obchodníků, sledovaných podniků a údajů z VIES (Lamensch, Ceci, 2018, s. 34). Eurofisc se zdá být nejslibnějším systémem pro spolupráci v oblasti zmaření podvodů. Evropský účetní dvůr v posledních letech poukázal na nedostatky, na kterých je nutno zapracovat a po zlepšení důrazně podporovat plnou spolupráci členských států při odhalování kolotočových podvodů (Lamensch, Ceci, 2018, s. 46).

7.8.3 Multilaterální daňové kontroly (MLC)

Zvané také souběžné mnohostranné kontroly jsou upraveny v Nařízení Rady 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům na DPH. Jedná se kontroly zahájené správci daně více členských států.

V případě, že běžná mezinárodní výměna informací se již nezdá být dostatečně flexibilní a protistrana s provedením daňové kontroly souhlasí, přistoupí se k zahájení multilaterální kontroly. Vždy bude v takové kontrole figurovat iniciátor na jedné straně a na straně druhé bude jeden nebo více států, který je obchodním partnerem DS. Nutností je určitě uvést, že i přes fakt, že se jedná o mezinárodní institut, každá členská země bude daňovou kontrolu provádět podle tuzemských předpisů.

Česká republika byla již zapojena do desítek multilaterálních kontrol, ovšem v roce 2019 znamenal pokles oproti roku 2018, kdy se česká finanční správa zapojila do 6 MLC a iniciovala 2 MLC, zatímco v roce 2019 se připojila pouze k 3 MLC, ale žádná z těchto kontrol nebyla Českou republikou iniciována (Finanční správa, © 2013 – 2021).

Nejčastěji je Česká republika zapojena do daňových kontrol v rámci tzv. přímé přeshraniční spolupráce, kdy smlouva o přeshraniční spolupráci byla podepsána prozatím od 13. 11. 2014 se Slovenskou republikou, v roce 2016 s Polskem a od roku 2019 s Německem. Jedná se o přímou výměnu informací v rozsahu stanoveném příslušným bilaterálním ujednáním, kdy je důležité dbát na podmínky, pravidla a postupy stanovené Nařízením Rady 904/2010. Hlavním cílem takovéto spolupráce je zefektivnění výměny informací, zkrácení lhůt při vyřizování žádostí a hlavně boj proti daňovým únikům na DPH (Finanční správa, © 2013 – 2021).

V roce 2019 mezi nejčastěji dožádané státy patřilo Německo, Slovensko a Velká Británie a z nečlenských zemí byly např. dožádány Seychely, USA, Britské panenské ostrovy, Lichtenštejnsko, Švýcarsko, Belize, Kajmanské ostrovy a další.

7.8.4 Mini One Stop Shop (MOSS)

Zavedený zvláštní režim jednoho místa zavedený novelou ZDPH s účinností od 1. 1. 2015 přinesl zásadní změny v pravidlech pro stanovení místa plnění u elektronicky poskytovaných služeb, telekomunikačních služeb a služeb rozhlasového a televizního vysílání poskytovaných osobám nepovinným k dani s místem plnění na území EU. V tomto zvláštním režimu si musí dodavatelé účtovat sazbu DPH v místě příjemce služby. V důsledku přemístění místa plnění ztratily lokality s nízkými sazbami DPH svou výhodu a zaznamenaly pokles svých příjmů. Dodavatelé si musí zvolit místo registrace, členský stát identifikace, aby podávali daňová přiznání k DPH, na něž se vztahuje sazba DPH podle místa jejich pořizovatele, tj. členského státu spotřeby (Raptis, 2018, s. 34).

Osoba povinná k dani využívající tento režim se nemusí při poskytování vybrané služby registrovat k DPH v každém členském státě, ale plnění svých povinností provádí v rámci jednoho členského státu. Následně je daňovou správou určitého členského státu proveden výběr, evidence a odvod daně do dotčených členských zemí. Registrace je zcela dobrovolná. Pro MOSS je místně příslušný Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, se kterým DS komunikuje výhradně elektronickou formou a platby probíhají v eurech bezhotovostním převodem (Finanční správa, © 2013 – 2021).

Ke dni 3. 3. 2015 se k MOSS zaregistrovalo 255 daňových subjektů. Za rok 2019 jich bylo celkově 477 z ČR a 6 DS ze zemí mimo EU, což je o 95 subjektů z ČR a o 17 DS ze zemí mimo EU méně. Převážně z důvodu nové zákonné úpravy, která umožnila změnit u malých dodavatelů místo plnění při dodání služeb a danit je nově v ČR se počet registrovaných subjektů v roce 2019 snížil. Prostřednictvím režimu odeslala Česká republika do jiných členských států vybranou DPH v objemu 15 mil. EUR a z ostatních zemí EU získala 56 mil. EUR.

MOSS je jedním z řešení v boji proti podvodům na DPH. Ve skutečnosti má vliv na audit a kontroly. Před vznikem tohoto zvláštního režimu musel členský stát, ve kterém měl být DPH splatná, zkontrolovat registraci a daňové přiznání k DPH a v posledním kroku vybrat splatnou DPH. Díky MOSS musí členské státy spolupracovat, stávající se na sobě závislými a to vše vede k zajištění správnosti daňových přiznání k DPH a odvedené daně do státního rozpočtu (Raptis, 2018, s. 34).

8 NÁVRHY OPATŘENÍ ZAMEZUJÍCÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM NA DPH

Prokazování karuselových podvodů se ukázalo jako nesnadný proces, jednak z hlediska propracovanosti strategií daňových subjektů, tak z hlediska spolupráce Finanční správy s orgány jiných států. Ve vnitrostátním režimu samozřejmě také dochází k daňovým únikům, ovšem daňové úniky související s intrakomunitárním dodáním zboží nebo poskytováním služeb se staly hlavním dějištěm v oblasti podvodů na DPH. I když bylo celkově přijato již mnoho opatření pro zamezení daňových úniků, ne všechny byly implementovány do právních předpisů.

Není novinkou, že stávající systém DPH by bylo potřeba modernizovat. Dosažení tohoto cíle ovšem není snadné. Jednomyslnost mezi členskými státy prozatím představuje velkou výzvu pro všechny, kteří by toho chtěli dosáhnout.

Než bude fungovat definitivní systém DPH, kterým by byl splněn závazek z roku 1967, nemůžeme očekávat dostatečný systém zabraňující páchání daňových úniků či snad vymýcení karuselových podvodů.

Evropská komise v roce 2016 předložila Akční plán, ve kterém popisuje modernizaci systému DPH tak, aby byl jednodušší, méně zneužitelný a vstřícnější vůči podnikatelům. V důsledku přeshraničních podvodů přichází EU každoročně přibližně o 50 miliard EUR, které by se mohly využít daleko lepším způsobem, a to použití finanční prostředků na výstavbu nových škol, silnic, zlepšení zdravotní péče aj. Zákodárci si od reformy systému DPH slibují snížení ztráty o 80 %. Akční plán navrhuje

- hlavní zásady, kterými se bude jednotný evropský systém DPH řídit,
- krátkodobá opatření zabraňující podvodům na DPH,
- aktualizaci pravidel, kterými se řídí sazby na DPH a větší prostor členských zemí k určování sazeb,
- plány na to, jak v rámci strategie zjednodušit pravidla DPH pro elektronické obchodování a usnadnit život malým a středním podnikům (European Commission, 2016).

Hlavními body definitivního systému DPH se stal návrh na zavedení definitivních pravidel, které omezí příležitosti účastnit se podvodu na DPH a navržené opatření, která posílí nástroje v členských zemích již používané.

Aby se mohl dokončit jednotný prostor DPH v EU, je nutné usilovat o dosažení základních zásad v oblasti boje proti podvodům, jednotného kontaktního místa, větší soudržnosti a méně byrokracie (European Commission, 2021).

Jak již bylo zmíněno výše, systém Eurofisc zapříčinil pružnost ve výměně informací. Očekávaný další vývoj TNA rozhodně přispěje v boji proti podvodům na DPH, ovšem zavedení konceptu certifikované osoby povinné k dani (CTP) by mohl přinést další posun v oblasti podvodů na DPH. Jde o právnickou osobu s označením věrohodného plátce daně ve všech členských státech, která by musela prokázat splnění následujících kritérií, aby dostala tento status přidělen:

- být osobou povinnou k dani, která má v EU provozovnu nebo stálou provozovnu,
- v případě, že nemá provozovnu nebo stálou provozovnu, tak je podmínkou bydliště nebo obvyklý pobyt v EU,
- PO se nedopustily žádného závažného porušení nebo opakovaného porušení daňových a celních předpisů a nemají záznam o závažných trestných činech týkajících se hospodářské činnosti,
- bude muset prokázat vysokou úroveň interní kontroly,
- poskytnout důkaz o solventnosti (Lamensch, Ceci 2018, s. 39 - 40).

Neméně důležitý je boj proti přeshraničním podvodům na DPH v oblasti elektronického obchodu, a proto byl Radou EU v 18. 2. 2020 přijat návrh ohledně nových opatření pro předávání a výměnu údajů o platbách. Poskytovatelé platebních služeb budou muset sledovat přeshraniční platby a pomocí databáze zvané Centrální elektronický systém platebních informací (CESOP), spuštěný od 1. 1. 2024, předávat informace o překročení limitu 25 plateb za čtvrtletí. Cílem tohoto nového opatření je odhalování možných podvodů na DPH prováděných prodejci usazenými v jiném členském státě EU nebo v zemi mimo EU (European Commission).

Zavedení systému MOSS do všech přeshraničních transakcí bude jedním z řešení v boji proti daňovým podvodům. Rozšířená verze režimu MOSS posílí boj proti podvodníkům hlavně v oblasti MTIC. V rámci rozšířeného jednoho správního místa (Extended One Stop Shop, tedy EXOSS) by měl zahrnovat B2B transakce jak v tuzemsku, tak uskutečněné dodavateli ze zemí mimo EU. Systém by posílil jak spolupráci mezi členskými státy, tak by výrazně odstranil kolotočové podvody. Rozšíření režimu MOSS je již v procesu (od letošního roku

zahrnuje prodej zboží poskytovaného dodavateli z EU a třetích zemí odběratelům usazeným v EU na dálku) a v důsledku toho nabývá na síle a boj proti organizovaným podvodům na DPH se zdá být zase o krok dostupnější. Lze toto řešení tedy charakterizovat jako průlomové a inovativní.

I přes širokou škálu návrhů a opatření se po dlouhém rozkrývání řetězce, podaří odhalit, jaké DS byly do podvodného jednání zapojeny, jak vše probíhalo, ale nutně to neznamená, že se podaří potrestat pachatele a neodvedenou daň vrátit do státního rozpočtu. Státní orgány musí vždy prokázat účast v karuselovém podvodu, i přestože DS bude nadále tvrdit, že o své účasti na podvodném jednání nic nevěděl.

Na místě je se ptát, jaká právní úprava by měla být zákonodárci přijata, aby se maximálně zamezilo páchání tohoto podvodného jednání nebo aby DS byla jakkoli ztížena účast na podvodu na DPH či by byla snáze rozkryta síť podvodníků odlévající DPH ze státního rozpočtu.

Jednotlivé prostředky zamezující karuselovým podvodům, společně s výhodami a nevýhodami popíšu v následujících podkapitolách.

8.1 Rozšíření systému reverse charge na další komodity

Jak již bylo uvedeno výše, dodání zboží nebo poskytnutí služby v režimu přenesení daňové povinnosti znemožňuje plátcí DPH vybrat daň a následně s ní zmizet. Z pohledu realizace řetězových podvodů se jedná o efektivní nástroj, ovšem jen do doby, pokud je obchodováno jen s určitým druhem zboží, protože je prozatím režim využíván pouze selektivně. Zavedení plošného režimu přenesení daňové povinnosti, tj. na všechno zboží a služby by se zamezilo využití zbylých komodit ke spáchání podvodu na DPH. Česká republika má již povoleno používat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti, ale délka legislativního procesu je proti zavedení téměř okamžitě. Jak již bylo uvedeno, se zavedením se počítá na konci roku 2021.

Původní návrh s limitem 10 000 EUR na fakturu, byl nakonec stanoven na částku přesahující 17 500 EUR, i přestože tlak ze stran jiných států apeloval na limit 50 000 EUR a zmenšení počtu dotčených transakcí, musela Evropská komise nalézt kompromis, který byl akceptovatelný pro obě strany.

Výhody a nevýhody zavedení plošného reverse charge jsou uvedeny v tabulce níže.

Výhody	Nevýhody
větší míra zamezení daňových podvodů	negativní dopad na jiný členský stát, resp. na vnitřní trh
snížení mezery na DPH	zvýšení nákladů u podniku, i správců daní (administrativa, implementace do českého právního řádu, dodržování předpisů)
nižší ztráta příjmů z DPH	kumulace DPH u posledního článku řetězce

Tab. 9 Výhody a nevýhody všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti (vlastní zpracování)

U plošného režimu reverse charge by bylo nutné dále vyřešit odolnost tohoto režimu vůči ostatním druhům podvodů na DPH tak, aby byl co nejvíce využitelný pro boj s daňovými podvody na DPH.

I přestože si Česká republika jako jedna z mála členských zemí prosadila zavedení plošného reverse charge, zdaleka ne všechny členské státy EU společně s Evropskou komisí zastávají stejný názor. Výjimka platná do června 2022 se zdá být krátká, ale jde o standardní dobu, na kterou se takové výjimky povolují a v případě, že se osvědčí, bývá zvykem prodloužení již jednou povolené výjimky a to opakovaně.

Pro boj s daňovými podvody přicházejí v úvahu 3 technologická řešení, a to DPH v reálném čase (RTvat), systém lokátoru VLN a digitální DPH. Mezi řešeními lze najít významné rozdíly, ale obecně můžeme říct, že RTvat se zaměřuje na zajištění daně, VLN na bezpečné vysledování dodávky a digitální DPH potvrzuje, že správná výše daně byla zaúčtována a vybrána. Zatímco první dvě řešení by byla povinná, digitální DPH by byla dobrovolná, ale zároveň povinná v segmentech trhu s největší pravděpodobností podvodu na DPH představující např. telefony, počítačové čipy nebo uhlíkové povolenky (Ainsworth, 2011, s. 211).

8.2 DPH placená v reálném čase (RTvat)

RTvat v podstatě posouvá místo zdanění z data uskutečnění zdanitelného plnění do data zaplacení. Je tzv. cash-basis systémem, který funguje pomocí debetních karet a bezhotovostních převodů DPH od daňových subjektů přímo správcům daně v reálném čase. Klíčem k RTvat je 27 sítí, tj. jedna pro každý členský stát, které jsou propojeny jako přenosová centra pro komunikaci a fondy.

RTvat by změnila DPH v EU ze systému srážkové daně na systém přímých plateb. Prodávající by tak neměl možnost zdržovat platbu DPH kupujícího. Zachování uplatnění nároku na DPH ze strany daňového subjektu je zaplacení DPH přímo správci daně, nikoli obchodnímu partnerovi. Zásadní otázkou tedy je, proč úplně nezměnit systém DPH takovým způsobem oproti stávajícímu, kdy se platí rozdíl mezi vstupy a výstupy na DPH za každé zdaňovací období. Systém by zabránil zmizení chybějícímu obchodníkovi s neodvedenou daní.

Ve stávajícím systému DPH by podnik X nakoupil zboží od podniku Y za 100 EUR s předpokládanou sazbou DPH 20 %. X by zaplatil 120 EUR. V RTvat by výše DPH ve výši 20 EUR byla odvedena přímo správci daně a prodávající by obdržel 100 EUR a oznámení o zaslání finančnímu úřadu. Jednalo by se o okamžité informace o přeshraničních transakcích v reálném čase, nikoli zpožděné informace po podání daňového přiznání k DPH plátcem daně. Administrativa daňových subjektů založená na fakturaci a měsíčním podávání daňového přiznání je terčem kritiky RTvat, zároveň jako nemožnost rychlé reakce finanční správy vzhledem k zastaralým informacím.

Zavedení systému by představovalo 2 fáze. V první fázi by se jednalo o použití pro tuzemské transakce, což by znamenalo spuštění příslušného serveru v daném státě, dále distribuci speciálních debetních karet, které by plnily spojovací funkci, a to bankovního účtu s DIČ. Z důvodu bezpečnosti by bylo nutné vyřešit úschovu dat. V případě kolapsu systému a následné ztrátě dat by mohlo dojít k ekonomické katastrofě. Druhá fáze by zahrnovala zavedení samotného systému RTvat pro všechny transakce, včetně přeshraničních, což by vyžadovalo jednotnou registraci k DPH v rámci celé Evropské unie (Šefčík, 2018, s. 58).

Výhody a nevýhody zavedení RTvat jsou uvedeny níže.

Výhody	Nevýhody
samoregulační systém DPH	negativní dopad na cash-flow DS (průběžné financování DPH)
snížení administrativních nákladů (DS by nemusely sestavovat daňové přiznání, protože výsledná daňová povinnost by byla hrazena průběžně)	administrativní zátěž (povinnost vedení účetnictví, pořízení technického vybavení)
eliminace karuselových podvodů	nucené používání bezhotovostního platebního styku

Tab. 10 Výhody a nevýhody zavedení RTvat (vlastní zpracování)

I když se zdají být nevýhody neřešitelným problémem, je třeba říci, že u cash-flow lze nevýhodu vyřešit např. delšími lhůtami splatnosti kupních cen, příp. zvolit úhrady formou splátek. Zavedení RTvat by mělo ovšem celkový dopad na ekonomiku velice pozitivní. U dalších dvou nevýhod se domnívám, že v tak pokročilé době plné technických řešení, jako jsou software a účet v bance s platební kartou fenoménem tak rozšířeným, že by prakticky zavedení RTvat nemělo pro DS znamenat nějaké velké komplikace.

Zavedení systému RTvat se potýká spíše s technologickými obtížemi, než právními a tudíž se domnívám, že zavedení systému by bylo nejen snadné, ale hlavně přínosné z hlediska eliminace karuselových podvodů.

8.3 VLN systém

Systém čísel lokátoru DPH (VAT Locator Number, přeložený jako lokační nebo lokalizační číslo) je z 3 uvedených řešení tím nejjednodušším, které by bylo vhodné přijmout. Tvůrce zacílil tímto řešením na MTIC podvody (Ainsworth, 2011, s. 214).

Finanční správa by přidělovala číselný kód přeshraničním transakcím v řetězci a DS by měli povinnost takové lokační číslo uvést na faktuře. Principem VLN systému by bylo odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu, který by zaplatil dodavateli cenu vstupu s neplatným či nepřiděleným VLN.

Fungování VLN systému lze ukázat na následujícím příkladu. Podnik A prodává zboží nebo službu do jiného členského státu podniku B. Subjekt A si vyžádá lokační kód. Po prověření správcem daně (spolehlivost DS a prověření dodávky) je DS vydán číselný kód, který podnik B uvede na faktuře.

Následně si podnik vyžádá další lokační kód, který poskytne podniku C, kterému dodává zboží nebo službu, které nakoupil od podniku A. Tento řetězec unikátních číselných kódů tak umožňuje výstavbu digitální stezky.

V důsledku neplatného či nepřiděleného VLN by došlo k zamezení zmizení s nezaplacenou DPH, protože podmínkou systému je právě platný či přidělený číselný kód a s ním spojený nárok na odpočet DPH na vstupu.

V případě, že by analýzu před udělením VLN prováděl správce daně a neprobíhalo by vše automaticky, úřední osoby by se dostaly do sítě žádostí, ze které by byla spleťtá cesta ven kvůli zahlcení. Chybějící obchodníci by tedy měli stejně příležitost vyvést DPH, protože správce daně by nebyl schopen říci, který chybějící obchodník DPH neodvede.

Tento návrh tedy podle mého názoru nezatočí s karuselovými podvody, spíše by zatížil zbytečnou administrativou správce daně kvůli výše zmíněnému problému.

8.4 Digitální DPH (D-VAT)

By fungovala za pomoci certifikovaného daňového systému, kdy by poskytovatel tohoto softwaru garantoval odvedení DPH. Jinými slovy by nedošlo ke zmizení některého z obchodníků s nezaplacenou DPH. Systém by musel být komplexní a schopný, který by zajišťoval následující:

- určení správné výše daně pro každou transakci,
- zaúčtování této částky na příslušnou fakturu,
- propojení každé částky DPH na vstupu či výstupu s příslušným daňovým přiznáním,
- vyplnění daňového přiznání k DPH s přesností.

Velký otazníkem tohoto návrhu je rozhodně zajištění ručení poskytovatele certifikovaného systému. Otázkou zůstává omezení ručení či nikoli. Vzniklá škoda a určení DS, který ji způsobil, by bylo v gesci správce daně. Jak jsme se již dočetli v kapitole 7.2. Zkoumání existence daňového podvodu, objektivních okolností a přijetí opatření k zamezení účasti na podvodu je proces prokazování poměrně dlouhý a obtížný a ne vždy vede k potrestání pachatele. V případě tohoto návrhu si myslím, že nepředstavuje řešení karuselových podvodů, nýbrž jen částečné zmírnění dopadů karuselových podvodů díky částečné delegaci kontroly na poskytovatele certifikovaného systému ze správce daně v oblasti důvěryhodnosti obchodníků a přenesení vymáhání neodvedené daně z DS na poskytovatele.

8.5 Předplacená DPH (PVAT)

Je jedním z návrhů zachovávající princip země určení. Od současného systému se odlišuje hlavně osvobozením poskytovatele přeshraničního plnění jen v případě, když od odběratele zdanitelného plnění obdrží doklad o zaplacené DPH v zemi určení. V opačné situaci musí dodavatel intrakomunitární dodávku DPH zdanit sazbou DPH země původu. Odpočet na DPH je možné uplatit plátcem v případě, kdy je DPH zaplacená v zemi určení (Šefčík, 2018, s. 67).

Výhoda tohoto systému je spatřována opět ve snížení daňových úniků a zamezení karuselovým podvodům díky tomu, že by zboží neprošlo přes hranice bez zaplacení DPH buď v zemi určení, nebo v zemi původu. Na druhé straně je samozřejmě nevýhoda spočívající v nepřiměřených nárocích na správce daně, kteří by museli kontrolovat každý DS, který dodal osvobozené plnění do jiného členského státu.

Z mého pohledu by systém předplacené daně fungoval obdobně jako RTvat, protože by se snažil o to, aby DPH neskončila v rukou chybějícího obchodníka. Velkým rozdílem je automatizovaný systém v RTvat, který je mnohem efektivnější a není potřeba kontroly daňových dokladů správcem daně. Systém RTvat se zdá být po výše uvedených informacích vhodnějším nástrojem řešení karuselových podvodů.

8.6 Integrovaná DPH (VIVAT)

Jako předposledním návrhem pro boj s daňovým podvodem na DPH uvádím systém integrované DPH, představující alternativu prozatím přechodného systému DPH, který nedělá rozdíl mezi intrakomunitárními a tuzemskými zdanitelnými příjmy. V zavedeném opatření by platila jiná pravidla pro B2B transakce (pouze mezi registrovanými plátcí) a B2C transakce (plátce poskytující zboží nebo služby neplátcí nebo konečnému spotřebiteli).

Nejjednodušším způsobem při uvažování zavedení tohoto systému, který by zamezil daňovým podvodům díky nulovému ratingu je naplnění následujících prvků:

- jednotná sazba DPH pro B2B transakce,
- nastavení pravidel pro daň z prodeje (B2C transakce),
- rozdělení prodeje do tří kategorií:
 - a) prodej registrovaným osobám v rámci EU podléhající sazbě EU
 - b) prodej neregistrovaným osobám v EU podléhající vyšší sazbě členského státu
 - c) prodej v rámci vývozu mimo EU podléhající nulové sazbě (Barbone, Bird, Vazquez-Caro, 2012, s. 36).

V Bílé knize z roku 1985 se původně počítalo se systémem země původu. Tento návrh se mu velmi podobá s tím rozdílem, že daňovým subjektům neříká, aby se přizpůsobovali právní regulaci jiných členských států, ve kterém poskytují zdanitelné plnění.

Nevýhodou integrované DPH je jako v mnohých předchozích případech administrativní náročnost, konkrétně žádosti o vrácení zaplacené DPH podávané v jiných členských zemích představující další zátěž pro daňové subjekty. Naopak výhodou by byla možnost ovlivnění daně z prodeje pro konečného spotřebitele.

Vyvstávající problémy principu země původu tento návrh rozhodně neřeší, a proto by bylo lepší ho zahrnout a dále se jím nezabývat.

8.7 Federální DPH

Posledním návrhem je zavedení federální daně, která se obdobným způsobem používá v Kanadě, kde je nazývána HST systémem spočívajícím v plné kompetenci vlády, kdy daň z maloobchodního obratu je všude stejná a po jejím vybrání je rozdělena do provincií, které se tohoto systému zúčastňují.

V případě zavedení federální DPH, by se v EU podle návrhu postupovalo obdobně. EU by měla v kompetenci celý systém, právně by daň regulovala nařízením a fungování by bylo zcela totožné ve všech členských státech.

Výhody a nevýhody federální DPH jsou uvedeny v tabulce.

Výhody	Nevýhody
vymýcení karuselových podvodů (intrakomunitární dodávky by nebyly osvobozeny od DPH)	ztráta fiskální autonomie členských států
odpadnutí nutnosti zavedení jednotné sazby DPH	rozpočtové určení DPH
zjednodušení daňových předpisů díky zrušení přenesení daňové povinnosti	

Tab. 11 Výhody a nevýhody zavedení federální DPH

Jak by se mohlo na první zdát, zavedení federální DPH v sobě nese značné výhody. Ovšem velkým problémem je rozpočtové určení DPH. Kdyby byly např. výnosy z federální DPH rozdělovány podle obyvatel či rozlohy členských zemí, přišly by k újmě stát s méně obyvateli nebo menší rozlohou. Mohli by dostat značnou výhodu třeba státy, které nejsou tak vyspělé, ale počtem obyvatel nebo rozlohou by převyšovaly státy vyspělé.

Vežmu-li v úvahu situaci v naší zemi, kdy by byla vybraná DPH rozdělována podle počtu obyvatel, výměře katastrálních území a počtu žáků na základních školách, tak je víc než jasné, že největší krajská města (Praha, Brno, Olomouc, Zlín apod.) vytváří vyšší hodnoty a mohli by namítat, že část DPH, kterou vybrali, se přesouvá na hospodaření chudších oblastí, kde je samozřejmě nižší ekonomická úroveň.

Ačkoli by systém spolehlivě zabránil či snad vymýtil karuselové podvody, nedoporučovala bych ho přijímat už jen z důvodu přelívání DPH z od zemí s vyšší ekonomickou úrovní k zemím s opačnou úrovní.

8.8 Srovnání řešení karuselových podvodů

Pro přehlednost je lze uvést tabulku, ze které vyplývá, zda návrh řešení zabrání karuselovým podvodům a zda je vhodné ho prosadit, přijmout a užívat v potírání boje proti daňovým podvodům na DPH.

Řešení	Zabránění karuselovým podvodům	Přijetí
Rozšíření reverse charge	Ano	Ano
DPH placená v reálném čase (RTvat)	Ano	Ano
VLN systém	Ne	Ne
Digitální DPH (D-VAT)	Ne	Ne
Předplacená DPH (PVAT)	Ne	Ne
Integrovaná DPH (VIVAT)	Ano	Ne
Federální DPH	Ano	Ne

Tab. 12 Srovnání jednotlivých řešení návrhů a jejich přijetí

Z dostupných návrhů a řešení jsem vybrala 7, kterými jsem se zabývala. Jako další řešení karuselových podvodů lze uvést kontrolní hlášení, které je již u nás zavedeno a funguje od roku 2016, dále potom princip země původu, Vanistendaelovy pobočky a jako poslední vyrovnávací DPH.

Z vyhodnocených výhod a nevýhod jednotlivých opatření jsem osobně pro zavedení rozšíření přenesení daňové povinnosti a RTvat, které z mého pohledu nejvíce zamezí organizovaným daňovým únikům v oblasti DPH.

9 IMPLEMENTACE NÁVRHŮ OPATŘENÍ ZAMEZUJÍCÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM NA DPH DO PRAXE

Oddělení metodiky daňového procesu vydává každoročně několik metodických postupů a taktických postupů či pokynů GFŘ. Při odhalování daňových podvodů využívá Finanční správa následující materiály:

- Metodická pomůcka č. 17/2012, schéma řetězového podvodu,
- Taktické a operativní postupy při aplikaci zvláštního zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností, č. j. 65447/14/7100-40124-011654,
- Metodická pomůcka k šetření řetězových podvodů na DPH tzv. systém jedné hlavy (TMUK), č. j. 110884/16/7700-10124-011654,
- Taktické postupy k eliminaci zapojení se obchodních korporací do řetězových podvodů na DPH, č. j. 29399/15/7100-50132-202757,
- Metodická pomůcka č. 1/2013 Sb. k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (nespolehlivý plátce),
- Metodická pomůcka k postupu při aplikaci ručení podle DPHZ,
- Informace GFŘ ze dne 5. 3. 2013, č. j. 3308/13/7001-21002-012287,
- Taktického postupu k prověření rozdílů zjištěných při zpracování KH na úrovni „lehké analytiky“, tzv. KOMBAJN, č. j. 5414/16/7100-20116-205396,
- Taktický postup ke zpracování podnětů z tzv. „těžké analytiky“.

V boji s daňovými úniky a při potírání šedé ekonomiky je nutné pravidelně analyzovat data, např. v rámci prokazování původu majetku a metodické pokyny společně s taktickými postupy průběžně aktualizovat a upravovat do takové podoby, která by nejlépe zabránila v boji proti organizovaným daňovým podvodům na DPH.

Z výše uvedeného výčtu materiálů lze postřehnout, že byly vydány v letech 2012 – 2016. Některé z nich prošly aktualizací a jiné zůstaly v původní podobě. Návrhy opatření zamezující daňovým únikům na DPH připravím do připomínkového řízení a předložím Oddělení metodiky daňového procesu, které by mohlo návrhy využít pro zlepšení interních

postupů finanční správy při další aktualizaci materiálů sloužících při odhalování daňových úniků na DPH.

ZÁVĚR

Státní rozpočet díky podvodům na DPH ročně přichází o miliony korun a z praxe Finanční správy lze dovést, že boj s podvody na DPH se stal nejdiskutovanějším tématem za posledních několik let a správci daně se každodenně potýkají s praktikami obchodníků, které jsou schopny do posledního detailu vymyslet, aby se obohatili na úkor státní kasy.

Cílem diplomové práce bylo představit aktuálně využívané účinné nástroje v boji s podvody na DPH a navrhnout taková opatření, která by zamezila páchání podvodů na DPH.

Postupně byla v Evropské unii a následně v ČR přijata opatření zabraňující podvodným transakcím. Zavedení konečného systému DPH slibovaného již od roku 1967 je zatím v nedohlednu a přitom by nejvíce zabránilo karuselovým podvodům.

Prozatím jedním z nejefektivnějších opatření se stalo zavedení tzv. reverse charge, které je omezeno lokálně. Ovšem s návrhem na změnu má umožnit zavést možnost využití všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti na všechny transakce převyšující navržený limit. Česká republika ho smí používat po projití legislativním procesem od 1. 1. 2020 do 30. 6. 2022.

Existuje samozřejmě řada dalších instrumentů k potírání daňových podvodů, zajišťovací příkazy, zamítnutí nároku na odpočet DPH či ručení za neodvedenou daň, ale ani ty nejsou všemocné a po důkladnějším zanalyzování nemusí být použity vždy oprávněně správcem daně, a proto mnohé z nich končí zrušením v soudních řízeních. Následky bývají pro daňové subjekty fatální a zároveň vedou k obezřetnému chování jiných daňových subjektů při uzavírání obchodních transakcí, které by mělo vést k předejití účasti na karuselovém podvodu.

Členské státy by se měly rozhodně ubírat cestou mezinárodní spolupráce. Jít směrem kvalitnější a rychlejší výměnou a zpracováním informací, jak mezi členskými zeměmi, tak jednotlivými orgány. V této oblasti je rozhodně nejvýznamnější rozvoj transakční síťové analýzy (TNA) v systému Eurofisc.

V neposlední řadě bylo navrženo několik návrhů na vylepšení stávajícího systému DPH. Z uvedených výhod a nevýhod jednotlivých opatření vyplynulo doporučit zavedení rozšíření přenesení daňové povinnosti a RTvat, které z mého pohledu nejvíce zamezí organizovaným daňovým únikům v oblasti DPH a proto budou návrhy připraveny do připomínkového řízení a poskytnuty k využití Finanční správě.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

AINSWORTH, Richard Thompson. VAT Fraud and Technological Solutions. Taxhistory.org [online]. 2011 [cit. 21-03-04]. Dostupné z: <http://www.taxhistory.org> › AINSWORTH-16

BARBONE, Luca, BIRD, Richard M., VAZQUEZ-CARO, Jaime, 2012. The Costs of VAT: A Review of the Literature. © 2008 – 2021 ResearchGate [online]. 2012 [cit. 21-03-04]. Dostupné

z:

https://www.researchgate.net/publication/254391810_The_Costs_of_VAT_A_Review_of_the_Literature

BARTŮŠKOVÁ, Zuzana, 2014. DPH pro začátečníky – 3. část. Portal.POHODA.cz [online]. 11. 7. 2014 [cit. 21-02-06]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/dph-pro-zacatecniky-%E2%80%93-3-cast/>

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží – Praktické postupy uplatňování dně s využitím příkladů. Praha: BOVA POLYGON, 2017, s. 408. ISBN 978-80-7273-179-4

BĚHOUNEK, Pavel, 2019. Směrnice 2006/112 upravující oblast DPH v rámci Evropské unie. Danebehounek.cz [online]. Praha [cit. 21-02-14]. Dostupné z: <https://www.danebehounek.cz/mohlo-by-vas-zajimat/smernice-2006-112-upravujici-oblast-dph-v-ramci-evropske-unie/>

BĚHOUNEK, Pavel, 2020. Směrnice EU o DPH. Behounek.eu [online]. 20. 8. 2020 [cit. 21-02-14]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/smernice-eu-o-dph/>

BURDA, Zdeněk, 2020. Zneužití práva. Du.cz [online]. 24. 6. 2020 [cit. 21-03-09]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/zneuziti-prava-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EmTq9VrPgtrd-mTs805K48yw9PBWuC7BmQ/>

BURŠÍK, Radek, 2017. Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH. Pravniprostor.cz [online]. 17. 8. 2017 [cit. 21-03-20]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/mezinarodni-a-evropske-pravo/specifika-dokazovani-v-danovem-rizeni-ve-vztahu-k-ucasti-na-podvodu-dph>

DUGOVÁ, Alena, 2017. Evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Du.cz [online]. 28. 6. 2017 [cit. 21-03-10]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/evidence-pro-ucely-dane-z-pridane>

hodnoty-uniqueidmRRWSbk196FNf8-

jVUh4Ep4k9yZSBBpvZ5T4aXaeQeOH1MU98TbPmQ/

DUŠEK, Jiří. Zatřídění majetku a služeb. Praha: GRADA, 2017, 264 s. ISBN 978-80-271-9668-5

DUŠEK, Jiří. DPH zákon s přehledy. Praha: GRADA, 2020, 272 s. ISBN 978-80-271-1461-0

EUR-LEX. Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Sktruktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty. Eur-lex.europa.cz [online]. 11. 4. 1967 [cit. 21-02-12]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31967L0228&from=DE>

EUR-LEX, 2017. Řízení o předběžné otázce – doporučení pro vnitrostátní soudy. Eur-lex.europa.cz [online]. 31. 10. 2017 [cit. 21-02-22]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114552>

EUR-LEX. Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. ledna 2006. Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) proti Commissioners of Customs & Excise. Eur-lex.europa.cz [online]. 12. 1. 2006 [cit. 21-02-28]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62003CJ0354>

EUROPEAN COMMISSION, 2020. VAT Gap: EU countries lost €140 bilion in VAT revenues in 2018, with a potential increase in 2020 due to coronavirus. Ec.europa.eu [online]. 10. 9. 2020 [cit. 21-02-25]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_20_1579

EUROPEAN COMMISSION, 2020. VAT GAP REPORT 2020. Ec.europa.eu [online]. 2020 [cit. 21-02-25]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-factsheet-2020_en.pdf

EUROPEAN COMMISSION, 2020. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020. Final Report. Op.europa.eu [online]. 10. 9. 2020 [cit. 21-02-25]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en>

EUROPEAN COMMISSION, 2016. VAT Action Plan: Commission presents measures to modernise VAT in the EU. Ec.europa.eu [online]. 7. 4. 2016 [cit. 21-02-26]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_1022

EUROPEAN UNION, 2019. Prováděcí Rozhodnutí Rady (EU) 2019/1903 ze dne 8. listopadu 2019, kterým se Česku povoluje používat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti odchylně od ustanovení článku 193 směrnice 2006/112/ES. Op.europa.eu [online]. 8. 11. 2019 [cit. 21-03-10]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/6a3fc9e6-06af-11ea-8c1f-01aa75ed71a1/language-cs/format-HTML>

EUROPEAN UNION, 2017. Komise navrhla zásadní reformu systému DPH v EU. Ec.europa.eu [online]. 4. 10. 2017 [cit. 21-03-26]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/czech-republic/news/171004_reforma_systemu_dph_v_eu_cs

EVROPSKÝ ÚČETNÍ DVŮR, 2016. Zvláštní zpráva č. 24/2015: Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření. Eca.europa.cz [online]. 3. 3. 2016 [cit. 21-03-06]. Dostupné z: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_CS.pdf

FINANCE.CZ, 2019. Inkaso daní v České republice. Daně – hlavní příjem státního rozpočtu. Finance.cz [online]. 2019 [cit. 21-02-24]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-cr/inkaso-dani/>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Údaje z registru daňových subjektů. Financnisprava.cz [online]. Praha [cit. 21-02-09]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017. Financnisprava.cz [online]. Praha [cit. 21-02-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2017>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2018. Financnisprava.cz [online]. Praha [cit. 21-02-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2018>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019. Financnisprava.cz [online]. Praha [cit. 21-02-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2019>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Karusel (karuselový podvod). Financnisprava.cz [online]. Praha [cit. 21-02-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Údaje z daňových přiznání. Financnisprava.cz [online]. Praha [cit. 21-03-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Kdo podává kontrolní hlášení. Financnisprava.cz [online]. 14. 5. 2015 [cit. 21-03-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/kdo-podava-kontrolni-hlaseni>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, ve znění aktualizace účinné ke dni 25. 2. 2019. Financnisprava.cz [online]. 25. 2. 2019 [cit. 21-03-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/13847_19_MP_k_postupu_SD_pri_vydavani_ZajP_aktualizace.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Zajišťovací příkazy byly v pořádku, úředníci chybu neudělali, říká nová šéfka finančního ředitelství Richterová. Financnisprava.cz [online]. 5. 2. 2019 [cit. 21-03-14]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/FS-v-mediich/2019/zajistovaci-prikazy-byly-v-poradku-uredn-9581>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Zajišťovací příkazy. Financnisprava.cz [online]. 28. 2. 2021 [cit. 21-03-14]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Nespolehlivý plátce podle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p. p. Financnisprava.cz [online]. Praha [cit. 21-03-14]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Prezentace-k-NESPP-2014-07-30.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Financnisprava.cz [online]. 2017 [cit. 21-03-14]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_GFR_NESPO.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013. Financnisprava.cz [online]. 2013 [cit. 21-03-18]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2014. Financnisprava.cz [online]. 2015 [cit. 21-03-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2014.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Metodický pokyn k postupu správce daně dle § 174a až 174b daňového řádu. Financnisprava.cz [online]. 2021 [cit. 21-03-20]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2564_21_MP_par174a_par147b.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. Oddělení daně z přidané hodnoty - Eurofisc. Financnisprava.cz [online]. Praha [cit. 21-03-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/organizacni-struktura-gfr/sekce-metodiky-a-vykonu-dani/odbor-nepri-myh-dani/oddeleni-dane-z-pridane-hodnoty-eurofisc>

FINANČNÍ SPRÁVA, © 2013 – 2021. DPH – zvláštní režim jednoho správního místa. Financnisprava.cz [online]. 31. 3. 2015 [cit. 21-03-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/placeni-dani/jak-spravne-zaplatit-dan/2015/dph-zvlastni-rezim-jednoho-spravniho-mista-5921>

FRUNZA, Marius-Cristian. Value Added Tax Fraud. First edition. New York: Routledge, 2019, 320 s. ISBN 9781315098722

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH 2019: výklad s příklady. Praha: GRADA, 2019, 460 s. ISBN 978-80-271-2244-8

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH 2017: výklad s příklady. Praha: GRADA, 2017, 424 s. ISBN 978-80-271-9810-8

GOLÁŇ, Tomáš, 2014. Plátce DPH vs. osoba povinná k dani. Golan.cz [online]. 23. 5. 2014 [cit. 21-02-05]. Dostupné z: <https://www.golan.cz/platce-dph-vs-osoba-povinna-k-dani>

HÁLEK, Vítězslav. Karuselové obchody. Hradec Králové: PRINT 09, 2015, 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6

HANÁK, Jakub a Gabriela HANÁKOVÁ, 2020. Identifikovaná osoba – i neplátce DPH musí na tuto daň myslet. © EPRAVO.CZ [online]. 27. 8. 2020 [cit. 21-02-05]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/identifikovana-osoba-i-neplatce-dph-musi-na-tuto-dan-myslet-111770.html>

HOSPODÁŘSKÁ KOMORA ČESKÉ REPUBLIKY, © 2017 – 2020. Vláda schválila odklad elektronické evidence tržeb na 1. 1. 2023. Komora.cz [online]. 16. 10. 2020 [cit. 21-02-27]. Dostupné z: <https://www.komora.cz/news/vlada-schvalila-odklad-elektronicke-evidence-trzeb-na-1-1-2023/>

HRDINKOVÁ, Milena a Hana ŠTULAJTEROVÁ, 2019. Plošný reverse charge. Praha: Wolters Kluwer. ASPI, 16. 10. 2019 [cit. 21-03-10]

JAKPODNIKAT.CZ, 2021. Sazby DPH. Jak podnikat.cz [online]. 25. 1. 2021 [cit. 21-02-06]. Dostupné z: <https://www.jakpodnikat.cz/dph-sazby.php%20%09%09%09citace%206.2.2021>

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2

JURČÍK, Radek. Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015, 137 s. ISBN 978-80-7418-176-4.

KOLÁŘOVÁ, Jana, 2019. Zrušení registrace plátce z moci úřední. Du.cz [online]. 5. 12. 2019 [cit. 21-03-14]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/zruseni-registrace-platce-z-moci-uredni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ep4k9yZSBBpvtzUhmOqynmxwbtWUjDyWnQ/>

KOTYZA, David, 2013. Jak se vyvíjelo DPH v Čechách od roku 1993? Mladypodnikatel.cz [online]. [cit. 21-02-15]. Dostupné z: <https://mladypodnikatel.cz/vyvoj-dph-v-cechach-od-1993-t3893>

KUBÁTOVÁ, Alena Haas, 2019. Historický výlet do světa daní. Portal.pohoda.cz [online]. 23. 4. 2019 [cit. 21-02-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ze-zivota-danovych-a-ucetnich-odborniku/historicky-vylet-do-sveta-dani/>

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3

KULKOVÁ, Radmila, 2020. Souhrnné hlášení. Du.cz [online]. 30. 9. 2020 [cit. 21-03-13]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/souhrnne-hlaseni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ErOHXqjyP4IQQqdDP_c0ETyw9PBWuC7BmQ/

KUNEŠ, Zdeněk, 2020. DPH u přepravních služeb 23: Zdaňovací období, daňové přiznání. Dlprofi.cz [online]. 22. 12. 2020 [cit. 21-03-19]. Dostupné z: https://www.dlprofi.cz/33/dph-u-prepravnich-sluzeb-22-zvlastni-zpusob-zajisteni-dane-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eo4EsCkVuGXAU9toe6ETmmg/?uri_view_type=4

KUPČÍK, Petr. Specifika daňové kontroly daně z přidané hodnoty – 4. část. Aspi.cz [online]. Wolters Kluwer [cit. 21-02-28]. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/286004/1/2?vtextu=Covid%2BCoronavirus%2BKoronavirus%2B%22SARS%20CoV-2%22%2BSARS-CoV-2%2Bznovu#lema0>

KURZY.CZ, 2019. DPH – skupinová registrace a skupina plátců. Kurzy.cz [online]. 20. 12. 2019 [cit. 21-02-05]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/dph/platci-dph/skupina-platcu/>

LAMENSCH, Marie a Emanuele CECI, 2018. VAT Fraud: Economic Impact, Challenges and Policy Issues. Europarl.europa.eu [online]. 15. 10. 2018 [cit. 21-03-15]. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_STU\(2018\)626076](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_STU(2018)626076)

LICHNOVSKÝ, Ondřej, 2020. Zneužití práva vs. podvod na DPH. Dauc.cz [online]. 1. 1. 2020 [cit. 21-03-09]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=273699&rez=0&q=zneu%C5%BEit%C3%AD%20pr%C3%A1va%20vs.%20podvod>

MATUŠTÍK, Radek, 2016. Řetězové podvody na DPH – jak se nestát obětí a co dělat, pokud správce daně zadrží DPH. © EPRAVO.CZ [online]. 28. 12. 2016 [cit. 21-03-04]. Dostupné

z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/retezove-podvody-na-dph-jak-se-nestat-obeti-a-co-delat-pokud-spravce-dane-zadrzi-dph-104545.html?mail>

MEČÍŘOVÁ, Lucie, 2019. Co je dobré vědět o odpočtu DPH? Finance.cz [online]. 23. 5. 2019 [cit. 21-02-08]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/523353-narok-na-odpocet-dph/>

MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY, 2011. LEGISLATIVNÍ PROCES (teorie a praxe). Mvcr.cz [online]. 2011 [cit. 21-02-21]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz › legislativni-proces-pdf>

MORÁVEK, Zdeněk, 2015. Zneužití práva. Dauc.cz [online]. 8. 7. 2015 [cit. 21-03-08]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=53502>

MORÁVEK, Zdeněk, 2018. Stavební a montážní práce v režimu přenesení daňové povinnosti. Dauc.cz [online]. 17. 8. 2018 [cit. 21-03-10]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=249112>

NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. Zpráva o daních v České republice. Nku.cz [online]. Praha [cit. 21-02-24]. Dostupné z: https://www.nku.cz › assets › zprava-danich__1

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, © 2003 – 2020. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156. Nssoud.cz [online]. 21. 4. 2010 [cit. 21-02-28]. Dostupné

z:

http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&rjz_id=11&rok=2009&senat=9&cislo=94&soud=13&pagesource=0

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, © 2003 – 2020. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 – 58. Nssoud.cz [online]. 26. 8. 2020 [cit. 21-03-02]. Dostupné

z:

http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&rjz_id=11&rok=2020&senat=4&cislo=10&soud=13&pagesource=0

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, © 2003 – 2020. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 – 79. Nssoud.cz [online]. 16. 4. 2019 [cit. 21-03-06]. Dostupné

z:

http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&rjz_id=11&rok=2020&senat=4&cislo=10&soud=13&pagesource=0

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, © 2003 – 2020. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 – 46. Nssoud.cz [online]. 14. 11. 2019 [cit. 21-03-08].

Dostupné

z:

http://www.nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaSimpleSearch&SimpleSearch=1&rjz_id=11&rok=2020&senat=4&cislo=10&soud=13&pagesource=0

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6

PILAŘOVÁ, Ivana, 2016. Daň z přidané hodnoty pro začátečníky: Specifika nároku na odpočet daně na vstupu – 4. část. Ucetni-portal.cz [online]. 11. 10. 2016 [cit. 21-02-28].

Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/dan-z-pridane-hodnoty-pro-zacatecniky-specifika-naroku-na-odpocet-dane-na-vstupu-4-cast-1019-c.html>

PILAŘOVÁ, Ivana, 2019. Daň z přidané hodnoty pro začátečníky – Místo plnění – 5. část. Ucetni-portal.cz [online]. 5. 8. 2019 [cit. 21-02-06]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/dan-z-pridane-hodnoty-pro-zacatecniky-misto-plneni-5-cast-1463-c.html>

PITNER, Ladislav, 2020. Zvláštní způsob zajištění DPH dle § 109a. Dauc.cz [online]. 18. 1. 2020 [cit. 21-03-19]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=274035>

PROCHÁZKOVÁ, Jiřina, 2018. Zajišťovací příkazy – saga pokračuje. © EPRAVO.CZ [online]. 8. 1. 2018 [cit. 21-03-13]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zajistovaci-prikazy-saga-pokracuje-106874.html>

RAPTIS, Zisis Marios N, 2018. VAT and E-commerce: Halting Carousel E-Fraud. Arno.uvt.nl [online]. 4. 6. 2018 [cit. 21-02-12]. Dostupné z: [http://arno.uvt.nl › show](http://arno.uvt.nl/show)

ROZEHNAL, Tomáš, 2017. Vybrané problémy spojené s podvodem na dani z přidané hodnoty. Bulletin Komory daňových poradců ČR. Kdpcr.cz [online]. 2017, č. 2, s. 74 [cit. 21-02-28]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2017>

SEJKORA, Tomáš. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4

SKŘIVÁNKOVÁ, Pavlína, 2018. Kontrolní hlášení DPH už funguje téměř 3 roky. Jak se v praxi osvědčilo? Dreport.cz [online]. 6. 12. 2018 [cit. 21-03-11]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/kontrolni-hlaseni-dph-uz-funguje-temer-3-roky-jak-se-v-praxi-osvedcilo/>

STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. VAT Frauds (Carousel Fraud). Praha: Leges, 2017, 136 s. ISBN 978-80-7502-201-1

- ŠEFCÍK, Michael. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, 100 s. ISBN 978-80-7502-252-3
- ŠIROKÝ, Jan a kol. Daňové teorie: s praktickou aplikací. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. Praha: Linde, 2013, 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. Praha: Linde, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5
- ŠTĚPANYOVÁ, Gabriela, 2016. Kontrolní hlášení odstraní kontrolu naslepo a umožní efektivní snižování daňových úniků. Mfcr.cz [online]. 8. 1. 2016 [cit. 21-03-13]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/kontrolni-hlaseni-odstrani-kontroly-nasl-23629>
- TÝČ, Vladimír. Základy práva Evropské unie pro ekonomy. Praha: Leges, 2010, 304 s. ISBN 9788087212608
- ÚČETNÍ PORTÁL, © 2021. Taktické postupy k prověření rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení na úrovni „lehké“ analytiky, tzv. KOMBAJN. Ucetni-portal.cz [online]. 25. 5. 2016 [cit. 21-03-24]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/takticke-postupy-k-provereni-rozdilu-zjistenyh-pri-zpracovani-kontrolnich-hlaseni-na-urovni-lehke-analytiky-tzv-kombajn-1005-x.html>
- ÚSTAVNÍ SOUD ČESKÉ REPUBLIKY, 2015 © Ústavní soud. Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, ÚS 1841/07. Usoud.cz [online]. 11. 2. 2008 [cit. 21-02-28]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=1-1841-07>
- VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka a VÍTKOVÁ, Jana. Daňový systém ČR. Praha: VOX, 2014, 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6
- VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka a VÍTKOVÁ, Jana. Daňový systém ČR. Praha: VOX, 2016, 396 s. ISBN 978-80-87480-44-1
- VAN DOESUM, Ad, VAN KESTEREN, Herman, VAN NORDEN, Gert-Jan. Fundamentals of EU VAT Law. The Netherlands: Kluwer Law International, 2016, 571 s. ISBN 9789041170163
- VYCHOPEŇ, Jiří, 2019. Pořízení zboží z jiného členského státu – změny od 1. 4. 2019. Zivnostnik.cz [online]. 4. 6. 2019 [cit. 21-02-06]. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/porizeni-zbozi-z-jineho-clenskeho-statu-zmeny-od-1-4-2019-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1lEiNjoMQmBwcz8QrXQLVLzRigadbw/>
- WALPOLE, Michael, 2014. Tackling VAT Fraud. International VAT Monitor [online]. 2014, roč. 25, č. 5 [cit. 21-02-24]. Dostupné z: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2014_05_int_1.pdf

WHELANOVÁ, Markéta, 2011. Účinky unijního práva ve světle judikatury Soudního dvora. Mvcr.cz [online]. 2011 [cit. 21-02-21]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/ucinky-unijniho-prava-ve-svetle-judikatury-soudniho-dvora.aspx>

ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012, 466 s. ISBN 978-80-87576-21-2

ZÁKONY PRO LIDI.CZ, 2004. Zákon č. 235/2004 Sb. ze dne 1. května 2004 o dani z přidané hodnoty. Zakonyprolidi.cz [online]. 1. 1. 2021 [cit. 21-02-06]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

ZÁKONY PRO LIDI.CZ, 1993. Zákon č. 196/1993 Sb. ze dne 1. srpna 1993 o dani z přidané hodnoty. Zakonyprolidi.cz [online]. [cit. 21-02-18]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-196/zneni-19930801>

ZÁKONY PRO LIDI.CZ, 1994. Zákon č. 258/1994 Sb. ze dne 1. ledna 1995 o dani z přidané hodnoty. Zakonyprolidi.cz [online]. [cit. 21-02-18]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1994-258>

ZÁKONY PRO LIDI.CZ, 2020. Rozsudek Městského soudu ze dne 22. 1. 2020, č. j. 14 Af 25/2018 – 89. Zakonyprolidi.cz [online]. [cit. 21-03-10]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/msph/14-af-25-2018-89>

ZÍDKOVÁ, Hana, 2019. Principy daně z přidané hodnoty. Bulletin Komory daňových poradců ČR. Kdpcr.cz [online]. 2019, č. 1, s. 66 [cit. 21-02-28]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019>

ŽUROVEC, Michal, 2020. Výsledek hospodaření státního rozpočtu v roce 2019 je o 11,5 mld. lepší než očekávání. Mfcr.cz [online]. 3. 1. 2020 [cit. 21-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/pokladni-plneni-sr-37026>

ŽUROVEC, Michal, 2018. Stát loni hospodařil s druhým nejlepším výsledkem od roku 1997, schodek dosáhl 6,2 mld. Kč. Mfcr.cz [online]. 3. 1. 2018 [cit. 21-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/pokladni-plneni-sr-leden-listopad-2017-30618>

ŽUROVEC, Michal, 2019. Česká republika požádala o plošný reverse charge. Mfcr.cz [online]. 16. 1. 2019 [cit. 21-03-10]. Dostupné

z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/ceska-republika-pozadala-o-plosny-revers-34001>

ŽUROVEC, Michal, 2019. Tři roky s EET: Nižší daně a jejich větší výběr, cílenější kontroly a růst mezd v pohostinství. Mfcr.cz [online]. 28. 11. 2019 [cit. 21-03-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/tri-roky-s-eet-nizsi-dane-a-jejich-vetsi-36750>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ARES Administrativní registr ekonomických subjektů

B2B Business to business

B2C Business to customer

CS Celní správa

ČNB Česká národní banka

ČR Česká republika

DIČ Daňové identifikační číslo

DP Daňové přiznání

DPH Daň z přidané hodnoty

DS Daňový subjekt

EET Elektronická evidence tržeb

EHS Evropské hospodářské společenství

ES Evropské společenství

EU Evropská unie

EÚB Evropská ústřední banka

FAÚ Finanční analytický útvar

FS Finanční správa

FÚ Finanční úřad

GFŘ Generální finanční ředitelství

GŘC Generální ředitelství cel

HDP Hrubý domácí produkt

KH Kontrolní hlášení

KHTA Kontrolní hlášení „těžká analytika“

MFČR Ministerstvo financí České republiky

NBÚ Národní bezpečnostní úřad

NSS Nejvyšší správní soud

PČR Policie České republiky

PHM Pohonné hmoty

SDEU Soudní dvůr Evropské unie

ÚzP Územní pracoviště

ZDPH Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Místo plnění při poskytnutí služby – výjimky (Vančurová, Láchová a Vítková, 2016, s. 333)	16
Obr. 2 Členění nepřímých daní (Vančurová, Láchová, Vítková, 2016, s. 61)	19
Obr. 3 Podíl DPH na inkasu všech daní, vlastní zpracování podle interních výkazů	40
Obr. 4 Mezera DPH u 28 členských zemí EU za rok 2017 a 2018 (European Commission, 2020).....	41
Obr. 5 Vývoj mezery na DPH v letech 2014 – 2019 (European Commission).....	42
Obr. 6 Schéma karuselového podvodu (Finanční správa, © 2013 – 2021).....	53
Obr. 7 Příklad systému kolotočového podvodu (Lamensch, Ceci, 2018, s. 16).....	53
Obr. 8 Počet daňových přiznání k dani z přidané hodnoty v ČR za zdaňovací období roků	60
Obr. 9 „KOMBAJN“ – schéma základního postupu (© 2021 Účetní portál)	62

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Vývoj inkasa DPH, vlastní zpracování podle Informace o činnosti Finanční správy České republiky (v mil. Kč), (Finanční správa, © 2013 – 2021).....	38
Tab. 2 Vývoj přiznané a doměřené DPH, vlastní zpracování podle Informace o činnosti .	38
Tab. 3 Vývoj POP v letech 2017 – 2019, vlastní zpracování podle Informace o činnosti..	39
Tab. 4 Vývoj daňových kontrol na DPH v letech 2017 – 2019, vlastní zpracování podle Informace o činnosti Finanční správy České republiky (Finanční správa, © 2013 – 2021)	40
Tab. 5 Vývoj mezery ve výběru DPH v ČR v letech 2014 – 2018 (v mil. Kč), vlastní.....	42
Tab. 6 Statistické údaje o vydaných zajišťovacích příkazech (stav k 31. 1. 2021), (Finanční správa, © 2013 – 2021)	66
Tab. 7 Statistiky řízení ve správním soudnictví, kde předmětem přezkumu jsou zajišťovací příkazy (stav k 1. 2. 2021), (Finanční správa, © 2013 – 2021)	66
Tab. 8 Podněty předané FÚ orgánům činným v trestním řízení, vlastní zpracování podle	73
Tab. 9 Výhody a nevýhody všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti (vlastní zpracování).....	81
Tab. 10 Výhody a nevýhody zavedení RTvat (vlastní zpracování)	82
Tab. 11 Výhody a nevýhody zavedení federální DPH.....	86
Tab. 12 Srovnání jednotlivých řešení návrhů a jejich přijetí.....	87

