

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANČÍ

Zhodnocení karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty

Evaluation of Carousel Fraud on Value Added Tax

Student:

Bc. Beáta Pačková

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.

Ostrava 2014

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Beáta Pačková**  
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa  
Studijní obor: 6202T010 Finance  
Specializace: 00 Finance  
Téma: **Zhodnocení karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty**  
**Evaluation of Carousel Fraud on Value Added Tax**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretická východiska daně z přidané hodnoty a její legislativní úprava
3. Charakteristika karuselových podvodů
4. Analýza karuselových podvodů
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.

DRÁBOVÁ, M., O. HOLUBOVÁ a M. TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 841 s. ISBN 978-80-7478-038-7.

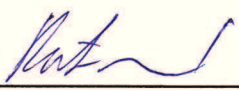
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

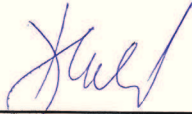
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014

  
Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.  
vedoucí katedry



  
prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, danou mi k dispozici, jsem samostatně doplnila“

V Ostravě dne 16. 4. 2014.....



.....  
Bc. Beáta Pačková

## Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod.....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Teoretická východiska daně z přidané hodnoty a její legislativní úprava.....</b>	<b>7</b>
2.1	<i>Základní charakteristika daní.....</i>	<i>7</i>
2.2	<i>Harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie .....</i>	<i>8</i>
2.2.1	Stručný náhled do historického vývoje evropské integrace .....	8
2.2.2	Prameny práva Evropské unie.....	9
2.2.3	Směrnice a nařízení Evropského společenství zabývající se harmonizací daně z přidané hodnoty .....	10
2.2.4	Obecné zásady daně z přidané hodnoty .....	11
2.2.5	Princip státu původu a státu určení .....	12
2.3	<i>Legislativní úprava daně z přidané hodnoty v podmínkách České republiky .....</i>	<i>13</i>
2.3.1	Předmět daně .....	13
2.3.2	Osoby povinné k dani.....	14
2.3.3	Základ daně .....	15
2.3.4	Daňové přiznání a splatnost daně.....	15
2.3.5	Místo plnění.....	16
2.3.6	Zdaňovací období .....	16
2.3.7	Odpočet daně.....	17
2.3.8	Tuzemská zdanitelná plnění .....	18
2.3.9	Intrakomunitární dodání zboží .....	18
2.4	<i>Procesní úprava daňového řízení.....</i>	<i>19</i>
2.4.1	Postupy při správě daní .....	19
2.4.2	Dokazování v daňovém řízení.....	20
<b>3</b>	<b>Charakteristika karuselových podvodů .....</b>	<b>21</b>
3.1	<i>Teorie daňových úniků.....</i>	<i>21</i>
3.1.1	Definice daňového úniku .....	21
3.1.2	Příčiny daňových úniků.....	22
3.1.3	Měření daňových úniků.....	23
3.1.4	Daňový únik a teorie rozhodování .....	23
3.1.5	Daňové úniky v České republice.....	24
3.1.6	Daňové úniky na dani z přidané hodnoty.....	25
3.2	<i>Karuselové podvody .....</i>	<i>25</i>
3.2.1	Princip karuselových podvodů .....	25
3.2.2	Účastníci karuselového podvodu .....	28
3.3	<i>Judikatura vztahující se k problematice karuselových podvodů.....</i>	<i>30</i>

3.3.1	Judikatura Soudního dvoru Evropské unie vztahující se ke karuselovým podvodům.....	30
3.3.2	Judikatura Nejvyššího správního soudu České republiky vztahující se ke karuselovým podvodům .....	33
3.3.3	Zhodnocení judikatury Soudního dvoru Evropské unie a Nejvyššího správního soudu České republiky .....	39
<b>4</b>	<b>Analýza karuselových podvodů .....</b>	<b>42</b>
<b>4.1</b>	<b><i>Postup správce daně při ověřování transakcí podezřelých z daňového úniku .....</i></b>	<b>42</b>
4.1.1	Ověřování nároku na odpočet daně .....	42
4.1.2	Prověřování účasti daňového subjektu na karuselovém podvodu.....	45
<b>4.2</b>	<b><i>Boj proti karuselovým podvodům v prostředí Evropské unie.....</i></b>	<b>48</b>
<b>4.3</b>	<b><i>Boj proti karuselovým podvodům v České republice.....</i></b>	<b>49</b>
4.3.1	Redukce plátců s nepoctivými či podvodnými úmysly, zrušení registrace z moci úřední a úprava zdaňovacího období.....	50
4.3.2	Ručení příjemce zdanitelného plnění .....	52
4.3.3	Režim přenesení daňové povinnosti.....	54
4.3.4	Zvláštní ustanovení o zajištění úhrady za nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň .....	55
4.3.5	Zvláštní způsob zajištění daně.....	55
4.3.6	Zhodnocení dosavadních opatření pro zamezení karuselových podvodů .....	56
<b>4.4</b>	<b><i>Doporučení pro omezení karuselových podvodů.....</i></b>	<b>57</b>
4.4.1	Zdanění uskutečněných plnění v rámci EU.....	57
4.4.2	Přesun povinnosti platit daň na výstupu z dodavatele na odběratele .....	58
4.4.3	Kontrolní výkazy k DPH.....	58
4.4.4	Zhodnocení doporučovaných možností pro omezení karuselových podvodů ...	60
<b>5</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>62</b>
	<b>Seznam použité literatury.....</b>	<b>65</b>
	<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>71</b>
	<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
	<b>Seznam příloh</b>	
	<b>Přílohy</b>	

# 1 Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je z hlediska výše výnosů veřejných rozpočtů nejdůležitější daní z daňového systému platného v současné době v České republice (dále jen „ČR“). Za rok 2013 činily výnosy DPH 308,46 miliard Kč, což představuje cca 41 % celkových daňových příjmů veřejných rozpočtů za rok 2013 (Šrámek, 2014). Výnosy daně z přidané hodnoty ve srovnání s výnosy ostatních daní jsou uvedeny v Příloze 1. Z výše uvedeného důvodu by pro ČR mělo být zásadní prioritou zamezit únikům na této dani.

Za nejzávažnější formu daňových úniků na DPH jsou považovány karuselové podvody. Pro účely této diplomové práce se karuselovými podvody rozumí podvody na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvoru Evropské unie, dle kterého se jedná o případy, kdy jeden plátce neodvede správci daně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání neoprávněného zvýhodnění. Karuselový podvod je obvykle realizován v řetězci několika plátců, jehož nezbytnou součástí je subjekt, který daň na výstupu správci daně neodvede.

Cílem diplomové práce je popsat fungování karuselových podvodů na DPH, posoudit možnosti správce daně při odhalování a řešení tohoto typu daňových úniků, zhodnotit současná legislativní opatření vedoucí k jejich zamezení a navrhnout možná opatření k odstranění či zmírnění tohoto typu daňového úniku. Tato opatření jsou navrhována zejména z pohledu možností jejich implementace do hmotného daňového předpisu, kterým je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Diplomová práce je obsahově rozdělena do tří částí. Druhá část bude věnována krátkému úvodu do daňové problematiky, harmonizaci DPH v rámci Evropské unie (dále jen „EU“), legislativní úpravě DPH v podmínkách ČR a stručnému náhledu do procesní úpravy daňového řízení.

Ve třetí části diplomové práce bude popsána teorie daňových úniků, podrobněji bude vysvětleno fungování karuselových podvodů a budou popsány vybrané judikáty Soudního dvoru Evropské unie a Nejvyššího správního soudu České republiky související s problematikou karuselových podvodů.

V rámci čtvrté části bude nastíněn postup správce daně při prověřování transakcí podezřelých z daňového úniku a budou uvedena opatření zaváděná EU za účelem omezení podvodů na DPH. Dále budou popsána a zhodnocena současná opatření pro zamezení daňových úniků zakotvená v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a budou navrhnutá a zhodnocena doporučení vedoucí k omezení či zmírnění karuselových podvodů.

Pojmy karuselový podvod a řetězový podvod jsou pro účely této diplomové práce volně zaměňovány.

Není-li v textu diplomové práce uvedeno jinak, vychází se při aplikaci tuzemských právních předpisů z právního stavu platného ke dni 1. 1. 2014.

## 2 Teoretická východiska daně z přidané hodnoty a její legislativní úprava

DPH jako všeobecná daň ze spotřeby byla namísto daně z obratu<sup>1</sup> zaváděna v posledních desetiletích 20. století ve státech s vyspělou tržní ekonomikou a v 90. letech také v postkomunistických zemích. Existence této daně představuje jednu ze základních podmínek pro vstup země do EU, neboť harmonizace v oblasti DPH na území EU je považována za nutný předpoklad pro vytvoření a fungování vnitřního trhu.

### 2.1 Základní charakteristika daní

Daní se rozumí povinná, neúčelová, nenávratná, neekvivalentní, zákonem uložená platba, která je spravovaná státem, popř. ostatními osobami veřejného práva a je příjmem veřejných rozpočtů. Může být placena buď pravidelně, anebo jednorázově při naplnění zákonem stanovených podmínek.

Daně plní čtyři základní funkce, a to funkci alokační, redistribuční, stabilizační a fiskální. Za základní je považována funkce fiskální, která představuje prvotní význam daní, tedy příjem peněz do veřejných rozpočtů. Alokační funkce je důležitá v případě tržní neefektivnosti v alokaci zdrojů, neboť napomáhá optimálnímu poměru mezi veřejnou a soukromou spotřebou. Základem redistribuční funkce je zvýšit spravedlnost v rozdělení důchodů a bohatství, tedy přesunout část příjmů od bohatší k chudší vrstvě obyvatelstva. Podstatou stabilizační funkce je podpořit stabilní růst ekonomiky z důvodu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability (Kubátová, 2009).

Daně lze klasifikovat dle různých kritérií do mnoha skupin. Za základní a také nejznámější rozlišení daní je považováno třídění daní podle jejich vazby na důchod poplatníka, a to na daně přímé a nepřímé.

„Přímé daně jsou bezprostředně vyměřeny poplatníkovi na základě jeho důchodu nebo majetku a předpokládá se, že jejich výše jde na úkor důchodu osoby, které jsou předepsány, a ta se jim nemůže vyhnout, nemůže jejich část přenést na další ekonomické subjekty,“ jak uvádí Široký (2008, s. 49). Jedná se o daně adresné. Jejich výše je závislá na majetku či důchodu daňového subjektu. Přímé daně zahrnují dvě skupiny daní, a to daně majetkové a důchodové. V ČR patří k majetkovým daním daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí a daň silniční. Důchodové daně jsou reprezentovány daní z příjmů fyzických osob a daní z příjmů právnických osob.

---

<sup>1</sup> Daň z obratu je všeobecnou spotřební daní, která má na rozdíl od DPH duplicitní účinek. Obraty zdaněné u jednoho výrobce či obchodníka jsou součástí ceny jiného výrobce či obchodníka, u kterého dojde opět ke zdanění.



„Nepřímé daně jsou placeny a vybírány v cenách zboží a služeb, převodů a pronájmů; rozhodujícím momentem zdanění je většinou samotný akt nákupu či spotřeby příslušné komodity,“ jak uvádí Široký (2008, s. 49). Nepřímé daně nerespektují majetkové ani příjmové poměry poplatníků a představují daně neadresné, které jsou zahrnuté v cenách zboží a služeb. Daně nepřímé se rozlišují na daně všeobecné a selektivní (také nazývány akcízy). V ČR je všeobecnou daní daň z přidané hodnoty. K selektivním daním se řadí daně spotřební (daň z minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků) a daně energetické (daň z elektřiny, z pevných paliv a daň ze zemního plynu a některých dalších plynů).

V souvislosti s tímto členěním bývá v literatuře<sup>2</sup> uváděna i vazba na osobu plátce a poplatníka. Plátcem daně je osoba, která má na základě zákona povinnost daň spočítat, vybrat a odvést. Poplatníkem daně je osoba, která nese daňové břemeno. U daní přímých lze až na výjimky spatřovat totožnost osoby plátce a poplatníka, zatímco u nepřímých daní je osoba poplatníka odlišná od osoby plátce. Plátce a poplatník je souhrnně označován jako daňový subjekt.

## **2.2 Harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie**

V rámci EU lze harmonizační tendence spatřovat ve většině oblastí právního prostředí, jako např. v právu občanském, obchodním či trestním a rovněž v oblasti práva daňového. „Daňová harmonizace představuje proces sblížování daňových soustav států na základě společných pravidel,“ jak uvádí Nerudová (2008, s. 15).

### **2.2.1 Stručný náhled do historického vývoje evropské integrace**

Za první krok ke vzniku evropské integrace se považuje Evropské společenství uhlí a oceli (dále jen „ESUO“), které bylo založeno v roce 1951. Smlouva o ESUO vstoupila v platnost v roce 1952 a pozbyla platnosti v roce 2002.

V roce 1957 vzniklo Evropské hospodářské společenství (dále jen „EHS“) a byla podepsána Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Euratom).

V roce 1992 byla podepsána Maastrichtská smlouva (Smlouva o Evropské unii), která mj. změnila název EHS na Evropské společenství (dále jen „ES“), neboť integrační aktivity již přesáhly původní ekonomické záměry. Na základě Maastrichtské smlouvy vznikla Evropská unie, která zastřešovala existující integrační aktivity a rozdělila je do tří pilířů, a to:

---

<sup>2</sup> např. Široký (2008)

- Evropské společenství,
- Společná zahraniční a bezpečnostní politika a
- Justice a vnitřní bezpečnost.

Dne 1. prosince 2009 vstoupila v platnost Lisabonská smlouva, ve které jsou novelizovány zakládací smlouvy Evropské unie. Lisabonská smlouva mj. zrušila pilířovou strukturu Evropské unie a zavedla právní subjektivitu EU.

### 2.2.2 Prameny práva Evropské unie

Právo EU představuje samostatný právní systém, který má přednost před právem jednotlivých členských států. Právo EU má tři základní zdroje, a to primární právo, sekundární právo a právo subsidiární.

K pramenům **primárního práva** se řadí především zakládající smlouvy, které vymezují rozdělení pravomocí mezi EU a členskými státy, dále pozměňující akty EU, protokoly připojené k zakládajícím smlouvám a k pozměňujícím smlouvám a smlouvy o přistoupení nových členských států k EU.

Prameny **sekundárního práva** tvoří především nařízení a směrnice, které v současnosti představují hlavní zdroj práva EU.

Nařízení je obecně závazným právním předpisem, který má všeobecnou působnost a je přímo použitelný. Nařízení jsou závazná ode dne, kdy vstoupí v platnost a od tohoto okamžiku jsou přímo použitelná ve všech členských státech. Není tedy nutné, aby byla zapracována do vnitrostátního práva. V případě, že by byla nařízení v rozporu s vnitrostátními předpisy, mají nařízení přednost a automaticky tyto předpisy nahrazují.

Směrnice je pro členské státy závazná ve vztahu k výsledku, kterého má být dosaženo, avšak volba forem a prostředků zajišťujících dosažení těchto cílů je ponechána členskému státu. Směrnice obecně nejsou přímo použitelné, musí být nejdříve zapracovány do vnitrostátních právních předpisů.

**Subsidiární právo** zahrnuje zejména prameny evropského práva, které mají soudní původ. Jedná se o judikaturu Soudního dvoru Evropské unie (dále jen „SDEU“), která se použije v případech, kdy nelze daný problém vyřešit na základě pramenů primárního nebo sekundárního práva.

SDEU je vrcholným orgánem EU dohlížejícím na dodržování práva uvnitř tohoto společenství. Do konce listopadu 2009 byl tento soudní orgán nazýván jako Evropský soudní dvůr (ESD). Dne 1. prosince 2009, kdy vstoupila v platnost Lisabonská smlouva, se přejmenoval na Soudní dvůr Evropské unie. SDEU je tvořen třemi soudy, které se nazývají

Soudní dvůr, Tribunál a Soud pro veřejnou službu. Hlavní funkcí SDEU je dohled na jednotné uplatňování právních předpisů EU ve všech členských státech a výklad těchto právních předpisů, řešení sporů mezi vládami členských států a orgány EU a kontrola zákonnosti rozhodování Rady a Evropské komise.

### **2.2.3 Směrnice a nařízení Evropského společenství zabývající se harmonizací daně z přidané hodnoty**

Vytvoření společného systému DPH je důležitým cílem EU, neboť harmonizace této daně je nezbytná pro fungování jednotného vnitřního trhu. První fáze harmonizace spočívala v nahrazení daně z obratu daní z přidané hodnoty ve všech členských státech. Cílem druhé fáze byla harmonizace legislativní úpravy této daně v jednotlivých státech včetně sblížení sazeb daní. Harmonizace právních předpisů v oblasti DPH na území EU byla v rámci svého vývoje řízena řadou směrnic. Mezi ně patří:

- **První směrnice 67/227/EHS**, která zavazovala členské státy zavést systém DPH namísto daně z obratu nejpozději do 1. 1. 1970,
- **Druhá směrnice 67/228/EHS**, která stanovila, co je předmětem DPH a rovněž definovala základní pojmy vztahující se k DPH, jako místo zdanitelného plnění, osobu podléhající dani, dodání zboží, poskytnutí služby aj.,
- **Třetí směrnice 69/463/EHS**, která prodlužuje Belgii termín pro zavedení DPH stanovený první směrnicí do konce roku 1972,
- **Čtvrtá směrnice 71/401/EHS a Pátá směrnice 72/250/EHS**, které prodlužují Itálii termín pro zavedení DPH do konce roku 1973,
- **Šestá směrnice 77/388/EHS** (dále jen „šestá směrnice“), která vymezovala plnění, jež jsou předmětem daně, a stanovovala rozsah osvobození od daně a způsob tvorby základu daně a
- **Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty** (dále jen „směrnice o DPH“), která nahrazuje šestou směrnicí a bývá také nazývána jako recast šesté směrnice.

Směrnice o DPH je v současné době základním právním předpisem EU pro oblast DPH. Kromě této směrnice jsou pro společný systém DPH důležitá s ohledem na jejich přímou aplikovatelnost i nařízení, mezi které např. patří:

- **Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005, kterým se stanoví prováděcí opatření k šesté směrnici**, které zůstalo platné, přestože šestá směrnice byla nahrazena směrnicí o DPH,
- **Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty** (dále jen „nařízení Rady 1798/2003“),
- **Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty**, které nahrazuje nařízení Rady 1798/2003 (dále jen „nařízení Rady 904/2010“).

#### **2.2.4 Obecné zásady daně z přidané hodnoty**

Na základě směrnice o DPH lze odvodit základní zásady pro fungování DPH, a to:

- zásada neutrality,
- zásada uplatnění DPH na všech stupních řetězce při současné možnosti uplatnit si nárok na odpočet daně na vstupu a
- zásada DPH jako všeobecné daně ze spotřeby (Berger, Kindl, Wakounig, 2010).

#### ***Zásada neutrality***

Zásada daňové neutrality představuje základní princip fungování DPH. Tato zásada vychází z článku 1 směrnice o DPH a mnohokrát se na její fungování ve své judikatuře<sup>3</sup> odkazuje i SDEU. Tato zásada vychází ze skutečnosti, že se zbožím a ostatními plněními stejného druhu, které si vzájemně konkurují, musí být z pohledu DPH nakládáno stejným způsobem. DPH tedy musí být vůči soutěžnímu prostředí neutrální.

U plnění na výstupu spočívá daňová neutralita v tom, že ekonomické činnosti stejného druhu by měly být DPH rovnocenně zatíženy. U plnění na vstupu je základem právo uplatnit nárok na odpočet daně, jehož smyslem je osvobodit plátce daně od úhrady DPH z bezprostředně předcházejícího stupně řetězce.

Daňovou neutralitu lze rozdělit na vnější a vnitřní. Základem vnější neutrality je stejné daňové zatížení v mezinárodním obchodě, což znamená, že daň aplikovaná na dovezené zboží nepřesahuje výši daně uvalené na tuzemské zboží téhož druhu a hodnota vrácené daně u vývozu je rovna výši daně, která byla na zboží uvalena. Vnitřní neutralita zachycuje neutralitu vnitřního trhu a je naplněna tehdy, pokud je vývoz zboží či poskytnutí služby do

---

<sup>3</sup> např. Rozsudek SDEU ze dne 27. 11. 2003, Zita Modes Sàrl proti Administration de l'enregistrement et des domaines, C-497/01 nebo Rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2006, Administration de l'enregistrement et des domaines proti Eurodental Sàrl, C-240/05

zahraničí od daně osvobozen a dovozy jsou zdaňovány stejnou výší daně jako tuzemská produkce. Vnitřní neutralita lze dále rozdělit na:

- právní neutralitu,
- soutěžní neutralitu a
- ekonomickou neutralitu.

O právní neutralitě lze hovořit v případě, kdy je daňové zatížení závislé na míře spotřeby daňového subjektu a daň je měřitelná. Daňové zatížení bude rovnoměrné tehdy, pokud bude DPH stanovena procentem z prodejní ceny.

V případě, kdy je daňové zatížení zcela nezávislé na úrovni vertikální a horizontální integrace, jsou splněny podmínky soutěžní neutrality. Je-li DPH stanovena procentem z prodejní ceny, podniky nemají důvod provádět daňové integrace a nedochází k narušování hospodářské soutěže.

Ekonomická neutralita souvisí s efektivní alokací výrobních zdrojů, která bude zaručena v případě, kdy budou daňové sazby co nejméně ovlivňovat tržní mechanismus (Nerudová, 2008).

### ***Zásada uplatnění daně z přidané hodnoty na všech stupních řetězce při současné možnosti uplatnit si nárok na odpočet daně na vstupu***

Tato zásada spočívá v tom, že daní z přidané hodnoty jsou zatíženy zboží či služba na každém výrobním či distribučním stupni, avšak každý daňový subjekt má možnost uplatnit si nárok na odpočet daně z předcházejícího stupně řetězce.

### ***Zásada daně z přidané hodnoty jako všeobecné daně ze spotřeby***

Tato zásada je založena na tom, že DPH je charakterizována jako všeobecná daň ze spotřeby. To znamená, že touto daní má být zatížena spotřeba zboží a služeb, přitom ale nezáleží na tom, zda skutečně došlo ke spotřebě daného plnění. Důležitá je skutečnost, že byly vynaložené příjmy nebo majetek k pořízení zboží nebo přijetí služby pro účely jejich spotřeby.

## **2.2.5 Princip státu původu a státu určení**

V souvislosti s mezinárodním obchodním stykem je důležité stanovit, kde se bude nacházet místo plnění. Systém DPH umožňuje dva principy zdaňování, a to princip země určení nebo princip země původu. Princip země určení je založen na tom, že zboží a služby

jsou zdaňovány v zemi spotřeby. Základem principu země původu naopak je, že zboží a služby jsou zdaňovány v zemi původu.

Původním předpokladem Evropské komise bylo aplikovat DPH při dodání zboží a poskytnutí služeb na základě principu země původu. Za situace, kdy systém DPH nebyl zcela harmonizován, bylo důvodné se obávat, že tento princip povede k narušení hospodářské soutěže a ke zvýhodnění exportujících zemí oproti importujícím. Proto byl vytvořen přechodný systém založený na principu státu určení. „Dodání zboží do jiného členského státu je tak od daně ve státě původu osvobozeno; pořízení zboží z jiného členského státu je naproti tomu ve státě určení podrobena zdanění. Osvobozením od daně dodání zboží do jiného členského státu, které je doprovázeno pořízením zboží z jiného členského státu, se zabrání dvojímu zdanění a je tak zachována zásada neutrality,“ jak uvádí Berger, Kindl, Wakounig (2010, s. 83). Systém DPH založený na zásadách principu země určení se v praxi pozitivně osvědčil, a postupně se tak opouští od původně zamýšleného mechanismu založeného na principu země původu.

V současné době však fungující systém založený na principu země určení vykazuje jisté nedokonalosti, ke kterým patří např. i karuselové podvody (Berger, Kindl, Wakounig, 2010).

## **2.3 Legislativní úprava daně z přidané hodnoty v podmínkách České republiky**

DPH je na území České republiky upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), který nabyl účinnosti dne 1. 5. 2004, tedy dnem vstupu ČR do EU. Cílem zavedení tohoto zákona bylo především sloučit legislativní úpravu DPH v ČR s předpisy platnými v EU.

### **2.3.1 Předmět daně**

Dle § 2 ZDPH je předmětem daně dodání zboží a poskytnutí služby za podmínky, že:

- dodání zboží či poskytnutí služby je uskutečněno za úplatu,
- je zrealizováno osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a
- místo plnění se nachází v tuzemsku.

Dále je předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu, které je uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, tj. právnickou osobou, která nebyla založena či zřízena za účelem podnikání. Kromě výše uvedeného je předmětem daně také pořízení

nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Dodáním zboží se dle § 13 odst. 1 ZDPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Poskytnutím služby se dle § 14 ZDPH rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží.

Pořízením zboží z jiného členského státu se dle § 16 ZDPH obecně rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím za podmínky, že:

- osoba, která uskutečňuje předmětnou dodávku zboží, je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a není osvobozenou osobou,
- zboží je odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do členského státu od něj odlišného a
- přeprava je uskutečněna prodávajícím, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.

Zdanitelným plněním se v souladu s § 2 ZDPH rozumí takové plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozené. Plnění osvobozená od uplatňování daně se v ZDPH rozlišují v závislosti na možnosti uplatnění odpočtu daně na plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně a plnění, u kterých nárok na odpočet daně přiznaný není. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jsou vyjmenována v § 51 ZDPH a plnění osvobozená od daně se zachovaným nárokem na odpočet daně jsou uvedena v § 63 ZDPH.

### **2.3.2 Osoby povinné k dani**

Osobou povinnou k dani se dle § 5 ZDPH rozumí osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost a nezáleží přitom, zda se jedná o osobu fyzickou nebo právnickou. Ekonomická činnost je vymezena v § 5 odst. 2 ZDPH a zjednodušeně se jí rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby včetně využívání majetku, jejíž základní podmínkou je úplatnost.

Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, se dle § 6 ZDPH stává plátcem daně, a to od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Osoba povinná k dani se může stát plátcem daně i z jiných důvodů než z důvodu překročení obratu. Tyto důvody jsou upraveny v ustanoveních § 6a až § 6f ZDPH a patří k nim podmínky pro vznik povinnosti stát se plátcem u společníků společnosti (§ 6a ZDPH), plátcí z důvodu nabytí majetku (§ 6b ZDPH), podmínky pro osoby

usazené mimo tuzemsko (§ 6c ZDPH), podmínky pro uskutečnění zdanitelného plnění člena skupiny částí umístěnou mimo tuzemsko (§ 6d ZDPH), plátce z důvodu pokračování v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcí (§ 6e ZDPH) a dobrovolná registrace (§ 6f ZDPH).

Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani se stává při splnění skutečností uvedených v ustanoveních § 6g až § 6i ZDPH identifikovanou osobou. Identifikovaná osoba podává daňové přiznání pouze tehdy, pokud jí vznikne povinnost přiznat daň. Identifikovaná osoba nemá nárok na odpočet daně na vstupu.

Pojem obrat je definován v § 4a ZDPH. Obrat představuje souhrn úplat bez daně včetně dotace k ceně, které přísluší osobě povinné k dani za dodání zboží a poskytnutí služby, jejichž místo plnění se nachází v tuzemsku, za podmínky, že úplaty jsou poskytnuty za:

- zdanitelné plnění,
- plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně nebo
- plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně v případě, že se jedná o finanční, penzijní nebo pojišťovací činnosti či o dodání vybraných nemovitých věcí dle § 54 až 56<sup>4</sup> ZDPH za podmínky, že nejsou doplňkovou činností.

### **2.3.3 Základ daně**

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, kromě daně samotné. Základ daně je stanoven v § 36 ZDPH. Do základu daně jsou zahrnuty i jiné položky, jako např. cla, spotřební daně, dotace k ceně nebo vedlejší výdaje.

Úplata je definována v § 4 ZDPH a rozumí se jí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění poskytnutá v souvislosti s plněním, které je předmětem daně.

Ze základu daně se stanoví daň jako součin základu daně a sazby daně.

### **2.3.4 Daňové přiznání a splatnost daně**

Výsledná daň za zdaňovací období se vycísí jako rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu, tedy odpočtem daně. Výsledkem je buď vlastní daň, anebo nadměrný odpočet. O vlastní daň se jedná v případě, kdy daň na výstupu je vyšší nebo rovna odpočtu daně. Je-li daň na výstupu nižší než odpočet daně, je výsledkem nadměrný odpočet.

---

<sup>4</sup> Původním úmyslem bylo zahrnout do obratu i nájem vybraných nemovitých věcí dle § 56a ZDPH, pochybením zákonodárce ale v ustanovení § 4a ZDPH v rámci novely ZDPH účinné od 1. 1. 2014 nedošlo ke změně § 56 na § 56a ZDPH, čímž došlo k tomu, že nájem vybraných nemovitých věcí dle § 56a ZDPH není od 1. 1. 2014 do obratu zahrnován. Tato chyba by měla být odstraněna v plánované novele ZDPH v říjnu 2014.



Povinnost podávat daňové přiznání je upravena v § 101 ZDPH. Plátce je povinen daňové přiznání podat i v případě, kdy mu nevznikla daňová povinnost. Je-li výsledkem daňového přiznání vlastní daň, je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Tato lhůta je upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a činí 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Pokud daňový subjekt vykázal v přiznání nadměrný odpočet, je mu správcem daně vrácen bez žádosti do 30 dnů od jeho vyměření.

### **2.3.5 Místo plnění**

Klíčovou okolností pro stanovení předmětu DPH je stanovení místa plnění, neboť předmětem daně jsou pouze plnění s místem plnění v ČR. Pravidla pro určení místa plnění uvedená v ZDPH vycházejí ze směrnice o DPH a měla by být stejným způsobem definována i v legislativních předpisech ostatních členských států EU. Stanovení místa plnění je prováděno na základě právní fikce a nemusí být shodné s místem fyzického dodání zboží. „Základní členění jednotlivých kategorií dodání zboží pro účely určení místa plnění se odvíjí od toho, zda dodání zboží je, či není spojeno s přepravou či odesláním zboží, popř. s montáží zboží,“ jak uvádí Drábová, Holubová, Tomíček (2011, s. 65).

Pravidla pro určení místa plnění jsou upraveny v § 7 až 12 ZDPH. Obecné pravidlo pro určení místa plnění v případě dodání zboží je zakotveno v § 7 odst. 1 ZDPH a říká, že místo plnění je tam, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje (dodání zboží je uskutečněno bez odeslání nebo přepravy). V případě, že je zboží odesláno nebo přepraveno, je místo plnění dle § 7 odst. 2 ZDPH tam, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.

Na základě obecného pravidla pro určení místa plnění při poskytnutí služby je místo plnění tam, kde má osoba povinná k dani, jíž jsou služby poskytnuty, sídlo. V případě poskytnutí služby osobě nepovinné k dani se místo plnění nachází v tom státě, kde má sídlo osoba poskytující službu.

Výše uvedená obecná pravidla pro určení místa plnění u dodání zboží a poskytnutí služby se použijí pouze v případech, kdy v ZDPH nejsou stanoveny speciální podmínky pro určení místa plnění.

### **2.3.6 Zdaňovací období**

Dle § 99 ZDPH je zdaňovacím obdobím plátce kalendářní měsíc. Změna zdaňovacího období na kalendářní čtvrtletí je upravena ustanovením § 99a ZDPH, které bylo do zákona doplněno až novelou k 1. 1. 2013. Změnu zdaňovacího období z kalendářního měsíce na

kalendářní čtvrtletí není možné provést u nově registrovaného plátce DPH v prvním roce po registraci a obvykle taky v roce následujícím. Plátce se může rozhodnout pro změnu zdaňovacího období v případě, že:

- jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřekročil částku 10 000 000 Kč,
- není nespolehlivým plátcem ani skupinou a
- plánovanou změnu zdaňovacího období ohlásí správci daně do konce ledna příslušného kalendářního roku.

### **2.3.7 Odpočet daně**

Nárok na odpočet daně tvoří důležitou součást mechanismu DPH, v zásadě nemůže být omezen a uplatní se u všech zdanitelných plnění uskutečněných na vstupu. Cílem tohoto principu je zcela zbavit plátce zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho ekonomických činností, tak aby byla zaručena neutralita daňové zátěže (Drábová, Holubová, Tomíček, 2011). Odpočet daně je upraven v § 72 až § 79c ZDPH.

Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování:

- zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku,
- plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by plátce měl nárok na odpočet daně v případě, že by se plnění uskutečnilo s místem plnění v tuzemsku a
- dalších plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH.

V případě, kdy plátce přijaté plnění použije jak pro účely výše uvedené, tak také pro jiné účely, má nárok na odpočet daně pouze v částečné výši, a to v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně. Pokud plátce využije přijaté zdanitelné plnění jak pro svou ekonomickou činnost, tak také pro záměry s ekonomickou činností plátce nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši, a to v částce odpovídající využití pro ekonomickou činnost. V případě, že plátce předmětné plnění využije pro svou ekonomickou činnost jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak také pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a to v hodnotě odpovídající použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

### **2.3.8 Tuzemská zdanitelná plnění**

Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň u tuzemského plnění je definováno v § 21 ZDPH. V souladu s tímto ustanovením je plátce povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty v závislosti na tom, který den nastane dříve.

Za datum uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží se považuje den dodání při prodeji na základě kupní smlouvy, den převzetí zboží, příklepu v případě vydražení ve veřejné dražbě, popř. den přenechání zboží k užívání.

V případě poskytnutí služby se považuje plnění za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu, pokud byl daňový doklad vystaven před poskytnutím služby, popř. dnem, který představuje pozbytí nehmotné věci nebo přenechání zboží k užití jinému a který je uveden ve smlouvě.

### **2.3.9 Intrakomunitární dodání zboží**

Za intrakomunitární dodání zboží jsou označovány dodávky zboží uskutečněné mezi členskými státy EU. Z hlediska českého plátce se tedy jedná o dodání zboží do jiného členského státu a pořízení zboží z jiného členského státu.

Zavedení v současnosti platného mechanismu intrakomunitárních dodání zboží a s tím souvisejícího pořízení zboží z jiných členských států EU do tuzemska bylo důsledkem odstranění celních hranic mezi jednotlivými členskými státy dne 1. 1. 1993, kdy došlo k odstranění zdaňování při dovozu zboží a vrácení daně při vývozu u obchodních transakcí mezi členskými státy (Drábová, Holubová, Tomíček, 2011). Tento mechanismus vychází ze směrnice o DPH, která je závazná pro všechny členské státy, a funguje ve všech členských státech stejně.

Dodání zboží do jiného členského státu je za splnění zákonem stanovených podmínek uvedených v § 64 ZDPH od daně osvobozeno s nárokem na odpočet daně. V případě, kdy předmětné podmínky splněny nejsou, je plátce povinen dodání zboží zdanit v ČR jako klasické tuzemské zdanitelné plnění. Pro osvobození od daně je nutné, aby:

- zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- zboží bylo odesláno či přepraveno do jiného členského státu a
- doprava byla zajištěna plátcem nebo pořizovatelem, popř. jimi zmocněnou třetí osobou.

Daňová povinnost se tak z dodavatele, pro kterého intrakomunitární plnění představuje osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně, přenáší na odběratele, který je jako příjemce povinen zdanit pořízení zboží z jiného členského státu ve svém státě. Tento mechanismus bývá označován jako „reverse charge“.

Povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu je upravena v § 25 ZDPH. Dle tohoto ustanovení vzniká plátcí povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo předmětné zboží nakoupeno, popř. ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl vystaven před tímto dnem.

## **2.4 Procesní úprava daňového řízení**

V ČR je procesní oblast správy daní upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), který vstoupil v platnost 1. 1. 2011 a nahradil tak stávající zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Obsahem této kapitoly je popis vybraných oblastí daňového řízení, jejichž charakteristika je potřebná pro účely této diplomové práce.

### **2.4.1 Postupy při správě daní**

Tvrzení daňových subjektů jsou správcem daně ověřována prostřednictvím specifických postupů při správě daní, na základě kterých správce daně získává především důkazní prostředky. Jejich cíl je shodný se základním cílem správy daní, kterým je zejména správné zjištění a stanovení daně. Tyto postupy jsou upraveny v § 78 až 90 DŘ a patří k nim vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností.

Za nejdůležitější z těchto procesních postupů je považována daňová kontrola, která slouží k obsáhlému a časově náročnějšímu dokazování. Daňová kontrola se využívá zejména v doměřovacím řízení, tedy při prověřování tvrzení daňových subjektů a ostatních skutečností důležitých pro správné stanovení daně v situacích, kdy již byla daň vyměřena. Daňovou kontrolou je tak prověřováno, že daň byla stanovena ve správné výši. Uplatnění daňové kontroly však lze nalézt i v řízení vyměřovacím, kde slouží zejména ke správnému zjištění daně v případě rozsáhlejšího a časově náročnějšího dokazování.

K odstranění konkrétních pochybností správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti řádných nebo dodatečných daňových tvrzení či jiných písemností předložených

daňovým subjektem slouží postup k odstranění pochybností. Ten je na rozdíl od daňové kontroly založen na rychlosti a jednoduchosti řízení.

#### **2.4.2 Dokazování v daňovém řízení**

„Dokazování je v daňovém řízení vedle vlastního rozhodování nejdůležitější procesní činností správce daně, protože umožňuje zjistit skutkový základ pro jeho rozhodování nezbytný, a naplnit tak účel správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady,“ jak uvádí Baxa, Dráb, Kaniová, Lavický, Schillerová, Šimek, Žiškova (2011, s. 505).

Obecná podstata dokazování v daňovém řízení je upravena v § 92 DŘ. Tímto zákonem je stanoveno, že každý daňový subjekt má v souvislosti s dokazováním dvě základní povinnosti. Zaprvé je daňový subjekt povinen daň přiznat, tedy si sám v daňovém přiznání daň vyčíslit (tj. břemeno tvrzení). Druhou povinností je prokázání a doložení všech jím uváděných skutečností (tj. břemeno důkazní). Břemeno tvrzení a důkazní břemeno tedy nese jako první daňový subjekt, a to na základě údajů uvedených v jím podaném daňovém přiznání. Správce daně hodnotí veškeré důkazní prostředky předložené daňovým subjektem jako celek v jejich vzájemné souvislosti. Skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů a dalších důkazních prostředků předložených daňovým subjektem prokazuje v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) DŘ správce daně. To znamená, že v případech, kdy daňový subjekt unese své důkazní břemeno, ale správce daně má stále pochybnosti o předložených důkazních prostředcích, přechází v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) DŘ důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně.

### 3 Charakteristika karuselových podvodů

Daňové úniky ve formě karuselových podvodů na DPH se na území EU začaly objevovat od roku 1992, kdy začala být od DPH osvobozena plnění uskutečněná mezi jednotlivými členskými státy (Lichnovský, 2013). Od tohoto roku se příslušné úřady členských států EU stále častěji potýkají s problémy karuselových podvodů a ztráty veřejných rozpočtů související s tímto typem daňových úniků stále rostou.

#### 3.1 Teorie daňových úniků

„Daňový únik je nejčastěji zkoumanou kapitolou daňového práva,“ jak uvádí Martinez (1995, s. 7). I přes veškeré snahy o jeho zamezení neustále přežívá a jeho existence je patrná ve všech zemích. Formy daňových úniků se mění v závislosti na době a přijatých legislativních opatřeních.

##### 3.1.1 Definice daňového úniku

V daňové teorii neexistuje jednoznačná definice pojmu daňový únik. Někteří autoři zahrnují do terminologie daňového úniku jak nelegální činnost odporující daňovým zákonům, tak i legální či oprávněný únik založený na optimalizaci daňové povinnosti.

V anglicky psané odborné literatuře autoři rozlišují dva pojmy, a to *tax avoidance* a *tax evasion*.

Pojem **tax avoidance** lze do češtiny přeložit jako vyhýbání se placení daní či vyhýbání se daňové povinnosti a lze jej vnímat jako efektivní daňovou optimalizaci. Jedná se o legální činnosti, jejichž cílem je minimalizace daňové povinnosti. Prostředkem k dosažení této daňové optimalizace je využití všech dostupných zákonných ustanovení včetně veškerých zvýhodnění, úlev či výjimek a mnohokrát taktéž mezer v daňových zákonech, popř. jiných právních předpisech, tak aby výsledná daň byla co nejnižší. Tímto termínem je tedy označováno jak využití všech ustanovení daňových zákonů v tom smyslu, jakým byla zákonodárci přímo zamýšlena, tak i uplatnění neúmyslných pochybení vzniklých např. z nejednoznačné právní úpravy nebo nedostatečně zákonem upravené oblasti.

Oproti tomu **tax evasion**, překládán jako daňový únik či podvod, je považován za nelegální činnost a je používán ve smyslu přímého a otevřeného porušování daňových zákonů. Za tento čin může být daňový subjekt postižen, a to jak správcem daně z titulu doměřeného penále, úroků z prodlení či pokut, tak i orgány činnými v trestním řízení, pokud

je prohrěšek kvalifikován jako trestný čin dle příslušných právních předpisů.<sup>5</sup> Míra postihu je ve většině států závislá na rozsahu zkrácení či neodvedení daně a na tom, zda bylo daňovému subjektu prokázáno úmyslné zavinění (Široký, 2008).

V rámci české terminologie se lze v odborné literatuře setkat s pojmy legální a nelegální minimalizace daňové povinnosti, jejichž základní význam je zachycen v Tab. 3.1.

**Tab. 3.1 Minimalizace daňové povinnosti**

<b>Minimalizace daňové povinnosti</b>			
<i>Legální</i>	<i>Nelegální = daňový únik</i>		
Tzv. efektivní daňová optimalizace, tj. využití všech dostupných zákonných ustanovení k minimalizaci odvedené daně	Neúmyslné porušení zákona	Úmyslný únik menšího rozsahu	Daňový únik kvalifikovaný jako trestný čin

Zdroj: Široký (2008, s. 242).

Efektivní daňová optimalizace v podstatě zachycuje stejné skutečnosti jako anglický pojem tax avoidance, tedy využívání všech možných ustanovení zákona vedoucích ke snížení daňové povinnosti a do určité míry také uplatnění nedostatků v daňových zákonech a využití jednotlivých ustanovení zákona tak, jak nebyla zákonodárci zamýšlena. Nelegální minimalizace daňové povinnosti naopak vyjadřuje všechny případy, které porušují daňové zákony, a to vědomě i nevědomě. Hranici mezi legální a nelegální minimalizací daňové povinnosti je mnohdy velice náročné stanovit, neboť výklady zákonů se můžou rozcházet a častokrát může být velmi obtížné určit, co ještě bylo cílem legislativců a co už je chápáno jako obcházení zákona a využívání nedostatků v právních předpisech.

### 3.1.2 Příčiny daňových úniků

Jednoznačné vysvětlení důvodů vzniku daňových úniků neexistuje, jejich příčin může být více a liší se v závislosti na osobách, které se jich dopouštějí.

Obecně však lze výskyt daňových úniků v ekonomice spojit s mírou zdanění v dané zemi, jejíž optimální nalezení bývá dosti obtížné. Existence daňových úniků tak úzce souvisí s ekonomickou a psychologickou hranicí zdanění.

„Ekonomická hranice zdanění je hranicí, do které může být aplikováno zdanění, aniž by došlo k újmě na výkonnosti ekonomiky dané země,“ jak uvádí Široký (2008, s. 240). Z teoretického hlediska lze za maximální hranici zdanění považovat velikost hrubého domácího produktu dané země.

<sup>5</sup> V ČR zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

„Psychologická hranice zdanění představuje ekonomickým subjektem individuálně určenou hranici, do které zdanění nevnímá, popřípadě vnímá, ale nepocituje vůči jeho výši negativní reakce,“ jak uvádí Široký (2008, s. 241). Pokud je tato psychologická hranice zdanění u ekonomického subjektu překročena, vyvolává vyšší daňové zatížení u subjektu negativní reakce, což může vést až ke vzniku daňového úniku.

### **3.1.3 Měření daňových úniků**

Nástroje k měření daňových úniků lze rozdělit na 2 základní skupiny, a to na aproximativní metody a metody reprezentativního vzorku daňových poplatníků.

K aproximativním metodám patří politická prohlášení a metodické odhady. V prvním případě se jedná o čistě účelová tvrzení politiků, jejichž hlavním cílem je zapůsobit na veřejnost. Za přesnější nástin rozsahu daňových úniků jsou považovány metodické odhady, které jsou vědecky podložené a vycházejí z údajů statistických úřadů.

Metoda reprezentativního vzorku daňových poplatníků je založena na zkoumání chování vybraného vzorku daňových subjektů. „Tato velmi rozšířená metoda se používá ve spojení buď s průzkumem veřejného mínění, nebo s hloubkovými daňovými kontrolami,“ jak uvádí Martinez (1995, s. 22).

### **3.1.4 Daňový únik a teorie rozhodování**

Rozhodování daňového subjektu, zda daňový únik bude realizovat či nikoliv, je ovlivněno jeho postojem k riziku, tedy ochotou únik riskovat či nikoliv. Vzhledem k této skutečnosti existují dva postoje k riziku, a to neutrální postoj nebo averze k riziku.

#### ***Neutrální postoj k riziku***

Daňový subjekt, který zaujímá neutrální postoj k riziku, vychází ze skutečnosti, že mu nezáleží na velikosti rizika, jež bude podstupovat, pokud je toto riziko kompenzováno náležitým ziskem, který z neodvedené daně získá. Při rozhodování daňový subjekt ovlivňuje:

- pravděpodobnost, s jakou je možné předpokládat odhalení daňového úniku (závisí např. na množství daňových kontrol prováděných správci daně, na typu daně apod.),
- velikost daňové sazby (vyšší daňová sazba představuje vyšší příjem z neodvedené daně) a
- velikost postihu v případě odhalení daňového úniku správcem daně (Široký, 2008).

Daňový subjekt při rozhodování vychází ze dvou strategií, a to ze:

- strategie jistoty, kdy se subjekt daňového úniku nedopustí nebo



- strategie rizika, kdy subjekt daňový únik podstoupí.

Očekávaný výsledek potom představuje vážený průměr výsledků, které mohou v případě neodvedení daně nastat, a to:

- únik je odhalen a daňový subjekt musí navíc zaplatit velikost postihu nebo
- daňový únik zůstane neodhalen.

### *Averze k riziku*

Do druhé skupiny daňových subjektů patří osoby, které zaujímají averzi k riziku, tedy dávají přednost strategii jistoty, kde nehrozí žádný postih, před strategií rizika, kde lze očekávat, že subjekt bude za neodvedení daně potrestán. Čím má daňový subjekt větší averzi k riziku, tím méně bude ochoten riskovat.

Dle teoretických předpokladů se počet daňových úniků snižuje v závislosti na zvýšení předpokládaného postihu za neodvedení daně (Široký, 2008). Zvyšování trestů však samo o sobě nevede k poklesu daňových úniků, neboť státní správa se musí rovněž intenzivněji zaměřit na potírání a odhalování daňových úniků, a to např. výchovou kvalitních specialistů schopných analyzovat podezřelé toky peněz nebo zvýšením počtu pracovníků, kteří budou na odhalování daňových úniků pracovat. Při nezměněné výši předpokládaného postihu za neodvedení daně se počet daňových úniků snižuje se zvýšením pravděpodobnosti odhalení.

### **3.1.5 Daňové úniky v České republice**

Závažnost daňových úniků a s tím související okolnosti, zda byl spáchán trestný čin či nikoliv, upravuje v České republice zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“).

Mezi trestné činy daňové patří dle § 240 trestního zákoníku zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a dle § 241 trestního zákoníku neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby.

Nezbytnými okolnostmi pro to, aby byl daňový únik klasifikován jako trestný čin, je úmyslné zavinění a minimální výše neodvedené či zkrácené daně (minimálně ve větším rozsahu). Nutnost úmyslu daňového subjektu je dána § 13 trestního zákoníku, podle kterého je třeba k trestní odpovědnosti za trestný čin úmyslného zavinění. Za škodu většího rozsahu je dle § 138 trestního zákoníku považována škoda dosahující částky nejméně 50 000 Kč, za značnou škodu škoda dosahující částky 500 000 Kč a škodou velkého rozsahu se rozumí škoda ve výši min. 5 000 000 Kč.

### 3.1.6 Daňové úniky na dani z přidané hodnoty

Mezi nejčastější případy daňových úniků na DPH patří krácení tržeb, nesprávné zařazení zboží nebo služby do základní nebo snížené sazby daně, nesprávné použití osvobození od DPH, uplatnění nároku na odpočet daně u plnění, která nejsou použita k ekonomické činnosti plátce, nebo nesprávné vyhodnocení místa plnění (Široký, 2008).

Za nejzávažnější formu daňových úniků na DPH v prostředí EU jsou považovány karuselové podvody.

## 3.2 Karuselové podvody

Karuselové podvody jsou formou daňových úniků na DPH, při kterých dochází k přeprodeji obchodovaného zboží mezi několika plátcí daně, přičemž jeden z účastníků daň uvedenou na daňovém dokladu záměrně nezaplatí a druhý si nárokuje odpočet daně, čímž dochází k fiskální ztrátě ve výši neodvedené daně na výstupu. Plátce, který daňovou povinnost na DPH správci daně neodvede a následně přestává existovat nebo se stává pro správce daně nekontaktním, je označován jako missing trader (dále jen „MT“).

Pojem karuselový podvod je odvozen z anglicky psané literatury<sup>6</sup>, kde je tento druh daňového úniku označován jako carousel fraud. V česky psaných odborných textech se pro karuselové podvody vžil rovněž pojem řetězové podvody nebo kolotočové podvody. V anglicky psané literatuře<sup>7</sup> je pro tento druh daňových úniků používán také pojem missing trader intra community frauds, který je odvozen od plátce typu MT.

### 3.2.1 Princip karuselových podvodů

Řetězové podvody mohou nabývat více podob. Nejjednodušší variantou je případ, kdy plátce A, nazývaný jako MT, nakoupí zboží či služby z jiného členského státu a následně toto zboží, popř. služby prodává tuzemskému plátcí B a fakturuje mu při prodeji DPH. Vyfakturované DPH však plátce A nikdy neodvede a stává se pro správce daně nekontaktní. Plátce B si z této transakce nárokuje u správce daně odpočet DPH na vstupu, čímž vzniká fiskální ztráta ve formě neodvedené DPH na výstupu plátcem typu MT.

Složitější formou těchto podvodů jsou případy, kdy zboží koluje v řetězci několika plátců, kdy řetězec může být buď otevřený, nebo uzavřený (poslední článek řetězce zboží prodává zpět prvnímu).

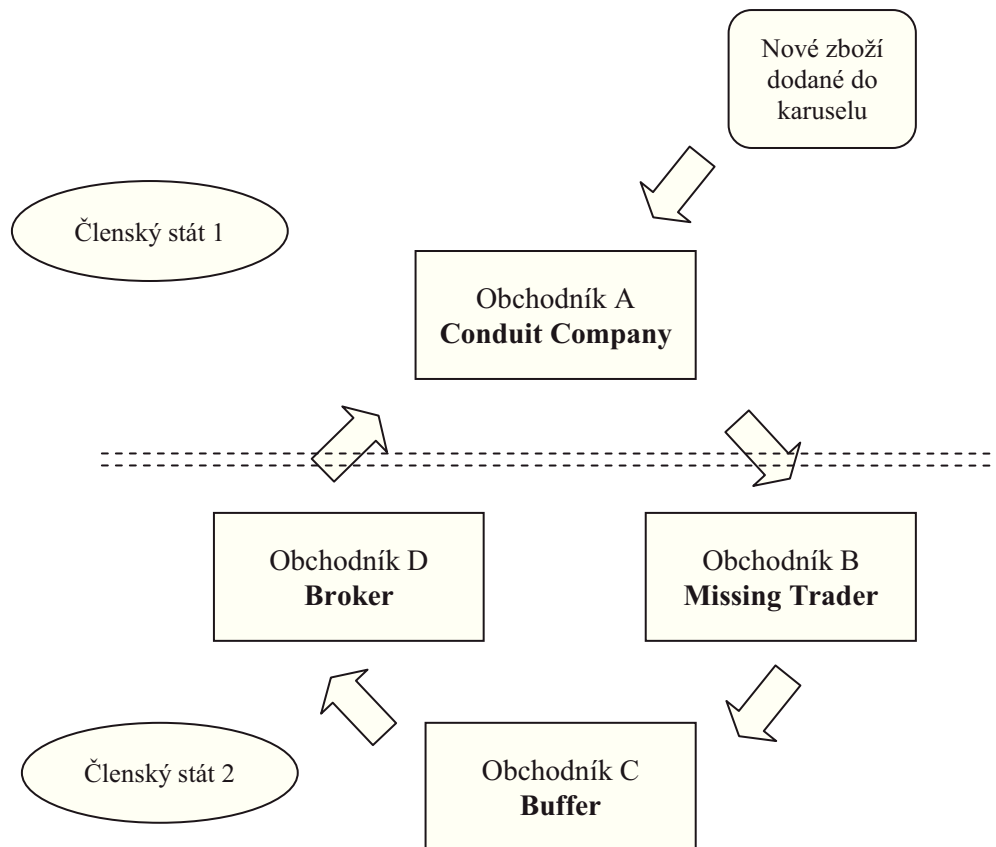
---

<sup>6</sup> např. Podlipnik (2012)

<sup>7</sup> např. Podlipnik (2012)

Zjednodušené schéma karuselového podvodu je zachyceno na obr. 3.1.

**Obr. 3.1 Schéma karuselového podvodu**



Zdroj: HOUSE OF LORDS (2007. s. 9). Obrázek převzat a doplněn o vlastní úpravu.

Obchodník A registrovaný k DPH v členském státě 1 provádí intrakomunitární dodání zboží pro obchodníka B, který je registrovaný k DPH v členském státě 2. Dodání zboží do jiného členského státu představuje osvobozené plnění s plným nárokem na odpočet DPH. Obchodník B v daňovém přiznání k DPH zdání pořízení zboží z jiného členského státu a současně si uplatňuje nárok na odpočet této daně. Nakoupené zboží obchodník B ihned prodává tuzemskému zákazníkovi C, který je rovněž registrovaný k DPH v členském státě 2. Jelikož se jedná o klasické tuzemské zdanitelné plnění, plátce B při prodeji zboží fakturuje DPH, kterou však správci daně neodvede, a zaniká. Plátce B buď podá daňové přiznání, ve kterém přizná DPH na výstupu, aniž by ji ale správci daně zaplatil, nebo vůbec daňové přiznání nepodá a stává se pro správce daně daného členského státu nekontaktní. Plátce C nakoupené zboží prodává obchodníkovi D registrovanému k DPH také v členském státě 2.

Plnění představuje vnitrostátní dodávku podléhající DPH, což také plátce C splní a fakturuje při prodeji DPH.

O uzavřený řetězec obchodníků se jedná v případě, kdy obchodník D zboží prodává zpět společnosti A. Zde se jedná o osvobozené plnění, což znamená, že plátce D při prodeji nefakturuje společnosti A DPH na výstupu. Plátce D však má dle principu DPH plný nárok na odpočet daně, který si také uplatní v daňovém přiznání, a správce daně mu DPH na vstupu vrátí.

Otevřený řetězec obchodníků nastane v případě, kdy společnost D zboží prodá jinému zákazníkovi a k původní společnosti A se již zboží nedostane.

Ve snaze zamaskovat před správcem daně existenci řetězového podvodu začali účastníci těchto daňových úniků používat doplňující mechanismy, které mají odvrátit pozornost správce daně od podvodem zasažených plnění. Plátce typu MT nemusí v daňovém přiznání vykazovat vyšší daňovou povinnost, kterou neuhradí, ale může kromě plnění zasaženého podvodem uvádět i jiné typy plnění, což má za následek vykazování nižší daňové povinnosti nebo dokonce nadměrného odpočtu.

Ze stejného důvodu se začal využívat i mechanismus založený na tom, že obchodník D nevykazuje v daňovém přiznání nadměrný odpočet, ale záměrně nakoupí navíc zboží jiného druhu z jiného členského státu EU, které posléze prodává tuzemskému odběrateli E a fakturuje mu DPH na výstupu. Tato daň na výstupu se kompenzuje s nárokem na odpočet daně na vstupu z transakce zasažené podvodem, takže většinou nedochází k platbě DPH správci daně nebo je zaplacená jen nepatrná část. Společnost E pořízené zboží prodá do zahraničí a nárokuje si v daňovém přiznání DPH na vstupu. Účastníci tohoto podvodu počítají s tím, že správce daně se bude zabývat zkoumáním druhého řetězce, a neodhalí tak podvod, kterým byla zasažena plnění patřící do prvního řetězce dodávek. Správce daně tak v závěru vyplatí obchodníkovi E nadměrný odpočet vzniklý uplatněním nároku na odpočet daně na vstupu u zboží, které bylo vyvezeno do zahraničí a prošlo druhým řetězcem dodávek (Hill, 2009).

Ke krácení daně dochází v tom členském státě, kde jsou registrováni k DPH plátcí typu MT a broker. Výše uvedené schéma karuselového podvodu je pouze teoretické, neboť v praxi jsou karuselové podvody tvořeny větším počtem účastníků a mnohdy zasahují také do více než dvou členských států EU, přičemž ke krácení daně může docházet v jednom nebo i ve více členských státech. Oproti tomu ale může být karuselový podvod tvořen i jen dvěma

účastníky (plátcem typu MT a broker) a může probíhat na území jen jednoho členského státu EU.

Předmětem karuselových podvodů se většinou stávají malé a drahé výrobky s nízkou hmotností, které tak jsou jednodušší pro fyzickou přepravu. Jedná se např. o počítačové čipy, mobilní telefony nebo drahé kovy. Karuselové podvody nejsou prováděny jen na zboží, jejich předmětem mohou být také služby, jako např. prodej povolenek na emise skleníkových plynů.

Karuselové podvody nemusí probíhat pouze na území členských států EU, ale mohou zasahovat i do zemí mimo EU.

### 3.2.2 Účastníci karuselového podvodu

Do karuselových podvodů jsou většinou úmyslně zapojeny nové společnosti, které se hned po zapsání do obchodního rejstříku registrují u správce daně k DPH, nebo společnosti, u kterých proběhla změna ve statutárním orgánu a ve společnících (většinou koupě dříve založené, v současnosti „mrtvé společnosti“<sup>8</sup>), popř. společnosti, u kterých proběhla změna místní příslušnosti doprovázena např. i změnou statutárního orgánu a společníků. O těchto společnostech má správce daně k dispozici většinou jen minimum informací, přičemž získání dalších informací bývá mnohdy poměrně složité z důvodu nekontaktnosti těchto společností vůči správci daně. Toto je charakteristické zejména pro plátce typu MT, avšak podobně mohou vystupovat i ostatní články řetězce. Často se jedná o společnosti, které nemají dostatek finančních prostředků ani na nákup obchodovaného zboží, peněžní prostředky často putují od posledního článku řetězce k prvnímu, přičemž společnosti platí dodavateli až po obdržení platby od odběratele.

Součástí karuselových podvodů však mohou být i stabilní a řádně fungující společnosti, které o účasti v karuselovém podvodu nemusí ani vědět.

Účastníci karuselového podvodu jsou uvedeni na Obr. 3.1 a patří k nim conduit company, missing trader, broker a buffer.

**Conduit company** je plátce vykonávající zejména intrakomunitární plnění. Ve státě, kde sídlí conduit company fiskální ztráta nevzniká. Plátce typu conduit company se vyznačuje tím, že:

- vykazuje pouze intrakomunitární plnění (pořízení zboží z jiného členského státu a následné dodání zboží do jiného členského státu),

---

<sup>8</sup> Tímto pojmem jsou označovány právnické osoby, které jsou neaktivní, nevykonávají žádnou činnost, ale stále zůstávají zapsány v obchodním rejstříku. Správci daně podávají jen nulová daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob nebo přiznání nepodávají vůbec.

- vykazuje zanedbatelnou výši vlastní daně, která je řádně uhrazena, nebo nízký nadměrný odpočet.

**Missing trader** je plátce, který z tuzemského dodání zboží nepřizná daň na výstupu v daňovém přiznání nebo ji přizná, ale nezaplatí, anebo vůbec nepodá daňové přiznání. Tento plátce bez zaplacené daně na výstupu zmizí a stává se pro správce daně nekontaktním. Pro plátce typu MT je typické, že:

- sídlo firmy je zapsáno na adrese typu „office house“ (virtuální sídlo),
- statutárním orgánem společnosti je osoba ze zahraničí nebo osoba s trvalým bydlištěm na městském úřadě,
- jedná se o nově zaregistrovaného plátce nebo plátce, u něhož byla změněna místní příslušnost, popř. statutární orgán a společníci,
- vykazuje vyšší hodnotu vlastní daňové povinnosti, která není uhrazena,
- nereaguje na výzvy správce daně, nepřebírá písemnosti a stává se pro správce daně nekontaktním.

**Buffer** je plátce, který v karuselovém podvodu vystupuje zejména proto, aby byla zamaskována přímá vazba mezi plátcem typu MT a broker. Z tohoto důvodu se většinou podvodu účastní více takových plátců. Často se může jednat i o nevinného účastníka řetězce, který nemusí mít o podvodném úmyslu MT ponětí. Karuselový podvod by zcela efektivně fungoval i bez účasti tohoto plátce. Pro plátce typu buffer jsou typické tyto skutečnosti:

- nenadálý nárůst obrátů plátce na vstupu i výstupu u tuzemských zdanitelných plnění,
- nenadálý nárůst obrátů plátce na vstupu i výstupu u intrakomunitárních plnění,
- vykazování zanedbatelné výše vlastní daně, která je řádně uhrazena, nebo nízkého nadměrného odpočtu,
- z daňových dokladů předložených daňovým subjektem vyplývá velmi malý zisk dosažený z předmětných transakcí,
- nákupní a prodejní transakce probíhají v tentýž den nebo s velmi malým časovým odstupem.

**Broker** je plátce, který nakoupené zboží prodává do jiného členského státu, což pro něj představuje osvobozené plnění. Fiskální ztráta karuselového podvodu vzniká ve chvíli, kdy je správcem daně vyplacen plátcí typu broker nadměrný odpočet, aniž by byla zaplacená daň na výstupu plátcem typu MT. Plátce typu broker je charakteristický tím, že:

- v daňovém přiznání vykazuje vyšší nadměrný odpočet, který vznikl v souvislosti s pořízením zboží, popř. služeb od tuzemského plátce (plátce si uplatňuje nárok na

odpočet) a následným dodáním tohoto zboží, popř. služby do jiného členského státu jako osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně,

- z daňového přiznání je patrný nárůst přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a současně nárůst uskutečněných plnění ve formě dodání zboží do jiného členského státu.

### **3.3 Judikatura vztahující se k problematice karuselových podvodů**

Rozsudky správních soudů ČR vycházejí z judikatury EU, jejíž závěry jsou závazné pro všechny členské státy. Problematika podvodů na DPH již byla předmětem několika soudních sporů, které řešily správní soudy různých členských států EU či dokonce Soudní dvůr Evropské unie. V této kapitole jsou uvedeny a popsány vybrané rozsudky SDEU a Nejvyššího správního soudu České republiky (dále jen „NSS“).

#### **3.3.1 Judikatura Soudního dvoru Evropské unie vztahující se ke karuselovým podvodům**

V judikatuře SDEU je v souvislosti s řešením problematiky karuselových podvodů používán pojem „podvod na DPH“. „Judikatura SDEU tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám,“ viz Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 58/2013-34 ze dne 31. 7. 2013, bod 36.

SDEU řeší různé druhy řízení, ke kterým mj. patří řízení o předběžné otázce. Na základě tohoto řízení má být odstraněno riziko výkladu práva EU v různých členských státech jiným způsobem. Mají-li vnitrostátní soudy pochybnosti o výkladu právních předpisů EU, mohou požádat SDEU o rozhodnutí o předběžné otázce. Toto rozhodnutí je poté závazné pro všechny členské státy.

#### ***Soudní spor vedený ve spojených věcech společností Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd***

Prvním rozsudkem SDEU, řešícím problematiku karuselových podvodů na DPH, byl Rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd (dále jen „Optigen“) a Fulcrum Electronics Ltd (dále jen „Fulcrum“) a Bond House Systems Ltd (dále jen „Bond House“) proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „judikát SDEU Optigen“).

V rámci tohoto případu byly soudem Spojeného království položeny SDEU předběžné otázky, jejichž podstatou bylo uznání či neuznání nároku na odpočet daně, který si uplatňuje daňový subjekt u plnění, jež je součástí karuselového podvodu. Dotyčný daňový subjekt však nebyl do tohoto podvodu zapleten, nevěděl a neměl důvod o něm vědět.

Společnosti Optigen, Fulcrum a Bond House se v příslušném období zabývaly nákupem mikroprocesorů od společností se sídlem na území Spojeného království, které následně prodávaly společnostem z jiných členských států EU. Správce daně zamítl společnostem nárok na odpočet daně na vstupu z předmětných dodávek s tím, že daná plnění jsou součástí řetězce dodávek, k němuž patří (bez vědomí uvedených společností) plátce typu MT, který neodvedl DPH správci daně a stal se pro správce daně nekontaktním, nebo který neoprávněně užíval daňové identifikační číslo jiného daňového subjektu. Podle správce daně se jednalo o karuselový podvod.

SDEU měl rozhodnout, zda ve společném systému DPH má být nárok na odpočet daně konkrétního subjektu posuzován pro každou transakci jednotlivě, nebo má být posuzován vzhledem k souhrnu plnění, které tvoří kruhový řetězec dodávek s podvodným úmyslem některého z účastníků řetězce.

Argumenty vlády Spojeného království byly založeny na tom, že hlavním důvodem pro uskutečnění předmětných plnění byl podvodný úmysl některého z účastníků, a proto nelze dané plnění, byť nevinného účastníka řetězce, považovat za součást hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice. Při posuzování nároku na odpočet daně je tedy podle vlády Spojeného království nutné přihlížet k transakci jako k souhrnu plnění, které tvoří řetězec dodávek. To znamená, že je nutné přihlížet i k důvodům ostatních účastníků řetězce, které konkrétní daňový subjekt nezná nebo znát nemůže i s ohledem na podvodný úmysl některého z nich, o němž daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Argumentací protistrany byla skutečnost, že každé plnění je nutné posuzovat jednotlivě a není možné, aby povaha daného plnění byla ovlivněna předcházejícími nebo následujícími událostmi.

SDEU ve výše uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek, kterých je toto plnění součástí, existuje plnění, které je zasaženo podvodem na DPH, aniž by plátce daně o tom věděl nebo mohl vědět.

***Soudní spor vedený Belgickým státem proti společnosti Recolta Recycling SPRL a Axelovi Kittelovi, správci konkurzní podstaty společnosti Ang Computime Belgium***

V Rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (dále jen „judikát



SDEU Kittel“) bylo rozhodnuto o předběžných otázkách spočívajících v neuznání nároku na odpočet daně u plnění, která byla součástí karuselových podvodů. V předmětném rozsudku byly spojeny dva obsahově velmi podobné případy, a to spor mezi Axelem Kittlem, správcem konkurzní podstaty akciové společnosti Ang Computime Belgium (dále jen „Computime“) a Belgickým státem a spor mezi Belgickým státem a Recolta Recycling SPRL (dále jen „Recolta“).

Společnost Computime se zabývala nákupem a následným prodejem počítačových součástí. Dle správce daně se společnost vědomě účastnila karuselového podvodu, jehož smyslem bylo získat peněžní prostředky z titulu nároku na odpočet daně z dodávek pro společnost Computime, které byly dle správce daně fiktivní.

Ve druhém soudem projednávaném případě společnost Recolta nakoupila 16 luxusních vozidel od p. Ailliauda, který je koupil od společnosti Auto-Mail. Tato vozidla společnost Recolta zpět prodala jako osvobozená plnění původní společnosti Auto-Mail. Belgický správce daně neuznal společnosti Recolta nárok na odpočet daně z přijatého plnění od p. Ailliauda. Správce daně byl toho názoru, že úmyslem p. Ailliauda a Auto-Mail bylo vytvořit systém karuselového podvodu na DPH, a to zejména proto, že P. Ailliaud neodvedl Belgickému státu DPH zaplacenou společností Recolta.

Soudnímu dvoru Evropské unie byly položeny předběžné otázky, spočívající v tom, zda lze zamítnout nárok na odpočet kupujícího, který uzavře v dobré víře smlouvu s prodávajícím, jehož jediným účelem je zrealizování podvodu na DPH, v případě absolutní neplatnosti smlouvy o prodeji z důvodu protiprávního jednání na straně prodávajícího a v případě, kdy by bylo protiprávní jednání způsobující neplatnost smlouvy známé oběma smluvními stranám.

Dle SDEU je podstatnou skutečností to, zda plátce daně, pro kterého bylo dané plnění uskutečněno, věděl nebo mohl vědět, že předmětné plnění je součástí daňového podvodu prodávajícího. Jestliže to nevěděl a vědět nemohl, nelze takovému plátcovi odebrat nárok na odpočet DPH, neboť v takovém případě je nutné vykládat šestou směrnici tak, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého by měla být smlouva o prodeji zrušena s absolutní neplatností pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího.

„Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu

odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet,“ viz judikát SDEU Kittel, bod 61.

„Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu,“ viz judikát SDEU Kittel, bod 51.

### **3.3.2 Judikatura Nejvyššího správního soudu České republiky vztahující se ke karuselovým podvodům**

NSS a ostatní správní soudy ČR se ve svých rozsudcích často opírají o závěry plynoucí z judikátů SDEU, v případě sporů týkajících se podvodů na DPH jsou zmiňovány zejména výše uvedené rozsudky SDEU.

#### ***Soudní spor vedený se společností PRIMOSSA a.s.***

V případě společnosti PRIMOSSA a.s. existuje mnoho rozsudků Nejvyššího správního soudu a také Ústavního soudu, přičemž nejnovější je Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 58/2013-34 ze dne 31. 7. 2013 (dále jen „judikát NSS PRIMOSSA ze dne 31. 7. 2013“).

Akciová společnost PRIMOSSA a.s. se zabývá nákupem a prodejem zlata. Je známá jako dlouhodobě existující firma na trhu se zlatem, řadí se mezi tři největší vývozce zlata v ČR a v průběhu let 2002 až 2004 dokonce patřila ke třem největším producentům zlatých šperků v ČR. Společnost byla založena v roce 1994 a od stejného roku je také registrovaná k DPH. Od roku 2002 začala společnost vykazovat v daňových přiznáních k DPH nadměrné odpočty ve výši pohybující se kolem 10 mil. Kč. Správce daně začal prověřovat správnost údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních prostřednictvím vytykácích řízení<sup>9</sup> dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to mj. také z důvodu, že byl zjištěn nesoulad ve statistických údajích o vývozu zlata. Objem vývozu několikrát převýšil hodnotu, která by měla reálně odpovídat vyvezenému množství zlata vzhledem k tomu, že se v ČR zlato netěží, nebyly prodány zlaté rezervy České národní banky a objem zlata dovezeného nebo obchodovaného jako dentální či technické zlato nebo ve formě šperků byl několikrát nižší než množství vyvezeného zlata.

---

<sup>9</sup> Institut vytykácího řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků byl obdobou současného postupu k odstranění pochybností dle § 89 DR

Správce daně prověřoval u daňového subjektu přibližně 40 zdaňovacích období, ve kterých byly zjištěny obdobné skutečnosti, a to obchodování se zlatem v řetězci dodávek, v němž pravidelně docházelo jedním z účastníků řetězce k neodvedení daňové povinnosti do státního rozpočtu a k uplatňování nároku na odpočet daně daňovým subjektem PRIMOSSA a.s., který zboží vyvážel do zahraničí. Proti platebním výměrům správce daně založených na zamítnutí předmětných nároků na odpočet daně podal daňový subjekt řadu odvolání a posléze také žalob, kasačních stížností a dokonce ústavních stížností. V některých soudních řízeních (např. Rozsudky NSS 9 Afs 41/2008-64 ze dne 4. 12. 2008 nebo 9 Afs 67/2007-147 ze dne 10. 1. 2008) bylo rozhodnuto ve prospěch společnosti PRIMOSSA a.s. Jednalo se o ty případy, kdy se správce daně dle názoru soudu nedostatečně zabýval zjištěním skutkové situace a nalezením důkazních prostředků pro vyvrácení tvrzení daňového subjektu. To znamená, že se nedostatečně zabýval dokázáním toho, zda plátce daně věděl nebo mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Po vrácení těchto případů soudem správce daně prohloubil důkazní řízení a celou věc přepracoval. V nových soudních řízeních již soudy rozhodovaly ve prospěch správce daně.

Řetězec obchodních transakcí probíhal ve sledovaných případech velice podobně. Na počátku řetězce stojí nekontaktní subjekt, který jen formálně podává přiznání k DPH, ale vykazované daňové povinnosti nehradí nebo vystavené faktury a jednotlivé dodávky úplně popře (jedná se např. o společnost PROGI-PGI s.r.o., jejíž zástupce je pro správce daně nekontaktní a dokonce byl veden v evidenci Policie ČR „Pátrání po osobách“). Od tohoto daňového subjektu zlato putuje přes několik dalších obchodníků (např. společnosti CARTRIXX s.r.o., STAVREK s.r.o., KUKY, spol. s r.o., SODANA, s.r.o., France-Business, s.r.o., DAPEX Czech, spol. s r. o. nebo BONITUM EXPO s.r.o.) ke společnosti PRIMOSSA a.s., která si uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu a která je konečným odběratelem. Dodavatelé uprostřed řetězce se v průběhu času obměňují v závislosti na zrušení jejich registrace k DPH, nicméně všechny společnosti si jsou svým personálním zastoupením velice blízké. To je nejvíce patrné u firem zastupovaných p. Josefem Zikmundem. Na začátku těchto operací jednal za společnost CARTRIXX s.r.o., které však byla po určité době zrušena registrace k DPH z moci úřední z důvodu neplnění povinností plátce daně. Ihned poté byla k registraci k DPH přihlášena společnost France-Business, s.r.o. zastoupená rovněž p. Zikmundem. Poté, co byla i této společnosti zrušena z moci úřední pro neplnění zákonných povinností registrace k DPH, zastupoval p. Zikmund firmu DAPEX Czech, spol. s r.o. Ve všech sledovaných zdaňovacích obdobích opakovaně nedochází k úhradě platby DPH do státního rozpočtu prvním článkem řetězce.

Správce daně v rámci prověřování dodávek zlata zjistil řadu nestandardních skutečností a nesrovnalostí, na základě kterých v konečném důsledku neuznal společnosti PRIMOSSA a.s. vykazované nároky na odpočet daně. Správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal, že by se předmětné dodávky zlata uskutečnily takovým způsobem, jakým byly uváděny v účetnictví.

Způsob uzavírání objednávek, dodávání zlata, jeho placení a celkový mechanismus tohoto obchodování lze označit za nestandardní vzhledem k množství a ceně dodávaného zlata. Zlato bylo společnosti PRIMOSSA a.s. dodáváno v igelitkách a platby probíhaly v hotovosti, ačkoliv se jednalo o zlato v řádech milionů korun. Dodavatelé nebyli schopni opakovaně prokázat, že zboží získali způsobem uvedeným na daňových dokladech, než jej prodali společnosti PRIMOSSA a.s. Posuzování dodavatelé neustále pořizují zlato, o jehož původu nic neví a nedochází ani k ověřování jeho ryzosti. Nákupy a prodeje jsou uskutečňovány buď ve stejný den, nebo ve velmi krátkém časovém horizontu. Předávání zlata bylo dle údajného zjištění prováděno na parkovištích, čerpacích stanicích nebo v kavárnách. Objednávky zlata v ceně několika milionů korun probíhají ústně, stejně jako smlouvy o obchodní spolupráci mezi společností PRIMOSSA a.s. a jejími dodavateli.

V průběhu daňového řízení bylo správcem daně zjištěno, že společnost PRIMOSSA a.s. ve zdaňovacích obdobích březen a květen 2005 zcela úmyslně zapojila do obchodního řetězce další firmu, a to společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s r.o., a tím vědomě rozšířila řetězec společností MAJK – DAPEX Czech, spol. s r.o. – PRIMOSSA a.s. na nový řetězec subjektů MAJK – DAPEX Czech, spol. s r.o. – TRADE CENTER PRAHA, spol. s r.o. – PRIMOSSA a.s.

NSS v judikátu NSS PRIMOSSA ze dne 31. 7. 2013 uvádí, že důkazní prostředky, které plátce v rámci řízení správcem daně předložil k prokázání jím deklarovaných dodávek zlata (přijaté daňové doklady, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti a doklady potvrzující úhradu předmětných plateb) jsou důkazy formální povahy, které mohou být v obecné rovině dostačujícím prostředkem pouze v případě, že obchodní operace nevzbuzují žádné pochybnosti. „Předložení daňového dokladu (ve smyslu § 73 ZDPH) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu,“ viz judikát NSS PRIMOSSA ze dne 31. 7. 2013, bod 29.

Správce daně v průběhu daňového řízení provedl výslechy několika svědků, kteří se přímo účastnili předmětných dodávek zlata, ať už jako zaměstnanci společnosti PRIMOSSA

a.s. nebo pracovníci jejich dodavatelů. Mezi výpověďmi jednotlivých svědků byly zjištěny jisté nesrovnalosti.

V průběhu vytykácího řízení za srpen 2003 (judikát NSS PRIMOSSA ze dne 31. 7. 2013) vyslechl správce daně paní V., pracovníci společnosti PRIMOSSA a.s., která při výslechu mj. uvedla, že objednávání zlata nepatřilo k jejím pracovním úkonům, přičemž objednávky zlata měl na starosti generální ředitel Ing. Moravec. Ten však ve výpovědi uvedl, že někdy zlato objednávala i sama paní V. Stejně tak byl zjištěn nesoulad v ověřování totožnosti dodavatelů. Paní V. vypovídala, že totožnost vždy ověřovala na základě předložení občanského průkazu, avšak např. pan Zikmund, zástupce několika společností dodávajících zlato společnosti PRIMOSSA a.s., vypovídal, že si není jistý, párkrát předložil občanku na vrátnici. Teprve po položení otázky zástupcem společnosti PRIMOSSA a.s. si vzpomněl, že byla jeho totožnost ověřována, avšak na jméno paní V. si nevzpomněl.

Při posuzování subjektivní stránky pojmu „věděl nebo měl vědět“ je nutné zohlednit také skutečnost, zda daný subjekt při vykonávání své ekonomické činnosti přijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, aby se vyhnul situaci, že jím přijaté plnění je zatíženo podvodem na DPH. Jak potvrdil i NSS, společnost PRIMOSSA a.s. se při přijetí předmětných dodávek zlata nedostatečně zabývala zajištěním interních kontrolních mechanismů, které by případný podvod na DPH objevily a jimiž by bylo minimalizováno případné podnikatelské riziko. Vzhledem k tomu, že předmětné dodávky vykazovaly řadu nestandardních skutečností a lze je považovat při obvyklé míře opatrnosti za podezřelé, měl si plátce být vědom toho, že se účastní plnění, které je zatíženo podvodem na DPH. K této okolnosti přispívá také to, že PRIMOSSA a.s. je dlouhodobě zavedenou společností na trhu, která již má řadu zkušeností s prodejem zlatých klenotů včetně vývozu zlata do zahraničí, nevyjímaje profesní zkušenosti jejího generálního ředitele Ing. Moravce, který ve společnosti vykonával funkci předsedy představenstva a zabýval se nákupem a prodejem drahých kovů přibližně od roku 1981. Dle NSS lze klást vyšší nároky na osoby, které jsou na trhu v ČR již dlouhodobě zavedené, a tím pádem jim už je problematika fungování podvodů na DPH dostatečně známa.

NSS v konečném důsledku konstatoval, že na základě všech skutečností zjištěných v průběhu daňových řízení, které samy o sobě nejsou protiprávní, ale při posuzování v komplexu vytvářejí souhrn vzájemně propojených nepřímých důkazů, společnost PRIMOSSA a.s. o podvodu na DPH věděla nebo přinejmenším vědět mohla.

### ***Soudní spor vedený se společností EURO PRIM spol. s r.o.***

V případě společnosti EURO PRIM spol. s r.o. jsou dosud zveřejněny dva rozsudky NSS, a to Rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 ze dne 30. 1. 2008 (dále jen „judikát NSS EURO PRIM ze dne 30. 1. 2008“) a Rozsudek č. j. 2 Afs 25/2007 – 121 ze dne 14. 2. 2008. V obou případech NSS zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Časově první z výše uvedených rozsudků, judikát NSS EURO PRIM ze dne 30. 1. 2008, se vztahoval k dodatečnému platebnímu výměru, na základě kterého byla plátcí doměřena po provedené daňové kontrole DPH za zdaňovací období listopad 1999. Správce daně plátcí neuznal nárok na odpočet daně u tří faktur vystavených společností VEBAHN, spol. s r.o. za nákup pohonných hmot. Správce daně měl vůči plátcí podezření, že si uplatňuje nárok na odpočet daně z předmětných daňových dokladů neoprávněně, a to dokonce ve spojení s více osobami, mj. i se společností VEBAHN, spol. s r.o., s cílem zkrátit státní rozpočet o DPH. V řízení bylo zjištěno, že VEBAHN, spol. s r.o. funguje poměrně nestandardním způsobem se snahou o zatemnění skutečností, kým je společnost kontrolována a kdo za ni jedná.

Dle správce daně a následně i Městského soudu společnost EURO PRIM spol. s r.o. neunesla své důkazní břemeno, jelikož neposkytla a nepředložila správci daně důkazní prostředky potvrzující uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech. Plátce navrhl k prokázání těchto skutečností výslech svědka – pana Š., který dodávky pohonných hmot potvrdil, ale ani on nebyl schopen nabídnout jiné důkazní prostředky prokazující předmětné dodávky. Jelikož se ale výpověď svědka Š. provedená správcem daně lišila od jeho výpovědi na Policii ČR, neuznal správce daně tento výslech jako důkaz společnosti EURO PRIM spol. s r.o. K nesouladu v předmětných výpovědích se svědek dodatečně vyjádřil prostřednictvím prohlášení provedeného před notářem. Správcem daně byly v průběhu řízení získány další důkazní prostředky, jako výslech svědka L., odůvodnění usnesení Policie ČR a odpovědi na dožádání jiných správců daně, které vyvracely důkazní prostředky předložené společností EURO PRIM spol. s r.o.

V kasační stížnosti plátce předně namítá nesprávné zhodnocení Městského soudu ve věci rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, jelikož plátce se domnívá, že své důkazní břemeno splnil předložením formálně správných dokladů. NSS v rozsudku popsal princip rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, který je nastíněn v kapitole 2.4.2. V souladu s tímto výkladem správce daně své důkazní

břemeno unesl, neboť prokázal, že existují pochybnosti mezi účetnictvím společnosti EURO PRIM spol. s r.o. a skutečností, neboť v období, kdy měly být pohonné hmoty plátcem dodány, nebylo zřejmé, zda společnost VEBAHN, spol. s r.o. s pohonnými hmotami vůbec obchoduje a nebylo jasné, kdo tuto společnost řídí a ovládá. Správcem daně totiž bylo zjištěno, že osoba, která byla v obchodním rejstříku zapsána jako společník a jednatel společnosti VEBAHN, spol. s r.o. neznala fungování společnosti, takže společnost zřejmě musela řídit jiná osoba. Tato rozporuplnost vedla k pochybnostem, zda deklarované zdanitelné plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, bylo skutečně zrealizováno. NSS tedy v závěru označil tuto stížní námitku za nedůvodnou.

Za důvodnou však NSS označil druhou stížní námitku spočívající v nesprávném hodnocení důkazů správcem daně, a to v tom smyslu, že správce daně některé důkazy, které mohl provést, neučinil, přestože na ně plátce upozorňoval. NSS v rozsudku uvedl, že správce daně musí daňovému subjektu sdělit, které skutečnosti má správce daně za prokázané a které ne, na základě jakých důkazů, a jak předmětné důkazy hodnotí. Plátce měl v řízení prokázat, že nabyl v předmětném období pohonné hmoty v daném množství a že mu byly dodány společnostmi VEBAHN, spol. s r.o. NSS k postupu správce daně uvedl, že správce daně plátcem nevytyčil okruh skutečností, jež má prokázat, a nepostupoval v součinnosti s plátcem. Správce daně se v řízení nezabýval otázkou, zda společnosti EURO PRIM spol. s r.o. byly pohonné hmoty vůbec někým dodány, a to i přes to, že plátce předložil jména zaměstnanců, kteří se v předmětnou dobu nacházeli na benzinové pumpě a měli pohonné hmoty přebírat, a popsal správci daně mechanismus přijímání dodaných pohonných hmot a kontroly jejich pohybu na benzinové pumpě. Dle NSS měl správce daně tyto svědky předně vyslechnout, aby zjistil, zda plátce předmětnou dodávku pohonných hmot skutečně obdržel. Teprve v případě, kdy by vyšlo najevo, že pohonné hmoty byly skutečně plátcem dodány, měl se správce daně zabývat otázkou, kdo byl jejich dodavatelem. Plátce daně pak je povinen prokázat, od koho pohonné hmoty převzal a na základě jakých důvodů se domníval, že jednání dané osoby je přiřitatelné společnosti VEBAHN, spol. s r.o.

Dále plátce namítal, že správce daně v daňovém řízení použil v rozporu se zákonem výslechy svědků získané v jiném řízení než v řízení se společností EURO PRIM spol. s r.o., a tím mu byla odebrána možnost být výslechu svědku přítomen a klást svědkovi otázky. NSS přijal tuto správní námitku za důvodnou. K tomuto NSS uvedl, že nebylo chybou správce daně, že tyto důkazní prostředky v řízení s plátcem použil, ale nepostupoval v souladu se zákonem, jelikož se nepokusil nesoulad mezi těmito výpověďmi a jinými důkazními prostředky odstranit.

Čtvrtou námitkou společnosti EURO PRIM spol. s r.o. byla skutečnost, že totožnou dodávku pohonných hmot, kterou správce daně u společnosti EURO PRIM spol. s r.o. nepřijal za prokázanou, pokládal za uskutečněnou v případě vyměření DPH u společnosti VEBAHN, spol. s r.o. I v tomto případě přijal NSS námitku za důvodnou. Po tom, co plátce upozornil na tuto rozporuplnou skutečnost, měl si správce daně vyžádat podklady místně a věcně příslušného správce daně společnosti VEBAHN, spol. s r.o. a zvážit, v jaké míře skutkové zjištění u společnosti VEBAHN, spol. s r.o. odpovídají skutkovým zjištěním společnosti EURO PRIM spol. s r.o. Zjištěné nesrovnalosti měly být odstraněny v důkazním řízení v souladu se zachováním povinnosti mlčenlivosti.

### **3.3.3 Zhodnocení judikatury Soudního dvoru Evropské unie a Nejvyššího správního soudu České republiky**

Dle judikatury SDEU tvoří nárok na odpočet daně nedílnou součást systému DPH a v zásadě nemůže být omezen. Nicméně v případě, kdy se plátce daně dopouští podvodného jednání, nemusí být nárok na odpočet plátcí daně přiznán. V takovém případě je však nutné, aby správce daně plátcí prokázal, že přijaté zdanitelné plnění je součástí podvodu na DPH. K tomu postačí i prokázání nevědomé nedbalosti, tedy že plátce daně o podvodu vědět měl a mohl. V takovém případě je na plátce pohlíženo jako na subjekt účastníci se podvodu na DPH. Správce daně je oprávněn po plátcí požadovat, aby vykonal veškerá opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění nebude součástí podvodu na DPH. Správce daně ale není oprávněn plátcí neuznat nárok na odpočet daně z důvodu, že nebylo plátcem ověřeno, že dodavatel předmětného plnění učinil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH a byl v postavení subjektu, jenž měl dané zboží k dispozici a byl schopen ho plátcí dodat, či z důvodu, že plátce nemá kromě daňového dokladu jiné důkazní prostředky prokazující splnění předmětných skutečností, ačkoliv byly splněny podmínky k uplatnění nároku na odpočet uvedené ve směrnici o DPH a u plátce nebyly zjištěny žádné předpoklady vedoucí k podezření, že u dodavatele došlo k nesrovnalostem nebo k podvodu (viz např. judikát SDEU Kittel).

Dle judikatury SDEU (např. judikát SDEU Kittel) správce daně nepřiznává nárok na odpočet daně plátcí, u kterého bylo s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že věděl nebo vědět měl či mohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Pojmoslovím „mohl vědět“ se rozumí to, že na základě zjištěných skutečností existují opodstatněné pochybnosti o tom, že o podvodném jednání plátce nevěděl, tedy že byl o podvodu na DPH srozuměn. Výraz „měl vědět“ vyjadřuje skutečnost, že plátce daně měl



a mohl přijmout taková opatření, která by vyloučila možnou účast plátce na podvodném jednání. Pro zachování nároku na odpočet daně je tedy nutné ze strany správce daně hodnotit, zda plátce přijal patřičná opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, a využil přiměřené interní kontrolní mechanismy, aby zajistil, že jím přijaté plnění nebude součástí podvodu na DPH. Výše uvedený náhled na přiznání nároku na odpočet v případě podvodného jednání potvrdil ve své judikatuře i NSS (např. judikát NSS PRIMOSSA ze dne 31. 7. 2013).

Nárok na odpočet daně nelze odmítnout plátcí, který v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o podvodném jednání ostatních subjektů v řetězci věděl či mohl vědět. Pojem dobrá víra vystihuje vnitřní přesvědčení daného subjektu, že se nedopouští protizákonného jednání. Existence dobré víry sama o sobě nemůže být předmětem dokazování, tím mohou být skutečnosti, ze kterých lze vyvozovat přesvědčení daného subjektu o jeho dobré víře.

NSS ve své judikatuře (např. Rozsudek ze dne 10. 1. 2008, č.j. 9 Afs 67/2007) dále uvedl, že plátce by měl ve snaze o minimalizaci podnikatelského rizika přizpůsobit svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při vyhledávání nových obchodních příležitostí se snažit v rámci možností vybírat své obchodní partnery s mimořádnou pečlivostí, a snažit se tak dbát na jejich bezproblémovost.

K opatřením, jež lze od plátce vyžadovat, aby se při obchodních kontraktech vyhnul podvodnému jednání, NSS uvedl (např. v Rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č.j. 2 Afs 177/2006-61), že každý subjekt musí v rámci obchodní spolupráce zachovávat patřičnou míru obezřetnosti vzhledem k povaze daného plnění a obstarávat si patřičné podklady za účelem splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle příslušných ustanovení ZDPH. Je tedy v zájmu plátce daně, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazní prostředky, prostřednictvím kterých může prokázat, že k uskutečnění daného plnění skutečně došlo. Důkazní břemeno ohledně skutečné realizace daného plnění totiž leží na plátcích daně. Pouze v případě, kdy by byl plátce schopen prokázat, že s přihlédnutím ke všem objektivním skutečnostem nemohl mít žádný důvod se domnívat, že v rámci obchodní činnosti přijal plnění, které je součástí podvodu na DPH, a ze všech objektivních skutečností lze usuzovat na to, že dané plnění plátce od dodavatele skutečně přijal, byl by mu nárok na odpočet daně přiznán.

Základní skutečnosti vyplývající z judikatury SDEU a NSS vztahující se k problematice podvodů na DPH jsou shrnuty v Tab. 3.2.

**Tab. 3.2 Závěry pro správce daně vyplývající z judikatury SDEU a NSS k problematice karuselových podvodů**

<p>Nárok na odpočet daně je odepřen plátcem daně, u kterého bylo s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.</p>
<p>Nárok na odpočet daně nelze odepřít plátcem daně, který přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu na DPH.</p>
<p>Pro zachování nároku na odpočet daně u daňového subjektu jednajícího v dobré víře je mj. nutné to, aby plátcem věnoval dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům, které by mohly případný karuselový podvod odhalit.</p>
<p>Předloží-li daňový subjekt správci daně formálně správný daňový doklad ve smyslu § 73 ZDPH, avšak zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost plátcem splněna takto předloženým formálně správným daňovým dokladem.</p>
<p>Dojdou-li dva správci daně při posuzování identického skutkového děje u dvou různých daňových subjektů k odlišným závěrům (ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude) a tento nesoulad bude v průběhu řízení zjištěn (daňovým subjektem bude tato skutečnost namítána), musí se správce daně vypořádat se skutkovými závěry prvního správce daně (jedná se o případ, kdy jedním správcem daně je vyměřena daň na výstupu u dodavatele plnění, ale druhým správcem daně je zamítnut nárok na odpočet daně u odběratele plnění).</p>

Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě ustálené judikatury SDEU a NSS vztahující se k problematice karuselových podvodů na DPH lze učinit závěr, že jedinou možností správce daně, jak napravit již vzniklý stav a znemožnit plátcem uplatnit si nárok na odpočet daně z podvodem zatížené transakce, je aplikovat princip, že plátcem věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

## **4 Analýza karuselových podvodů**

První část této kapitoly bude věnována rozboru základního postupu správce daně při ověřování obchodních transakcí, u kterých existuje podezření na daňový únik. Ve druhé části této kapitoly jsou uvedena opatření zaváděná EU za účelem omezení podvodů na DPH na území členských států. V následující kapitole jsou popsána a následně zhodnocena současná legislativní opatření přijatá v ČR s cílem zabránit daňovým únikům na DPH. Obsahem poslední kapitoly jsou doporučení pro omezení karuselových podvodů a jejich následné zhodnocení.

### **4.1 Postup správce daně při ověřování transakcí podezřelých z daňového úniku**

V rámci této kapitoly bude popsán základní postup správce daně při ověřování nároku na odpočet daně u rizikových plnění s cílem odhalit i úniky většího rozsahu jako jsou karuselové podvody.

#### **4.1.1 Ověřování nároku na odpočet daně**

Vzniknou-li správci daně pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání, vyzve plátce k odstranění těchto pochybností, popř. u plátce zahájí daňovou kontrolu. Správcem daně by měly být v první řadě prověřeny základní skutečnosti pro uplatnění nároku na odpočet daně vyplývající ze ZDPH, popř. z judikatury SDEU a NSS, mezi které patří:

- prověřit, zda daňový subjekt uvedený na daňových dokladech byl k datu uskutečnění zdanitelného plnění plátcem daně,
- prověřit, zda se nejedná o fiktivní plnění a zda plnění bylo opravdu uskutečněno plátcem uvedeným na daňovém dokladu,
- prověřit, zda dané plnění je skutečně předmětem daně a poté prověřit, zda dané plnění je skutečně přijatým zdanitelným plněním či plněním osvobozeným od daně a
- prověřit správné vyhodnocení místa plnění v případě několika dodávek zboží s jednou přepravou.

Tyto skutečnosti představují výchozí podmínky zakládající možnost uplatnění nároku na odpočet daně. Jejich základní charakteristika je uvedena níže.

***Prověřit, zda daňový subjekt uvedený na daňových dokladech byl k datu uskutečnění zdanitelného plnění plátcem daně***

Dle ZDPH je plátce daně oprávněn k nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem daně. V první řadě by mělo být správcem daně ověřeno, zda dodavatel uvedený na daňovém dokladu byl k datu uskutečnění zdanitelného plnění plátcem.

***Prověřit, zda se nejedná o fiktivní plnění a zda plnění bylo opravdu uskutečněno plátcem uvedeným na daňovém dokladu***

Správce daně by měl prověřit, zda plnění deklarovaná v daňovém přiznání podaném plátcem daně byla opravdu uskutečněna. To znamená, zda zboží u přijatých zdanitelných plnění bylo skutečně plátcem daně dodáno a zda zboží fyzicky existuje.

Dle judikátu NSS EURO PRIM ze dne 30. 1. 2008, je daňový subjekt, u kterého má správce daně pochybnosti o faktickém dodání zboží, povinen správcem daně prokázat, že fakticky obdržel předmětné zboží v daném období a v uvedeném množství a že dané zboží obdržel právě od subjektu, který je uveden na daňovém dokladu předloženém správcem daně. Pokud je správcem daně ověřeno, že zboží bylo daňovému subjektu skutečně dodáno, tedy že v předmětné době skutečně existovalo, následuje zjištění toho, zda bylo skutečně dodáno osobou uvedenou na daňovém dokladu.

V souladu s judikaturou NSS (viz judikát NSS EURO PRIM ze dne 30. 1. 2008) musí být prokazatelné, že zboží bylo daňovému subjektu dodáno přepravcem, jehož jednání musí být přiřitatelné osobě uvedené na daňovém dokladu. To znamená, že daňový subjekt musí být schopen prokázat, že zboží přijal od osoby, o níž mohl v souladu s dostupnými informacemi a obchodními zkušenostmi oprávněně předpokládat, že její chování je přiřitatelné subjektu, který má být dle daňového dokladu dodavatelem.

***Prověřit, zda dané plnění je skutečně předmětem daně a poté prověřit, zda dané plnění je skutečně přijatým zdanitelným plněním či plněním osvobozeným od daně***

K odpočtu daně na vstupu je plátce dle ZDPH oprávněn pouze v případě, kdy je daň na vstupu uplatněna v souladu se ZDPH. Správcem daně by mělo být prověřeno, zda ze strany daňových subjektů došlo ke správnému vyhodnocení povahy uskutečněných plnění.

Jedná se např. o situaci, kdy je plátcem daně chybně vyhodnoceno místo plnění. Plátcem si dodají zboží s místem plnění mimo tuzemsko, avšak dodavatel toto plnění nesprávně zdaní

a odběratel si následně chybně uplatňuje z takto vystaveného daňového dokladu nárok na odpočet daně.

### ***Prověřit správné vyhodnocení místa plnění v případě několika dodávek zboží s jednou přepravou***

Dle judikatury SDEU (např. Rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006, EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-245/04 nebo Rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 2010, Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën, Staatssecretaris van Financiën, C-430/09), je-li totéž zboží předmětem dvou nebo více po sobě následujících dodání mezi několika daňovými subjekty, avšak fyzicky je zboží předmětem pouze jediné přepravy uvnitř území EU, může být tato přeprava přiřazena pouze jedinému plnění a pouze tato dodávka je považována za osvobozené plnění dle šesté směrnice a ZDPH. Pouze tato dodávka je tedy považována za intrakomunitární plnění (za tzv. průběžnou dodávku), u které je místo plnění určeno dle § 7 odst. 2 ZDPH, a ostatní transakce jsou dodáním zboží bez přepravy (tzv. klidové dodávky), u kterých je místo plnění určeno dle § 7 odst. 1 ZDPH. V závislosti na správném určení místa plnění se tak může např. stát, že dodávka zboží mezi dvěma českými plátcem daně působící na pohled jako klasická tuzemská dodávka nemá místo plnění dle § 7 ZDPH v ČR, a tudíž není tuzemským uskutečněným zdanitelným plněním dle ZDPH. Uvede-li dodavatel nesprávně na daňovém dokladu daň na výstupu, nelze odběrateli uznat nárok na odpočet daně z tohoto plnění, neboť se jedná o plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

V případě několika dodávek mezi daňovými subjekty více členských států EU, které jsou realizovány pouze jednou přepravou zboží, by tak mělo být správcem daně ověřeno, zda byla přeprava přiřazena ke správnému plnění a zda bylo v závislosti na tom správně vyhodnoceno místo plnění tak, aby se jednalo o zdanitelné plnění a odběratel měl nárok na odpočet daně na vstupu.

### ***Zhodnocení činností správce daně vedoucích k prověření nároku na odpočet daně u transakcí podezřelých z daňového úniku***

Pokud správce daně zjistí, že není plátcem splněna některá ze základních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně uvedených v této kapitole, zamítne plátcem uplatňovaný nárok na odpočet daně, čímž buď sníží plátcem uváděný nadměrný odpočet, nebo vyměří či dle povahy řízení doměří vlastní daň. Správce daně se již v takovém případě dále nezabývá prověřováním skutečností, zda plátce daně nebyl zapojen do karuselového podvodu, neboť

nárok na odpočet daně mu nepřísluší z titulu nedodržení základních podmínek stanovených v ZDPH.

Avšak v případě, kdy je správcem daně na základě skutečností uvedených v této kapitole ověřeno, že předmětem obchodní transakce je zdanitelné plnění, které bylo skutečně zrealizováno (nejedná se o fiktivní plnění), bylo správně vyhodnoceno místo plnění, dodavatel byl k datu uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“) plátcem a plnění bylo uskutečněno osobou uvedenou na daňovém dokladu, ale správce daně má přesto pochybnosti o předmětných obchodních transakcích, nastává prověření skutečnosti, zda daňový subjekt nebyl zapojen do karuselového podvodu.

Přetrvávající pochybnosti správce daně pramení zejména ze zjištění, že u dodavatele, popř. některého ze subdodavatelů plátce nebyla uhrazena daňová povinnost na DPH příslušnému správci daně. Obvykle jsou dále naplněny také některé ze základních skutečností uvedených v kapitole 3.2.2, jako např. obchodování s rizikovými komoditami, extrémně nízká marže při vysokých obratech či nenadálý nárůst obrátů plátce na vstupu i výstupu u tuzemských nebo intrakomunitárních plnění.

#### **4.1.2 Prověřování účasti daňového subjektu na karuselovém podvodu**

Prověřování rizikových transakcí a posléze také dokazování účasti na karuselovém podvodu představuje pro správce daně obtížný a časově náročný proces. Správci daně mají při prověřování těchto obchodních transakcí omezené možnosti a na základě pouhé kontroly dokladů je náročné plátcem daně prokázat účast na karuselovém podvodu (Nejvyšší kontrolní úřad, 2010).

V případě, kdy jsou správcem daně ověřeny skutečnosti uvedené v předchozí kapitole, je podstatné dále zjistit a prověřit ostatní účastníky případného řetězce, tj. dodavatele, subdodavatele a odběratele daňového subjektu.

Jelikož plátcem vystupující jako dodavatelé, subdodavatelé či odběratelé jsou většinou místně příslušní různým správcům daně, je jedinou možností správce daně při zajištění a prověření veškerých dokladů a informací vztahujících se k rizikovým obchodním transakcím, výměna informací, a to na národní i mezinárodní úrovni. Na národní úrovni dochází k výměně informací na základě dožádání dle § 17 DŘ, kdy správce daně pověří zjištěním informací jiného správce daně, který je místně příslušný dodavateli, popř. odběrateli. Výměna informací na mezinárodní úrovni probíhá ve smyslu nařízení Rady 904/2010. Ačkoliv se EU snaží proces výměny informací mezi jednotlivými členskými státy

co nejvíce urychlit, problémem této mezinárodní výměny informací stále zůstává zpoždění ve zjištění potřebných informací správcem daně.

Obsahem této kapitoly je vysvětlení základní skutečnosti, kterou by měl správce daně v rámci pochybností o účasti plátce na karuselovém podvodu prověřit a na základě které je v souladu s judikaturou SDEU a NSS oprávněn neuznat plátcí nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.

***Prověřit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu a zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována***

V souladu s judikaturou SDEU je nárok na odpočet daně na vstupu v případě zjištění karuselového podvodu na DPH chráněn pouze v případě, kdy daňový subjekt uplatňující si nárok na odpočet daně nevěděl a ani nemohl na základě všech objektivních skutečností vědět, že předmětné plnění je součástí podvodu na DPH.

Důkazní břemeno ohledně toho, zda daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH, je na straně správce daně. Povinnost nashromáždit dostatek důkazních prostředků, aby mohl daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně, má správce daně u každé takové transakce jednotlivě. Toto je patrné i z rozsudků správních soudů vztahujících se ke společnosti PRIMOSSA a.s., kdy správce daně prověřoval řadu transakcí v průběhu několika zdaňovacích období a řadu nároků na odpočet daně plátcí neuznal. Platební výměr za každé zdaňovací období potom byl na základě žalob a kasačních stížností řešen u soudu jednotlivě. V těch případech, kde soud postrádal dostatek důkazních prostředků pro neuznání nároku na odpočet daně a vyvrácení tvrzení daňového subjektu, rozhodl ve prospěch společnosti PRIMOSSA a.s. Správce daně se v řízení musí zabývat otázkou dobré víry daňového subjektu, a to pochopitelným a přezkoumatelným způsobem. Z odůvodnění musí být patrné, proč správce daně usuzuje, že daňový subjekt nejednal v dobré víře, a že tedy věděl nebo vědět mohl, že se účastní podvodu na DPH.

Na základě výše uvedeného lze vyvodit závěr, že každý daňový subjekt prvotně vystupuje vůči správci daně jako osoba, která si není vědoma možnosti potencionálního podvodu na DPH. Opak lze daňovému subjektu tvrdit pouze tehdy, pokud správce daně prokáže, že jediným racionálním vysvětlením chování daňového subjektu a podmínek jeho obchodování je podvod na DPH. Potom lze v souladu s judikaturou SDEU i NSS konstatovat, že daňový subjekt o podvodu věděl či vědět mohl.

V souladu s judikaturou SDEU (např. judikát SDEU Kittel) je nárok na odpočet daně na vstupu u daňového subjektu zachován v takovém případě, přijme-li plátce daně veškerá

opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, aby se vyhnul situaci, že jeho plnění je součástí podvodu, ať už podvodu na DPH či jiného. Pokud je správce daně schopen prokázat, že plátce na základě objektivních skutečností nepřijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, aby se vyhnul situaci, že jeho plnění je součástí podvodu na DPH, lze předpokládat, že plátce věděl nebo přinejmenším vědět měl a mohl, že předmětné plnění je součástí podvodu na DPH.

Předpokládá se, že podnikatelský subjekt ve svém vlastním zájmu učiní taková opatření, která budou vést k minimalizaci jeho podnikatelského rizika, k výběru bezproblémových obchodních partnerů a k obchodování na základě běžných obchodních podmínek.

Na neopatrnost daňového subjektu při uzavírání obchodního kontraktu, popř. na realizaci transakcí neodpovídajících běžným obchodním podmínkám, lze na základě rozsudků NSS usuzovat na základě:

- neověření totožnosti a hodnověrnosti obchodního partnera,
- absence písemné kupní smlouvy či jiné smluvní dokumentace (veškeré smlouvy a ujednání mezi smluvními stranami probíhají ústně),
- pravidelné úhrady plateb vysokých částek jiným způsobem než převodem peněz (např. v hotovosti nebo postupováním pohledávek v rámci účastníků obchodního řetězce),
- úhrady plnění před obdržením zboží, tam kde je běžné platit až po převzetí a naopak,
- vstup daňového subjektu na nový a jemu neznámý trh bez zjištění základních skutečností, principů a charakteristik trhu,
- neověření obvyklé ceny obchodovaného zboží v případě, že se jedná o zboží daňovému subjektu neznámé a prvně pořizované,
- ceny vyžadované za obchodované zboží, která několikanásobně převyšuje reálnou cenu daného produktu,
- ceny obchodovaného zboží představující pro daňový subjekt minimální zisk,
- neobvyklý způsob předávání zboží vzhledem k jeho vlastnostem a ceně,
- neprovádění kontrol zboží v závislosti na jeho charakteristice (např. ověření ryzosti zlata) apod.

Daňovému subjektu a následně v rámci prověřování obchodních transakcí i správci daně může leccos napovědět také skutečnost získání obchodních partnerů. U karuselových podvodů na DPH je často podnikajícímu subjektu nabídnuto zboží jednou osobou a v zápětí je totéž zboží poptáváno osobou jinou, a to může probíhat opakovaně.



## 4.2 Boj proti karuselovým podvodům v prostředí Evropské unie

Podle odhadů Evropské komise vznikají členskými státy EU z důvodů daňových úniků ročně ztráty ve výši asi 1 bilionu eur (Evropská komise, 2012). Evropské instituce se snaží proti těmto ztrátám bojovat prostřednictvím řady opatření, která mohou podpořit vytvoření spravedlivějších daňových systémů členskými státy EU tím, že dojde k omezení daňových úniků, a tedy ke zvýšení příjmů veřejných rozpočtů jednotlivých členskými státy.

V roce 2010 bylo vydáno nařízení Rady 904/2010. Rada EU v něm mj. uvádí, že k dokončení vnitřního trhu v rámci harmonizace daní je nezbytné vytvořit společný systém pro spolupráci mezi členskými státy, a to především v oblasti výměny informací mezi příslušnými orgány členskými státy s cílem správného uplatňování DPH na dodání zboží, poskytnutí služeb, pořízení zboží uvnitř EU a dovoz zboží. V boji proti karuselovým podvodům je nutné vytvořit mnohem rychlejší režim výměny informací, který bude zahrnovat rozsáhlejší a cílenější informace. V rámci tohoto nařízení byla zřízena síť pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy zvaná EUROFISC, jejímž úkolem je usnadnit spolupráci členskými státy v rámci boje proti podvodům na DPH. Nařízení Rady 904/2010 rovněž upravuje oblast výměny informací na žádost, u které je stanovena lhůta poskytnout žádané informace nejpozději do tří měsíců ode dne přijetí žádosti, a v případě, kdy příslušný orgán již danou informací disponuje, poskytne ji dožadujícímu orgánu do 1 měsíce.

Dne 6. 12. 2012 představila Evropská komise Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům, který obsahuje více jak 30 opatření, která by měla vést k zamezení daňových úniků a podvodů. Návrhy na budoucí iniciativy a opatření jsou rozděleny na opatření zavedená v krátkodobém horizontu (rok 2013), střednědobém horizontu (rok 2014) a dlouhodobém horizontu (po roce 2014).

Evropská komise zejména zdůrazňuje nutnost zlepšení správní spolupráce mezi správci daně jednotlivých členskými státy vedoucí zejména k rychlejší a intenzivnější výměně informací mezi členskými státy.

Pro oblast karuselových podvodů na DPH navrhuje Evropská komise volitelné uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti u vybraného zboží a služeb podléhajících vysoké rizikovitosti podvodů.

V roce 2010 byla přijata Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. 3. 2010, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů (dále jen „Směrnice Rady ze dne 16. 3. 2010“). Na základě této směrnice mohou členské státy

využít do 30. 6. 2015 na dobu alespoň dvou let režim přenesení daňové povinnosti pro převod povolenek na emise skleníkových plynů.

V červenci 2013 byla přijata Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. 7. 2013, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. Na základě článku 199a směrnice o DPH, který byl touto směrnicí novelizován, mohou členské státy do 31. 7. 2018 na dobu alespoň dvou let zavést ve svých vnitrostátních zákonech režim přenesení daňové povinnosti u stanovených zboží a služeb, kterými je např. dodání mobilních telefonů, obilovin a technických plodin nebo dodání surových či polozpracovaných kovů. Touto směrnicí byla zároveň prodloužena lhůta pro použití režimu přenesení daňové povinnosti u převodu povolenek na emise skleníkových plynů z 30. 6. 2015 do 31. 12. 2018.

V červenci 2013 byla kromě výše uvedené směrnice přijata také Směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. 7. 2013, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH. Touto směrnicí byl do směrnice o DPH vložen nový článek 199b, na základě kterého mohou členské státy odchylně od článku 193 označit za osobu povinnou k dani příjemce zdanitelného plnění, tzn. použít režim přenesení daňové povinnosti i u dodání zboží či poskytnutí služby neuvedených v článcích 199 a 199a, a to jako zvláštní opatření mechanismu rychlé reakce za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým podvodům, které mohou vést ke značným a nenapravitelným finančním ztrátám. Toto opatření lze využít na dobu nejvýše 9 měsíců.

### **4.3 Boj proti karuselovým podvodům v České republice**

Na základě doporučení a směrnic EU již bylo do ZDPH v ČR zakotveno několik ustanovení, jejichž hlavním cílem je omezit daňové úniky na DPH.

První krok pro omezení karuselových podvodů lze spatřovat ve zpřísnění podmínek souvisejících s registrací k DPH a v omezování registrací u plátců porušujících povinnosti stanovené ZDPH tak, aby docházelo k redukci plátců s nepoctivými či podvodnými úmysly. Správce daně má možnost zrušit plátcovi registraci k DPH z moci úřední mj. také z důvodů závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daně. V případě, kdy je daňovému subjektu zrušena registrace k DPH z tohoto důvodu, nemůže se znovu zaregistrovat jako plátcé dříve než po uplynutí 1 roku ode dne zrušení registrace.

Samotný problém karuselových podvodů však tkví v tom, že jedním z plátců v řetězci, obvykle plátcem typu MT, není zaplacená daňová povinnost na DPH, čímž dochází k fiskální

ztrátě. Pro řešení tohoto problému již bylo přijato několik legislativních opatření, jejichž cílem je dostat do státního rozpočtu finanční prostředky z neuhrazené daňové povinnosti. Tato opatření si kladou za cíl znemožnit účastníkům daňového úniku účinně provést mechanismus karuselového podvodu, a nezákonně se tak obohatit o finanční prostředky ve formě nezaplacené vlastní daně. K těmto legislativním ustanovením lze zařadit:

- § 109 ZDPH – ručení příjemce zdanitelného plnění,
- § 92a ZDPH – režim přenesení daňové povinnosti,
- § 103 ZDPH – zvláštní ustanovení o zajištění úhrady za nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň,
- § 109a ZDPH – zvláštní způsob zajištění daně.

V rámci této kapitoly budou popsána a zhodnocena jednotlivá opatření zakotvená do ZDPH z důvodu poklesu daňových úniků na DPH. Nejdříve budou uvedena legislativní opatření vztahující se ke zpřísnění podmínek souvisejících s registrací k DPH, k omezování počtu registrací u plátců porušujících povinnosti stanovené ZDPH a ke změnám v oblasti zdaňovacího období. Následně budou popsána také legislativní opatření zaměřená na řešení samotného problému karuselového podvodu, tj. nezaplacení daňové povinnosti do veřejného rozpočtu jedním z článků řetězce.

#### **4.3.1 Redukce plátců s nepoctivými či podvodnými úmysly, zrušení registrace z moci úřední a úprava zdaňovacího období**

S účinností od 1. 1. 2013 byla novelou ZDPH změněna úprava zdaňovacího období a došlo ke zpřísnění podmínek pro nově registrované plátce. Důvodem této novelizace bylo zejména zamezit daňovým únikům na DPH spočívajících v rozdílném zdaňovacím období plátců, kdy odběratel jakožto měsíční plátce si uplatňoval nárok na odpočet z přijatého plnění od dodavatele, který byl čtvrtletním plátcem, avšak který daňovou povinnost z uskutečněného plnění k termínu pro podání daňového přiznání nepřiznal nebo správci daně neodvedl. Z důvodu rozdílných zdaňovacích období u dodavatele a odběratele toto mohlo být správci daně známo nejdříve 25 dní po skončení kalendářního čtvrtletí, tedy k termínu pro podání daňového přiznání dodavatele. Odběrateli jakožto měsíčnímu plátci však již byl k tomuto datu nárok na odpočet daně uznán, popř. i vyplacen nadměrný odpočet.

Od 1. 1. 2013 je zdaňovacím obdobím plátce vždy kalendářní měsíc s výjimkou případů uvedených v § 99a a § 99b ZDPH. Za podmínek uvedených v § 99a ZDPH lze změnit zdaňovací období z kalendářního měsíce na kalendářní čtvrtletí, nově však je stanoveno, že

v kalendářním roce, ve kterém byl plátce registrován, a i v roce následujícím je zdaňovacím obdobím plátce vždy kalendářní měsíc.

Neplní-li si plátce své povinnosti vztahující se ke správě DPH, zruší správce daně v souladu s ustanovením § 106 odst. 2 ZDPH plátci registraci z moci úřední. Dle tohoto ustanovení správce daně zruší registraci plátce, který závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně a současně nedosáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců obratu vyššího než 1 mil. Kč. Za závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě daně může být považováno např. opakované nepodání daňového přiznání k DPH dle § 101 ZDPH.

V návaznosti na ustanovení § 106 odst. 2 ZDPH došlo s účinností od 1. 1. 2013 k úpravě dobrovolné registrace plátce.

Registrace plátce je obecně upravena v § 94 až § 96 ZDPH. Dobrovolná registrace je upravena v ustanovení § 94a ZDPH, podle kterého se může dobrovolně registrovat jako plátce osoba povinná k dani, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně.

Dle § 94a odst. 3 ZDPH se nemůže osoba povinná k dani dobrovolně zaregistrovat jako plátce DPH dříve než po uplynutí 1 roku ode dne, kdy jí byla zrušena registrace plátce z důvodu závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daně.

Jelikož pro fungování mechanismu karuselového podvodu je důležité, aby všichni účastníci řetězce byli plátcí DPH, mohou mít zmiňovaná ustanovení vliv na omezení řetězových podvodů. Velmi příznivě lze zejména hodnotit ustanovení upravující změnu zdaňovacího období, neboť povinné měsíční zdaňovací období u nově registrovaných plátců povede k rychlejší aktivitě správců daně. Účinně lze rovněž hodnotit ustanovení o omezení dobrovolné registrace u subjektů, kterým byla zrušena registrace z moci úřední z důvodu závažného porušení povinností při správě daně.

Zrušení registrace z moci úřední z tohoto důvodu může dočasně znemožnit nepoctivým účastníkům řetězce jejich úmysl získat neoprávněně finanční prostředky ve formě neuhrazené vlastní daňové povinnosti. Z dlouhodobého hlediska však je zcela v souladu s platnou legislativou, že fyzická osoba, která byla statutárním orgánem a společníkem právnické osoby – plátce DPH, které byla zrušena registrace k DPH z moci úřední z důvodu neplnění povinností plátce, zaregistruje jako plátce DPH jinou právnickou osobu, v níž je rovněž statutárním orgánem. Z tohoto hlediska se jeví ustanovení § 106 odst. 2 ZDPH jako nepříliš účinné v boji proti karuselovým podvodům, neboť nepoctivé aktivity se jen přesouvají z jednoho plátce na druhého.

### 4.3.2 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Ručení za nezaplacenou daň vychází z článku 205 směrnice o DPH a je upraveno v § 109 ZDPH. V České republice bylo toto ustanovení do ZDPH poprvé zavedeno s účinností od 1. 4. 2011. Jednalo se o případy, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, že dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody nebo že poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostane do situace, kdy nemůže daň zaplatit.

S účinností od 1. 1. 2012 byla právní úprava vztahující se k ručení příjemce zdanitelného plnění rozšířena o případ, kdy je úplata za předmětné plnění provedena zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.

Nejnovější změna týkající se úpravy ručení za nezaplacenou daň byla zavedena do ZDPH s účinností od 1. 1. 2013. Navrhovaná opatření zákona měla vést k vyššímu výběru DPH do státního rozpočtu a k zefektivnění boje proti daňovým únikům na DPH. Do ZDPH byl s účinností od 1. 1. 2013 zaveden institut nespolehlivého plátce a s tím související ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň v případě, kdy v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění byl poskytovatel plnění označen za nespolehlivého plátce, a dále ručení příjemce zdanitelného plnění v případě úhrady na nezveřejněný účet. S účinností od 1. 1. 2014 bylo ručení příjemce zdanitelného plnění v případě úhrady na jiný účet než na účet, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, omezeno na případy, kdy úplata za toto plnění převyšuje dvojnásobek částky stanovené zákonem pro omezení plateb v hotovosti<sup>10</sup> jako hodnota, při jejímž překročení je poskytovatel platby povinen provést platbu bezhotovostně<sup>11</sup>.

Institut nespolehlivého plátce je upraven v § 106a ZDPH, podle něhož rozhodne správce daně o tom, že daný plátce je nespolehlivým plátcem v případě, kdy poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně. V souvislosti s novelou ZDPH byla Generálním finančním ředitelstvím vydána dne 4. 1. 2013 Informace k aplikaci §106a ZDPH (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení (dále jen „informace GFR § 106a“), která poté byla dne 5. 12. 2013 Dodatkem č. 1 k informaci GFR § 106a rozšířena. Na základě této informace jsou charakterizována porušení povinností plátce, která jsou pro účely aplikace

<sup>10</sup> Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů

<sup>11</sup> Dle § 4 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů činí tato částka 350.000,- Kč

institutu nespolehlivého plátce považována za závažná. Jedná se o případy, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, a to tím, že:

- správce daně plátcí vyměří nebo doměří daň podle pomůcek v minimální výši 500 tis. Kč,
- plátce se zapojil do obchodů, u kterých existuje opodstatněná obava, že nebude uhrazena DPH, správcem daně byl vydán zajišťovací příkaz a tento nebyl ve lhůtě uhrazen,
- je u plátce po dobu tří po sobě jdoucích měsíců zaznamenán kumulativní nedoplatek v minimální výši 10 mil. Kč nebo
- správce daně plátcí neuzná uplatňovaný nárok na odpočet daně (odpočet daně je snížen min. o 500 tis. Kč) a vyměří nebo doměří daň odlišně od tvrzení plátce, přičemž vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti.

Ve všech výše uvedených případech se přitom musí jednat o porušení povinností po datu účinnosti novely zákona, tj. po 1. 1. 2013, a v případě neuznání uplatňovaného odpočtu daně v minimální výši 500 tis. Kč a vyměření nebo doměření daně odchylně od plátce musí být navíc příslušné rozhodnutí správce daně vydáno po 1. 1. 2014.

V důvodové zprávě k návrhu ZDPH bylo předpokládáno, že nespolehlivým plátcem bude označeno 23 až 28 tisíc plátců. Na základě vývoje v této oblasti lze ale předpokládat, že počet plátců označených za nespolehlivé plátce bude značně nižší. V ČR je v současné době registrováno k dani z přidané hodnoty cca 0,5 milionu aktivních plátců, což představuje pro odběratele velmi nízkou pravděpodobnost přijetí zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce.

Správce daně označí plátce za nespolehlivého na základě rozhodnutí, proti němuž se lze do 15 dnů ode dne doručení odvolat a podané odvolání má odkladný účinek.

V souladu s výše uvedenými skutečnostmi lze usuzovat, že prohlášení plátce za nespolehlivého představuje časově delší a náročnější proces.

V případě karuselových podvodů je reálné využít institut ručení za nezaplacenou daň u daňového subjektu, který přijímá zdanitelné plnění od plátce typu MT. Vzhledem k tomu, že po uskutečnění několika obchodních transakcí plátce typu MT zmizí a stane se pro správce daně nekontaktní, lze usuzovat, že institut nespolehlivého plátce nebude v rámci těchto daňových úniků příliš účinný, jelikož k případnému označení plátce typu MT za nespolehlivého plátce by s největší pravděpodobností došlo až po uskutečnění podvodných obchodních transakcí, což by už nepředstavovalo pro příjemce povinnost ručení za daň z tohoto plnění, jelikož k DUZP ještě plátce nespolehlivým plátcem nebyl.

Pro účely karuselových podvodů se jeví jako nejúčinnější z výše uvedených ustanovení § 109 odst. 1 ZDPH, tedy případy, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, jestliže v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň nebude úmyslně zaplacená, dojde ke zkrácení daně nebo se poskytovatel plnění dostane do takového postavení, kdy nemůže daň zaplatit. Využití této právní úpravy je v praxi komplikováno skutečností, že důkazní břemeno při prokazování důvodů ručení leží na správci daně. Správce daně je tedy ten, kdo v takovém případě musí prokázat, že příjemce zdanitelného plnění toto věděl nebo vědět měl a mohl.

#### **4.3.3 Režim přenesení daňové povinnosti**

Režim přenesení daňové povinnosti, tzv. tuzemský reverse-charge vychází z článku 199 směrnice o DPH, dle kterého mohou členské státy ve svých vnitrostátních zákonech stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, které je dodáno vybrané zboží nebo poskytnuta vybraná služba. ČR tento režim využívala od roku 2006 pro dodávání zlata, novelou zákona s účinností od 1. 4. 2011, popř. s odloženou účinností od 1. 1. 2012 byl režim přenesení daňové povinnosti rozšířen i na jiné komodity, a to na:

- dodání odpadu a šrotu,
- převod povolenek na emise skleníkových plynů<sup>12</sup> a
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací (účinnost od 1. 1. 2012).

Důvodem pro zavedení režimu přenesení daňové povinnosti bylo zejména snížit množství úniků na DPH u komodit s vysokým rizikem podvodů.

V rámci novely zákona, která s účinností od 1. 4. 2011 přidala do ZDPH nové ustanovení týkající se režimu přenesení daňové povinnosti, bylo v důvodové zprávě k zákonu navrhováno i ustanovení zahrnující uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v případě dodání benzínu a nafty plátcí daně po překročení stanoveného limitu, neboť se jedná o komodity, které v ČR představují vysokou rizikovost podvodů. O schválení možnosti použití tohoto režimu musela ČR požádat Evropskou komisi, neboť uplatnění tuzemského reverse-charge pro tuto komoditu směrnice o DPH neumožňovala. Komise ale tento záměr zamítla, a proto bylo toto ustanovení z konečného znění ZDPH vypuštěno.

Dle § 92a ZDPH je plátcem, který uskutečnil plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti nebo pro kterého bylo takové plnění uskutečněno, povinen vést v evidenci pro daňové účely daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) odběratele, popř. dodavatele,

---

<sup>12</sup> Toto ustanovení bylo do ZDPH implementováno na základě Směrnice Rady ze dne 16. 3. 2010. Toto ustanovení pozbývá platnosti dnem 1. 7. 2015.

DUZP, základ daně, rozsah a předmět plnění. Plátce je zároveň povinen odevzdat správci daně elektronicky ve lhůtě pro podání daňového přiznání k DPH výpis z evidence pro daňové účely obsahující výše uvedené informace.

Režim přenesení daňové povinnosti se za dobu své platnosti v ZDPH ukázal jako cílené a účinné opatření v boji s daňovými úniky na DPH. Elektronicky odevzdávaný výpis z evidence usnadňuje správcům daně křížovou kontrolu mezi údaji uváděnými dodavateli a odběrateli.

Toto ustanovení vystupuje jako jedno ze zásadních opatření v boji proti karuselovým podvodům. Problémem v této oblasti je ovšem skutečnost, že režim přenesení daňové povinnosti byl zaveden pouze na vybrané komodity, a pro účastníky karuselových podvodů tak není problém přenést podvodné úmysly na jiné druhy plnění.

#### **4.3.4 Zvláštní ustanovení o zajištění úhrady za nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň**

Ustanovení § 103 ZDPH, které je účinné od 1. 1. 2012, upravuje situace, za kterých je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání, a to v případech, hrozí-li nebezpečí z prodlení. Obecně je institut zajišťovacího příkazu upraven v § 167 DŘ, dle kterého je ale zajišťovací příkaz v případě nebezpečí prodlení vykonatelný až okamžikem oznámení daňovému subjektu, tj. jeho doručením. Ustanovení § 103 ZDPH by tedy mělo přispět k zajištění peněžních prostředků na účtu např. u plátců typu MT, kteří jsou pro správce daně nekontaktní a neuhradí DPH na výstupu, a to z důvodu rychlosti vykonatelnosti zajišťovacího příkazu.

Toto ustanovení ZDPH může v případě karuselových podvodů napomoci získat peněžní prostředky z jinak neuhrazené daňové povinnosti u plátce typu MT, a v podstatě tak nepoctivým účastníkům řetězce překazít jejich prvotní úmysl. Nicméně pro správce daně je toto ustanovení využitelné pouze v případě, kdy je správci daně s dostatečným předstihem známa skutečnost o podvodném jednání daňového subjektu, což je v praxi poměrně obtížné, neboť většinou vznikají správci daně pochybnosti až po podání daňového přiznání a neuhrazení vykazované daňové povinnosti.

#### **4.3.5 Zvláštní způsob zajištění daně**

Ustanovení § 109a ZDPH, které je v ZDPH účinné od 1. 4. 2011, umožňuje příjemci zdanitelného plnění uhradit dobrovolně za poskytovatele předmětného zdanitelného plnění daň přímo správci daně. Úhrada daňové povinnosti za poskytovatele zdanitelného plnění musí



být jednoznačně identifikovaná, a to uvedením poskytovatele i příjemce zdanitelného plnění, daní a dnem uskutečnění zdanitelného plnění nebo dnem přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.

Toto ustanovení dává příjemci zdanitelného plnění možnost uhradit DPH za poskytovatele v případě jakýchkoliv pochybností vůči poskytovateli zdanitelného plnění dříve, než by byl vyzván správcem daně jako ručitel, a předejít tak případnému ručitelskému závazku dle § 109 ZDPH.

Toto ustanovení je plně založeno na dobrovolnosti příjemce zdanitelného plnění, což je jeden z důvodů, proč toto ustanovení není plátcí DPH příliš využíváno.

#### **4.3.6 Zhodnocení dosavadních opatření pro zamezení karuselových podvodů**

Současný systém fungování DPH založený mj. na možnosti nároku na odpočet daně, jehož uplatnění je založeno čistě na tvrzení plátce bez vědomí správce daně, zda druhá strana obchodní transakce odvedla daň na výstupu z plnění, ze kterého je plátcem uplatňován nárok na odpočet, sám motivuje subjekty pro vznik daňových úniků a karuselových podvodů nevyjímaje.

Za první krok pro zmírnění karuselových podvodů lze považovat zpřísnění podmínek souvisejících s registrací k DPH a omezování registrací u plátců porušujících povinnosti stanovené ZDPH tak, aby docházelo k redukci plátců s nepoctivými či podvodnými úmysly. V této oblasti lze kladně hodnotit zejména opatření znemožňující daňovému subjektu zaregistrovat se dobrovolně k DPH do 1 roku od zrušení registrace z moci úřední z důvodů závažného porušení povinností při správě daně a dále zpřísnění podmínek v oblasti zdaňovacího období pro nově registrované plátce.

Druhým krokem vedoucím k omezení karuselových podvodů je zamezit fiskální ztrátě ve formě nezaplacené daňové povinnosti na DPH jedním z plátců v řetězci. Za nejúčinnější opatření zavedené v této oblasti lze považovat režim přenesení daňové povinnosti vycházející z článku 199 směrnice o DPH. Problémem u režimu přenesení daňové povinnosti na odběratele plnění je skutečnost, že je tento mechanismus zaveden pouze u vybraných komodit, u kterých se předpokládá největší rizikovost podvodů, což umožňuje účastníkům daňových úniků na DPH přenést své podvodné úmysly na jiné druhy komodit.

Za vhodné opatření v boji proti karuselovým podvodům lze považovat i ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň dle § 109 ZDPH. Toto opatření je však komplikováno skutečností, že u prokazování důvodů ručení leží důkazní břemeno na správci daně, který musí prokázat např. to, že plátce věděl nebo vědět měl a mohl, že nastane některá

ze skutečností uvedených v tomto ustanovení. U řady případů se jedná o náročné a obtížné dokazování.

Žádné z přijatých opatření v legislativní úpravě DPH nevede jednoznačně k zamezení karuselových podvodů. Otázkou však zůstává, jestli lze vůbec nalézt takové opatření, které by při zachování současného mechanismu DPH bylo v boji s karuselovými podvody zcela účinné.

#### **4.4 Doporučení pro omezení karuselových podvodů**

V závislosti na obecných příčinách vzniku daňových úniků by bylo možné diskutovat nad možnými zásahy do fungování DPH vedoucími k zamezení daňových úniků, jako např. nalezení efektivního daňového zatížení nebo snížení komplikovanosti DPH. Žádná z těchto změn by však nevedla k úplné eliminaci daňových úniků.

Pro boj s karuselovými podvody by nicméně bylo možné zavést taková systémová opatření, která by mohla při souběžných kontrolách ze strany správce daně a aktivních činnostech ze strany orgánů činných v trestním řízení vést ke snížení fiskální ztráty plynoucí z tohoto typu daňových úniků.

##### **4.4.1 Zdanění uskutečněných plnění v rámci EU**

Karuselové podvody uvnitř EU by bylo možné omezit změnou zdaňování plnění mezi členskými státy z principu státu určení, který je v rámci EU uplatňován v současné době, na princip státu původu, což znamená, že by zboží a služby byly zdaňovány v zemi původu. Evropská komise v Zelené knize (2010) uvádí, že by se tímto krokem vyřešila náchylnost nynějšího systému k podvodům, ale na druhou stranu by narostl počet plnění, u kterých by se více daňových subjektů stávalo osobami povinnými odvést DPH v jiném členském státě, než je stát, ve kterém sídlí.

Ačkoliv byl tento systém zdaňování dodávek uvnitř EU původním předpokladem Evropské komise, jeho zavedení se zdá být po čase fungování přechodného systému založeného na principu země určení nedosažitelné. Tento systém by vyžadoval větší harmonizaci sazeb DPH v rámci EU, což se jednotlivým členským státům nelíbí. Při nedostatečné harmonizaci sazeb DPH by systém navíc vedl k narušení hospodářské soutěže.

Změna současného mechanismu zdaňování plnění v rámci EU by přinesla i další dodatečné náklady, a to jak daňovým subjektům, tak správcům daně. V této souvislosti je nutné položit si otázku, zda výhody plynoucí ze zamezení řetězových podvodů na DPH by byly vyšší než nevýhody plynoucí z tohoto zásahu do fungování DPH.

#### 4.4.2 Přesun povinnosti platit daň na výstupu z dodavatele na odběratele

Jako účinný prostředek v boji proti karuselovým podvodům se ukázal režim přenesení daňové povinnosti, při kterém přechází povinnost přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění z dodavatele na odběratele. Tímto dochází prakticky k nemožnosti uskutečnění karuselového podvodu, neboť za plátce typu MT daň odvádí jeho odběratel, který si současně uplatňuje nárok na odpočet z tohoto přijatého plnění.

Problémem v této souvislosti je, že režim přenesení daňové povinnosti je v souladu se směrnicí o DPH zavedený jen na vybrané komodity, což umožňuje účastníkům karuselových podvodů přenést své podvodné úmysly na jiné druhy komodit.

Řešením v boji s karuselovými podvody by bylo u veškerého dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněných mezi dvěma plátcí daně přenést povinnost přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění z dodavatele na odběratele.

V Zelené knize (2010) Evropská komise předpokládá, že by využitím mechanismu přenesení daňové povinnosti u domácích plnění mezi podniky došlo k odstranění náchylnosti současného systému DPH k podvodnému jednání. Nutností tohoto mechanismu by ale byly dodatečné kontroly a oznamovací povinnosti plátců u tuzemských plnění, aby se zabránilo přesunu podvodných úmyslů na maloobchodní úroveň. Tento systém by navíc vedl ke zrušení zásady „dělených plateb“<sup>13</sup>, která je charakteristická pro systém DPH.

Zavedení mechanismu založeného na přenesení povinnosti přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění z dodavatele na odběratele u veškerého dodání zboží a poskytnutí služeb mezi dvěma plátcí daně by tedy mělo i vedlejší nepříznivé účinky, které by mohly výrazně ovlivnit současný systém fungování DPH.

#### 4.4.3 Kontrolní výkazy k DPH

Slovenská republika zavedla v rámci boje proti daňovým únikům nové opatření, a to systém centrální kontroly fakturace. Od 1. 1. 2014 vstoupila na Slovensku v platnost novela zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, na základě které začal na Slovensku platit mj. princip povinného odevzdávání kontrolního výkazu společně s podaným daňovým přiznáním k DPH.

Plátcí mají povinnost v kontrolním výkazu uvádět informace o přijatých a vydaných fakturách za příslušné zdaňovací období včetně identifikačního čísla dodavatele i odběratele, pořadového čísla faktury, data transakce, popř. data přijetí platby, základu daně, sazby daně

---

<sup>13</sup> Zásada dělených plateb je založena na tom, že plátce odvádí daň ze své přidané hodnoty.

a výše daně. Kontrolní výkaz se vztahuje na tuzemské dodávky zboží a služeb. Předpokladem Ministerstva financí Slovenské republiky (dále jen „SR“) je, že se faktury budou k sobě přiřazovat na základě variabilního symbolu, což umožní provádět křížovou kontrolu daňových povinností a odpočtů. Tato křížová kontrola by měla vést dle Ministerstva financí SR k odhalení tuzemských a přeshraničních řetězových podvodů, k odhalení nezákonných machinací s fakturami (např. vystavení fiktivních faktur, vícenásobné uplatnění nároku na odpočet daně z jedné faktury, nezařazení faktury dodavatelem do účetnictví, ale uplatnění nároku na odpočet daně odběratelem) a k monitorování rizikových plátců.

Problematika zavedení kontrolních výkazů k DPH v ČR je v poslední době poměrně diskutovaným tématem v souvislosti s omezením daňových úniků na DPH.

Zavedení systému povinného odevzdávání kontrolních výkazů v ČR by mohlo vést k omezení či ke zvýšení včasnosti odhalení daňových úniků, ať už přímo karuselových podvodů nebo jiných úniků na DPH. S každým podaným přiznáním k DPH by se odevzdával i výpis, který by představoval seznam přijatých a vydaných faktur včetně jejich variabilního symbolu, DIČ dodavatele nebo odběratele, DUZP, základu daně a výše daně (v podstatě v elektronické formě vedenou evidenci pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 ZDPH). Tyto údaje by byly následně křížově kontrolovány, což by vedlo k odhalení případů, kdy si odběratel uplatňuje z přijaté faktury nárok na odpočet daně, aniž by bylo předmětné plnění uvedeno dodavatelem v daňovém přiznání a odvedena z něj daň na výstupu. V ideálním případě by toto zjištění mohlo nastat ještě před koncem lhůty správce daně pro vrácení nadměrného odpočtu, což by mohlo vést k zahájení postupu k odstranění pochybností, a tím k ověření nároku na odpočet daně u odběratele a u dodavatele k odhalení potencionálního plátce typu MT před tím, než by byl nadměrný odpočet vyplacen daňovému subjektu.

Zde je nutné se pozastavit nad otázkou, že současný systém DPH podepřený judikaturou SDEU i NSS neumožňuje správci daně odepřít odběrateli jednajícímu v dobré víře nárok na odpočet daně jen z důvodu, že dodavatelem nebyla zaplacená daň na výstupu, neboť nelze automaticky předpokládat, že je odběratel součástí karuselového podvodu. Největším problémem v této souvislosti tedy stále zůstává v únosném časovém horizontu prokázat odběrateli, že věděl nebo přinejmenším vědět měl a mohl, že předmětné plnění je součástí podvodu na DPH.

Aby byl tento systém v praxi zcela účinný, bylo by nutné změnit i legislativní úpravu týkající se zdaňovacího období, a to tak, aby byla ze zákona zcela vypuštěna možnost zachovat si jako zdaňovací období kalendářní čtvrtletí. Párovat a elektronicky křížově

kontrolovat údaje o přijatých a vydaných fakturách může být rychle a efektivně možné jen v případě, kdy všichni plátcí budou mít jednotné zdaňovací období.

Pro maximální odhalení karuselových podvodů by bylo účinné, aby tento systém byl zaveden ve všech členských státech EU a aby bylo možné si navzájem sdělovat po zadání požadavku správce daně prostřednictvím automatizovaných systémů informace o dodavateli či odběrateli mezi členskými státy. Tím by mohla být významně zrychlena a ulehčena mezinárodní výměna informací, a bylo by tak možné např. v krátkém časovém horizontu zjistit, že obchodní transakce je součástí řetězce dodávek, ve kterém dochází ke krácení DPH.

Systém kontrolních výkazů k DPH by vedl ke zrychlení výměny informací mezi správci daně, ke zrychlení při odhalení pochybných transakcí a při vysledování pohybu zboží mezi daňovými subjekty v řetězci. Nicméně ani zavedení kontrolních výkazů a jejich křížové kontroly by nevedly k úplnému odstranění karuselových podvodů. Účastníci daňových úniků jsou mnohdy o krok dopředu oproti správci daně a zaváděným legislativním opatřením. Neúčinnost tohoto systému lze spatřovat zejména v případech, kdy plátce typu MT nevykazuje v daňovém přiznání vyšší hodnotu daňové povinnosti, kterou neodvede, ale vykazuje jen nízkou vlastní daň, popř. i nadměrný odpočet. V takových případech je obtížné pro správce daně v krátkém časovém horizontu vyhledat, zda u některého ze subjektů v řetězci chybí zaplacená daň na výstupu z uskutečněného zdanitelného plnění.

#### **4.4.4 Zhodnocení doporučovaných možností pro omezení karuselových podvodů**

Nastavení legislativních opatření při zachování současného systému DPH tak, aby vedly k úplnému odstranění karuselových podvodů, je v podstatě nemožné. Boj proti řetězovým podvodům je dlouhodobý proces, který neustále naráží na vynalézavost a kreativitu jejich účastníků.

Jelikož karuselové podvody často zasahují do více členských států EU, bylo by žádoucí pro účinný boj proti tomuto typu daňových úniků vytvořit strategii společnou pro celou EU. Nástroje zaváděné pouze uvnitř jednotlivých členských států nejsou v boji s karuselovými podvody efektivní.

Účinná v tomto boji by byla opatření založená na hlubších změnách současného systému DPH, jako je zdaňování uskutečněných plnění v rámci EU nebo přesun povinnosti platit daň na výstupu z dodavatele na odběratele. Tyto změny by však zároveň mohly přinést komplikace v jiných oblastech DPH, a dokonce by mohly podpořit vznik jiných druhů daňových úniků. Je proto otázkou, zda snížení fiskální ztráty plynoucí ze

zamezení řetězových podvodů by v konečném důsledku přineslo vyšší prospěch než komplikace spojené s těmito zásahy do mechanismu DPH.

Částečným řešením v boji s karuselovými podvody by bylo zavedení kontrolních výkazů a jejich křížové kontroly, ve kterém však lze spatřovat pouze nástroj pro rychlejší vyhledávání podvodem zasažených transakcí, jejich účastníků a pohybu zboží, nikoliv však prostředek pro úplné odstranění řetězových podvodů.

Aby tato opatření měla v praxi potřebný efekt, je nutné, aby byla neustále doprovázena systémem preventivních opatření zaměřených na potírání a odhalování daňových úniků a snižování motivace subjektů se podvodných aktivit vůbec účastnit. K těmto opatřením lze zařadit výchovu kvalitních specialistů pro oblast daňových úniků, a to jak u pracovníků správce daně, tak také u zaměstnanců orgánů činných v trestním řízení, a jejich neustálé proškolení, častější využívání procesních postupů správce daně, jako je daňová kontrola, postup k odstranění pochybností či místní šetření, zvýšení trestů za nelegální činnost daňového charakteru nebo zvýšení informovanosti obyvatelstva.

## 5 Závěr

Daň z přidané hodnoty, jako všeobecná daň ze spotřeby, je důležitou součástí daňového systému všech členských států EU. O jejím významu pro rozpočty jednotlivých členských zemí vypovídají mj. vysoké harmonizační tendence v rámci EU. V ČR tvoří největší část daňových příjmů veřejných rozpočtů právě DPH, a proto je mimořádně důležité zabránit daňovým únikům na této dani.

Cílem diplomové práce bylo popsat fungování karuselových podvodů na DPH, posoudit možnosti správce daně při odhalování a řešení tohoto typu daňových úniků, zhodnotit současná legislativní opatření vedoucí k jejich zamezení a navrhnout možná opatření k odstranění či zmírnění tohoto typu daňového úniku. Tato opatření byla navrhována zejména z pohledu možností jejich implementace do hmotného daňového předpisu, kterým je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Druhá kapitola diplomové práce byla věnována základní charakteristice daní, harmonizaci DPH v rámci EU, legislativní úpravě této daně v podmínkách ČR a stručnému náhledu do procesní úpravy daňového řízení.

Obsahem třetí kapitoly byla teorie daňových úniků se zaměřením na karuselové podvody na DPH. V rámci této kapitoly byly představeny vybrané rozsudky SDEU a NSS vztahující se k problematice karuselových podvodů.

Čtvrtá kapitola byla věnována postupu správce daně při prověřování transakcí podezřelých z daňového úniku. Dále byla uvedena a zhodnocena současná legislativní opatření zavedená v posledních letech do ZDPH a byla navrhována a zhodnocena doporučení vedoucí k omezení a zmírnění karuselových podvodů.

Karuselové podvody jsou formou daňových úniků na DPH, při kterých dochází k přeprodeji obchodovaného zboží (výjimečně i služeb, např. nájem reklamní plochy na stadionu) mezi několika plátcí daně, přičemž jeden z účastníků daň uvedenou na daňovém dokladu záměrně nezaplatí a druhý si nárokuje odpočet daně, čímž dochází k fiskální ztrátě ve výši neodvedené daně na výstupu. Karuselový podvod je obvykle realizován v řetězci několika plátců, jehož nezbytnou součástí je subjekt, který daň na výstupu správci daně neodvede.

Odhalování karuselových podvodů a jejich dokazování účastníkům podvodných aktivit provádějí správci daně. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o uplatnění nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, měl by v první fázi prověřit základní skutečnosti pro uplatnění nároku na odpočet daně vyplývající ze ZDPH, popř. z judikatury

SDEU a NSS. To znamená prověřit, že předmětem obchodní transakce je zdanitelné plnění, které bylo skutečně zrealizováno (nejedná se o fiktivní plnění), bylo správně vyhodnoceno místo plnění, dodavatel byl k DUZP plátcem a plnění bylo uskutečněno osobou uvedenou na daňovém dokladu. Zjistí-li správce daně, že plátcem není splněna některá z těchto základních podmínek, zamítne plátcí uplatňovaný nárok na odpočet daně.

V opačném případě, jsou-li správcem daně zjištěny další nedůvěryhodné skutečnosti, které zakládají pochybnosti, že dané plnění je součástí karuselového podvodu, pokračuje daňové řízení dalším šetřením. Tyto pochybnosti pramení zejména ze zjištění, že u dodavatele, popř. některého ze subdodavatelů plátce, nebyla uhrazena daňová povinnost na DPH příslušnému správci daně. Obvykle jsou správcem daně zjištěny i jiné skutečnosti zakládající pochybnosti o účasti plátce na karuselovém podvodu, jako např. obchodování s rizikovými komoditami, extrémně nízká marže při vysokých obratech či nenadálý nárůst obrátů plátce na vstupu i výstupu u tuzemských nebo intrakomunitárních plnění.

V průběhu šetření těchto pochybností musí správce daně prověřit, zda plátce věděl nebo vědět měl a mohl, že předmětné plnění je součástí podvodu na DPH. Toto prověřování vychází z judikatury SDEU a NSS, ze které vyplývá, že správce daně je oprávněn nepřiznat plátcí nárok na odpočet daně z transakce, u níž došlo na určitém článku řetězce k neodvedení daně, pouze v případě, kdy prokáže, že plátce věděl nebo vědět měl a mohl, že dané plnění je součástí podvodu na DPH. V případě, kdy správce daně prokáže, že plátce toto věděl nebo vědět měl a mohl, považuje se plátce za osobu účastnící se podvodu a nárok na odpočet mu není správcem daně přiznán.

V rámci prevence proti daňovým únikům se instituce Evropské unie i jednotlivé členské státy snaží aplikovat řadu opatření, která mají podpořit vytvoření spravedlivějších daňových systémů a mají vést k omezování daňových úniků. V ČR již bylo do ZDPH zakotveno několik ustanovení, jejichž cílem je omezení či zmírnění daňových úniků na DPH.

Za první krok v oblasti redukce karuselových podvodů lze považovat zpřísnění podmínek souvisejících s registrací k DPH a omezování registrací u plátců porušujících povinnosti stanovené ZDPH tak, aby docházelo k omezování plátců s nepoctivými či podvodnými úmysly. V této oblasti lze kladně hodnotit zejména opatření znemožňující daňovému subjektu zaregistrovat se dobrovolně k DPH do 1 roku od zrušení registrace z moci úřední z důvodu závažného porušení povinností při správě daně a dále zpřísnění podmínek v oblasti zdaňovacího období pro nově registrované plátce.

Druhým krokem pro omezení karuselových podvodů je zamezit fiskální ztrátě ve formě nezaplacené daňové povinnosti na DPH jedním z článků řetězce. Nejúčinnějším



opatřením zavedeným v této oblasti se jeví režim přenesení daňové povinnosti, který přesouvá povinnost odvést daň na výstupu z dodavatele na odběratele. Zde je však nevýhodou, že tento režim lze použít pouze na omezené druhy zboží a služeb.

V rámci diplomové práce byla navržena možná legislativní opatření vedoucí ke zmírnění karuselových podvodů na DPH. Z nich lze jmenovat především zavedení kontrolního výkazu k DPH, který by byl odevzdáván společně s daňovým přiznáním k DPH a který by zahrnoval základní informace vztahující se k uskutečněným a přijatým plněním. Křížové kontroly těchto výkazů by umožňovaly zrychlit výměnu informací mezi správci daně a vedly by ke zrychlení při odhalení pochybných transakcí a při vysledování pohybu zboží mezi plátcí v řetězci. Tento systém je možné považovat za vhodný podpůrný prostředek k odhalování karuselových podvodů, nelze v něm však spatřovat prostředek vedoucí k úplnému odstranění těchto daňových úniků.

Pro dosažení žádoucího stavu je nutné, aby veškeré přijaté legislativní změny byly doprovázeny systémem preventivních opatření zaměřených na potírání a odhalování daňových úniků a snižování motivace subjektů se podvodných aktivit vůbec účastnit. Jedná se zejména o výchovu kvalitních specialistů pro oblast daňových úniků, a to jak u pracovníků správce daně, tak také u zaměstnanců orgánů činných v trestním řízení, a jejich neustálé proškolení, častější využívání procesních postupů správce daně, jako je daňová kontrola, postup k odstranění pochybností či místní šetření, zvýšení trestů za nelegální činnost daňového charakteru nebo zvýšení informovanosti obyvatelstva.

Omezení karuselových podvodů vyžaduje dlouhodobý a cílený proces. Je v podstatě nemožné vytvořit takový legislativní rámec pro fungování DPH, který by zcela zamezoval vzniku daňových úniků. Legislativní opatření zákonodárců budou neustále narážet na tvořivost a vynalézavost účastníků podvodných aktivit. Fiskální ztráty plynoucí z existence karuselových podvodů lze však účinně snižovat (nikoliv tedy eliminovat) prostřednictvím cílených legislativních opatření.

## Seznam použité literatury

### Odborné publikace

- [ 1 ] BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ, K. ŠIMEK a M. ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 1880 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
- [ 2 ] BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
- [ 3 ] BERGER, W., C. KINDL a M. WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: Praktický komentář*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- [ 4 ] DRÁBOVÁ, M., O. HOLUBOVÁ a M. TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 717 s. ISBN 978-80-7357-657-8.
- [ 5 ] DRÁBOVÁ, M., O. HOLUBOVÁ a M. TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 841 s. ISBN 978-80-7478-038-7.
- [ 6 ] HOUSE OF LORDS, European Union Committee. *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU* [online]. London: The Stationery Office, 2007. 176 s. [cit. 2013-11-10]. ISBN 9780104010686. Dostupné z:  
<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/101.pdf>
- [ 7 ] KOBÍK, Jaroslav a Jiří ŠPERL. *Dokazování v daňovém řízení*. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2005. 182 s. ISBN 80-7357-101-3.
- [ 8 ] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [ 9 ] MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
- [ 10 ] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [ 11 ] ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [ 12 ] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

- [ 13 ] ZAJÍČKOVÁ, M., R. BOHÁČ a I. VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vyd. Praha: Leges, 2012. 470 s. ISBN 978-80-87576-21-2.

### Články v odborném časopise

- [ 14 ] BĚHOUNEK, Pavel. Legislativní vývoj letošního roku. *Účetnictví v praxi*. 2013, č. 6, s. 16. ISSN 1211-7307.
- [ 15 ] BURDA, Zdeněk. Dobrá víra v daňové judikatuře. *Daně a právo v praxi*. 2012, č. 12, s. 52. ISSN 1211-7293.
- [ 16 ] ČAPEK, Ondřej. EU navrhuje opatření pro boj s daňovými podvody. *Finanční management* [online]. 2008, č. 11, s. 1 [cit. 2014-02-20]. ISSN 1214-9799. Dostupné z: [http://ihned.cz/download/DOT\\_nwsltr/FinManagement\\_2008\\_11.pdf](http://ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2008_11.pdf)
- [ 17 ] HILL, Raymond. HMRC v Livewire Telecom Ltd; HMRC v Olympia Technology Ltd [EWHC] 15 (Ch). *De Voil Indirect Tax Intelligence* [online]. 2009, č. 153 [cit. 2013-11-10]. ISSN 1363-9560. Dostupné z: <http://www.monckton.com/docs/library/HMRCvLifewire-DeVoilRHFeb2009.pdf>
- [ 18 ] HOLUBOVÁ, Olga. Kolotočové podvody (Carousel Frauds). *Daně a právo v praxi* [online]. 2006, č. 8 [cit. 2013-10-31]. ISSN 1211-7293. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carouselfrauds/?search\\_query=\\$issue=1I21](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carouselfrauds/?search_query=$issue=1I21)
- [ 19 ] HRUBÁ Zuzana a Ondřej ANTOŠ. Nová pravidla pro stanovení místa plnění u služeb po 1. lednu 2010. *Daňový expert*. 2009, č. 5, s. 20. ISSN 1801-2779.
- [ 20 ] LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert*. 2013, č. 2, s. 26. ISSN 1801-2779.
- [ 21 ] NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. *Věstník Nejvyššího kontrolního úřadu* [online]. 2010, č. 2, 229 s. [cit. 2013-11-24]. ISSN 1804-0608. Dostupné z: <http://www.nku.cz/downloads/vestnik/vestnik-nku-2010-castka-2.pdf>
- [ 22 ] NEUGEBAUER, Tomáš. Právní řád Evropské unie a ČR. *Bezpečnost a hygiena práce*. 2010, č. 9, s. 30. ISSN 0006-0453.
- [ 23 ] PODLIPNIK, Jernej. MISSING TRADER INTRA-COMMUNITY AND CAROUSEL VAT FRAUDS – ECJ AND ECtHR CASE LAW. *Croatian Yearbook of European Law and Policy* [online]. 2012, roč. 8, s. 457 [cit. 2013-11-10]. ISSN 1845-5662. Dostupné z: <http://www.cyelp.com/index.php/cyelp/article/view/135/104>

[ 24 ] ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert*. 2012, č. 1, s. 21. ISSN 1801-2779.

### **Elektronické dokumenty**

[ 25 ] CVRIA. *CVRIA* [online]. [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/)

[ 26 ] EUR-Lex: Přístup k právu Evropské unie. *EUR-Lex* [online]. [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/>

[ 27 ] europa.eu: Evropská unie. *europa.eu* [online]. [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: [http://europa.eu/index\\_cs.htm](http://europa.eu/index_cs.htm)

[ 28 ] EUROSOP.CZ: Věcně o Evropě. *Euroskop.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz>

[ 29 ] Evropa 2045. *Evropa 2045* [online]. [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: <http://www.evropa2045.cz/>

[ 30 ] Evropská komise. *Evropská komise* [online]. 2014 [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/index\\_cs.htm](http://ec.europa.eu/index_cs.htm)

[ 31 ] EVROPSKÁ KOMISE. Zelená kniha o budoucnosti DPH: Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH. *EUR-Lex* [online]. Brusel: 2010. 22 s. [cit. 2014-01-24]. Dostupné z: [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:CS:PDF)

[ 32 ] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ k aplikaci §106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení. *Finanční správa* [online]. 3 s. [cit. 2014-02-19]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013\\_Nespolehlivy-platce.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Nespolehlivy-platce.pdf)

[ 33 ] NAGLIČ, Vesna a Danai PAPAPOULOU. Prameny a působnost práva Evropské unie. *Evropský parlament* [online]. 2013 [cit. 2014-03-06]. Dostupné z: [http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/cs/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_1.2.1.html](http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/cs/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.2.1.html)

[ 34 ] Novela zákona o DPH od 1. 1. 2014. *Ekonomická kancelária* [online]. 2 s. [cit. 2014-01-12]. Dostupné z: <http://www.eknitra.sk/data/ee50b403.pdf>

- [ 35 ] PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY, POSLANECKÁ SNĚMOVNA. Sněmovní tisk 733/0. *Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky* [online]. 370 s. [cit. 2013-12-01]. Dostupné z: [file:///C:/Users/Acer/Downloads/t073300%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Acer/Downloads/t073300%20(2).pdf)
- [ 36 ] Proti daňovým podvodům bojuje vláda i EU, najít účinná opatření je však složité. *EU-Media, s.r.o.* [online]. 2013 [cit. 2013-12-10]. ISSN 1803-2486. Dostupné z: <http://www.euractiv.cz/podnikani-a-zamestnanost/clanek/proti-danovym-podvodum-bojuje-vlada-i-eu-najit-ucinna-opatreni-je-vsak-slozite-010667>
- [ 37 ] ŠRÁMEK, Ondřej. Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008. *MFČR* [online]. 2014 [cit. 2014-03-31]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpoctu-od-r2008-16289>
- [ 38 ] TÁBORSKÝ, Jiří. Jak omezit daňové úniky? Těžké dilema. *Česká pozice.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-01-12]. Dostupné z: <http://www.ceskapozice.cz/domov/politika/jak-omezit-danove-uniky-tezke-dilema>
- [ 39 ] Unie přitvrdí v otázce daňových úniků. *Evropská komise* [online]. 2012. [cit. 2014-02-23]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/news/economy/121211\\_cs.htm](http://ec.europa.eu/news/economy/121211_cs.htm)
- [ 40 ] VLKOVÁ, Jitka. Finanční úřady plánují centrální úložiště. Uvidí do všech faktur v Česku. *iDNES.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-01-12]. Dostupné z: [http://ekonomika.idnes.cz/centralni-uloziste-danovych-dokladu-dv9-/ekonomika.aspx?c=A131017\\_214333\\_ekonomika\\_neh](http://ekonomika.idnes.cz/centralni-uloziste-danovych-dokladu-dv9-/ekonomika.aspx?c=A131017_214333_ekonomika_neh)

## Legislativa

- [ 41 ] Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty
- [ 42 ] Predpis č. 222/2004 Z. z. zákon o dani z pridanej hodnoty
- [ 43 ] Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě ze dne 6. 12. 2012, Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům
- [ 44 ] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
- [ 45 ] Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. 3. 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů

- [ 46 ] Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. 7. 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů
- [ 47 ] Směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. 7. 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH
- [ 48 ] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- [ 49 ] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- [ 50 ] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- [ 51 ] Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů

## **Judikatura**

- [ 52 ] Rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS. [online]. [cit. 2013-11-05]. Dostupné z:  
[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2007/0024\\_2Afs\\_0700119A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0024_2Afs_0700119A_prevedeno.pdf)
- [ 53 ] Rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2008, č. j. 9 Afs 41/2008 – 64. [online]. [cit. 2013-11-20]. Dostupné z:  
[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2008/0041\\_9Afs\\_0800064A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0041_9Afs_0800064A_prevedeno.pdf)
- [ 54 ] Rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 – 162. [online]. [cit. 2013-11-06]. Dostupné z:  
[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2008/0073\\_9Afs\\_0800162A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0073_9Afs_0800162A_prevedeno.pdf)
- [ 55 ] Rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2011, č. j. 7 Afs 36/2010 - 104. [online]. [cit. 2013-11-15]. Dostupné z:  
[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2010/0036\\_7Afs\\_100\\_20110405094608\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0036_7Afs_100_20110405094608_prevedeno.pdf)
- [ 56 ] Rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34. [online]. [cit. 2013-11-05]. Dostupné z:  
[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0026\\_1Afs\\_120\\_20120614040109\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0026_1Afs_120_20120614040109_prevedeno.pdf)

- [ 57 ] Rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34. [online]. [cit. 2013-11-23].  
Dostupné z:  
[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2013/0058\\_1Afs\\_13\\_20130828103737\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0058_1Afs_13_20130828103737_prevedeno.pdf)
- [ 58 ] Rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Sb. rozh., s. I-483. [online]. [cit. 2013-11-23]. Dostupné z:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0354:CS:PDF>
- [ 59 ] Rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006, EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-245/04, Sb. rozh. s. I-03227. [online]. [cit. 2013-11-05]. Dostupné z:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CJ0245:CS:PDF>
- [ 60 ] Rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161. [online]. [cit. 2013-11-15]. Dostupné z:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CJ0439:CS:PDF>
- [ 61 ] Rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 2010, Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën, Staatssecretaris van Financiën, C-430/09, Sb. rozh. s. I-13335. [online]. [cit. 2013-11-20]. Dostupné z:  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009CJ0430:CS:PDF>

## **Ostatní zdroje**

Interní materiály pro pracovníky Finanční správy České republiky

## Seznam zkratek

DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DUZP	datum uskutečnění zdanitelného plnění
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
MT	missing trader
SR	Slovenská republika
NSS	Nejvyšší správní soud
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů



## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 16.4.2014



.....  
Bc. Beáta Pačková

## **Seznam příloh**

**Příloha 1**                      Přehled daňových výnosů v ČR v letech 2011 až 2013

## Příloha 1: Přehled daňových výnosů v ČR v letech 2011 až 2013

Tab. P1.1 Přehled daňových výnosů v ČR v letech 2011 až 2013

	2011		2012		2013	
	Inkaso daně (v mld. Kč)	Podíl na celkových příjmech	Inkaso daně (v mld. Kč)	Podíl na celkových příjmech	Inkaso daně (v mld. Kč)	Podíl na celkových příjmech
<b>DPH</b>	275,39	38,85%	278,23	38,26%	308,46	41,09%
<b>Spotřební a energetické daně</b>	146,58	20,68%	146,78	20,18%	143,42	19,11%
<b>Daň z příjmů právnických osob</b>	118,11	16,66%	128	17,60%	120,72	16,08%
<b>Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti</b>	119,37	16,84%	119,79	16,47%	126,13	16,80%
<b>Daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou</b>	11,05	1,56%	13,24	1,82%	12,82	1,71%
<b>Daň z příjmů fyzických osob - z příznání</b>	2,94	0,41%	3,26	0,45%	2,68	0,36%
<b>Silniční daň</b>	5,19	0,73%	5,21	0,72%	5,27	0,70%
<b>Daň z nemovitostí</b>	8,57	1,21%	9,54	1,31%	9,85	1,31%
<b>Majetkové daně</b>	11,72	1,65%	11,1	1,53%	9,08	1,21%
<b>Ostatní daně a poplatky</b>	9,86	1,39%	12,04	1,66%	12,26	1,63%
<b>Daňové příjmy celkem</b>	<b>708,78</b>	<b>100,00%</b>	<b>727,19</b>	<b>100,00%</b>	<b>750,69</b>	<b>100,00%</b>

Zdroj: Šrámek (2014). Tabulka převzata a doplněna o vlastní úpravu.