

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Daňové podvody

Tax fraud

Bc. Simona Frýdová

Plzeň 2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Daňové podvody“

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

Plzeň dne 20.04.2024

v. r. *Bc. Simona Frýdová*

Zásady pro vypracování práce

1. Proved'te literární rešerši v oblasti daňových podvodů v ČR.
2. Analyzujte problematiku daňových podvodů spojených s vybranou daní a nástroje omezující daňové podvody v této oblasti v České republice.
3. Analyzujte nastavení systému kontrolních mechanismů a jejich účinnost proti daňovým podvodům ve zkoumané oblasti.
4. Vyhodno'te provedené analýzy.
5. Shrňte řešenou problematiku, stanovte případná doporučení.

Studijní program

Podniková ekonomika a management

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Marii Černé, Ph.D., za odborné vedení, vstřícný přístup, cenné rady a pomoc při zpracování této diplomové práce. Děkuji také své rodině a blízkým za jejich podporu během celého studia.

Obsah

Úvod	7
1 Cíl a metodika práce.....	8
2 Charakteristika daní.....	10
2.1 Definice daně	10
2.2 Funkce daně	10
2.3 Daňová soustava v České republice.....	11
3 Daňové podvody.....	14
3.1 Pojem daňový podvod	14
3.2 Pojem daňový únik	15
3.3 Příčiny vzniku daňových úniků	18
3.4 Druhy daňových podvodů.....	18
4 Daň z přidané hodnoty a podvody na vybrané dani.....	21
4.1 Daň z přidané hodnoty	21
4.2 Historie DPH.....	21
4.3 Základní principy DPH	22
4.4 Mechanismus DPH	23
4.5 Legislativa.....	24
4.6 Charakteristika vybraných pojmů.....	24
4.7 Daňové podvody na DPH	29
4.8 Druhy daňových podvodů na DPH.....	30
4.9 Mezera na DPH v ČR	34
5 Opatření proti daňovým podvodům na DPH v ČR.....	37
5.1 Daňové přiznání.....	37
5.2 Kontrolní hlášení.....	37

5.3	Souhrnné hlášení.....	38
5.4	Elektronická evidence tržeb.....	39
5.5	Elektronické vykazování transakcí.....	40
5.6	Přenesení daňové povinnosti.....	40
5.7	Registr nespolehlivých plátců.....	42
5.8	Ručení příjemců zdanitelného plnění.....	43
5.9	VIES.....	45
5.10	Daňová Kobra.....	45
5.11	Zhodnocení vybraných kontrolních nástrojů.....	46
6	Daňová kontrola.....	50
6.1	Průběh daňové kontroly.....	50
6.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 101/2021–42.....	53
7	Návrhy a opatření proti podvodům na DPH.....	57
7.1	Technologická řešení.....	57
7.2	Strukturální řešení.....	63
7.3	DPH v digitálním věku.....	67
7.4	Další návrhy na opatření proti podvodům na DPH.....	69
	Závěr.....	72
	Seznam použitých zkratk.....	75
	Seznam použitých zdrojů.....	76
	Seznam tabulek.....	79
	Seznam obrázků.....	80
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

Daňové systémy představují klíčový prvek ekonomického prostředí, neboť zajišťují financování veřejných výdajů a udržují stabilitu státního rozpočtu. V souvislosti s tím vzniká také nezbytná potřeba spravedlivého a efektivního výběru daní, který by měl být založen na transparentních a etických principech. Složitost daňových systémů poskytuje podnikatelům a firmám často prostor k využívání nelegitimních praktik s cílem minimalizovat své daňové povinnosti. Toto jednání lze označit za daňové podvody.

Daňové podvody představují jednu z nezávažnějších hrozeb pro spravedlivý a efektivní chod daňových systémů. Zásadním dopadem daňových podvodů je výrazné snižování příjmů státního rozpočtu. Tyto podvody vedou k neúplnému vybírání daní, a tím i k narušení plánovaných rozpočtových zdrojů pro financování veřejných projektů. Ztráta daňových příjmů může vést ke zvyšování veřejného dluhu či snižování kvality poskytovaných veřejných služeb.

Daňové podvody mají různé formy, jako jsou fiktivní faktury, skryté příjmy, neoprávněné odpočty či využívání daňových rájů. Kritickým bodem je zneužívání systému daně z přidané hodnoty, který ovlivňuje nejen státní rozpočet, ale i férové podmínky na trhu.

Boj proti daňovým podvodům představuje stálý a nezbytný boj v rámci daňových systémů po celém světě. Opatření proti daňovým podvodům mohou zahrnovat širokou škálu strategií, včetně zlepšení daňového výběru, posílení kontrolních mechanismů či využívání moderních technologií. Důraz je také kladen na zvyšování povědomí o daňových povinnostech a etických standardech mezi občany a podnikateli. Efektivní boj proti daňovým podvodům vyžaduje komplexní a inovativní přístup schopný reagovat na měnící se podmínky a zabezpečit férové podmínky pro všechny ekonomické subjekty.

S ohledem na stoupající složitost a obsáhlost daňových systémů a globalizaci ekonomiky se jedná v současné době o významné téma, jehož řešení má dalekosáhlé dopady na fungování státu, podniků a občanů.

1 Cíl a metodika práce

Diplomová práce je zaměřena na daňové podvody, zejména na podvody na dani z přidané hodnoty. Cílem této práce je identifikovat a vysvětlit stávající opatření zabraňující daňovým podvodům a navrhnout další možná opatření, která by mohla předcházet daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty a zároveň usnadnit proces jejich odhalování.

Zpracování práce je postaveno na teoretických metodách, zejména na literární rešerši, analýze, interpretaci dat a jejich komparaci. Rešerše dostupných publikací a materiálů jsou klíčovými prostředky pro dosažení konkrétních doporučení a návrhů, které mají posílit a efektivněji řešit daňové podvody v oblasti daně z přidané hodnoty. Celá práce je založena na platných zákonech ke dni 1. ledna 2024. Diplomová práce kombinuje teoretické poznatky s praktickou analýzou daňových podvodů v oblasti DPH, což vede k formulaci konkrétních doporučení a návrhů.

Diplomová práce je rozdělena do sedmi částí.

Úvodní kapitola této práce bude zaměřena na charakteristiku daní, přičemž cílem je poskytnout teoretický základ pro porozumění a fungování daňového systému. Kapitola bude věnována definici daní a funkcím, které plní v rámci ekonomiky. Dále bude kapitola zaměřena na analýzu daňového systému v České republice. Klíčovým aspektem je rozdělení daní do dvou základních kategorií, a to na přímé a nepřímé daně.

Třetí část této práce se bude věnovat problematice daňových podvodů, což představuje významný aspekt v oblasti daní a financí. Daňové podvody jsou jevy, které ovlivňují stabilitu a spravedlnost daňového systému. V kapitole budou analyzovány klíčové pojmy, jako je daňový podvod, daňový únik či zákonný a nezákonný daňový únik. Důraz bude také kladen na příčiny vzniku daňových podvodů s cílem identifikovat faktory, které mohou ovlivňovat tyto jevy v daném prostředí.

Následující čtvrtá kapitola se bude zabývat detailní analýzou daně z přidané hodnoty, což je klíčový prvek v oblasti daňového systému. Tato kapitola se bude věnovat historickému vývoji daně z přidané hodnoty, bude zkoumat základní principy této daně a rozebere mechanismus jejího fungování. Důraz bude také kladen na charakteristiku klíčových pojmů, jako jsou předmět daně, daňový subjekt, poplatník daně, plátce daně a další důležité pojmy související s problematikou daně z přidané hodnoty. Dále bude tato

kapitola věnována konkrétním podvodům na dani z přidané hodnoty. Budou popsány druhy daňových podvodů s důrazem na ty nejznámější, jako jsou karuselové podvody. Bude provedena podrobná analýza charakteristiky těchto podvodů v kontextu českého daňového prostředí, zaměřená na identifikaci klíčových rysů karuselových podvodů a jejich dopad na ekonomiku. Kapitola se také zaměří na daňovou mezeru v oblasti DPH, která představuje rozdíl mezi teoretickou a skutečnou daňovou povinností.

Dále bude práce zaměřena na konkrétní opatření, která byla zavedena v České republice s cílem potlačit a odhalovat daňové podvody. Nástroje, jako jsou kontrolní hlášení, souhrnné hlášení, mechanismus reverse charge, elektronická evidence tržeb nebo kategorie nespolehlivých plátců, představují klíčové prvky v boji proti neoprávněnému snižování daňových povinností.

V sedmé části práce se autorka zaměří na problematiku daňové kontroly. Nejprve bude popsán průběh daňové kontroly, včetně práv a povinností jednotlivých stran. Následně bude prozkoumán konkrétní rozsudek Nejvyššího správního soudu týkající se daňového podvodu spojeného s DPH. Rozsudek bude podrobně prozkoumán a bude zahrnovat průběh soudního sporu, argumenty obou stran, a nakonec samotné rozhodnutí soudu. Tato analýza umožní hlouběji porozumět právním aspektům těchto případů a přispěje k lepšímu pochopení právního rámce, který reguluje daňové podvody v oblasti DPH.

Poslední část této práce bude věnována konkrétním návrhům a opatřením, která mají za cíl zlepšit schopnost odhalování daňových podvodů spojených s DPH a snížit jejich výskyt či jim úplně předcházet.

2 Charakteristika daní

2.1 Definice daně

Daň je představována jako jednostranný pohyb finančních prostředků od soukromého sektoru do veřejného.

„Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností“ (Kubátová, 2018, s. 15).

Neúčelovost daně znamená, že konkrétní daň se stane součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, ze kterého se financují veřejné potřeby. Neekvivalentnost daně znamená, že poplatníkovi nevzniká nárok na protihodnotu ve výši jeho platby (Kubátová, 2018).

2.2 Funkce daně

Daně plní mnoho funkcí. K nejdůležitějším patří funkce fiskální, alokační, redistribuční, stabilizační a stimulační.

Fiskální funkce

Jedná se o primární funkci, která má schopnost naplnit veřejný rozpočet, který má za úkol pokrýt veškeré veřejné výdaje.

Alokační funkce

Prostřednictvím této funkce se prostředky rozdělí tam, kde je potřeba.

Redistribuční funkce

Redistribuční neboli přerozdělovací funkce zmírňuje rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů. Zmírní je tak, že se ve větší míře vybírá daň od bohatších a pomocí transferů tak zvyšují příjmy chudším.

Stabilizační funkce

Pomocí této funkce mohou daně přispívat ke zmírnění cyklických výkyvů v ekonomice (v období konjunktury daně odčerpávají do rozpočtu vyšší díl – rezerva na horší časy, v období stagnace – nastartování ekonomiky).

Stimulační funkce

Daně jsou subjekty vnímány jako újma, a proto jsou subjekty ochotny udělat vše pro to, aby se jejich daňová povinnost omezila. Stát využívá různé formy daňových úlev nebo naopak zvyšování daní k podpoře ekonomického růstu a motivaci ke spotřebě určitých statků (Profi Společnosti, n.d.).

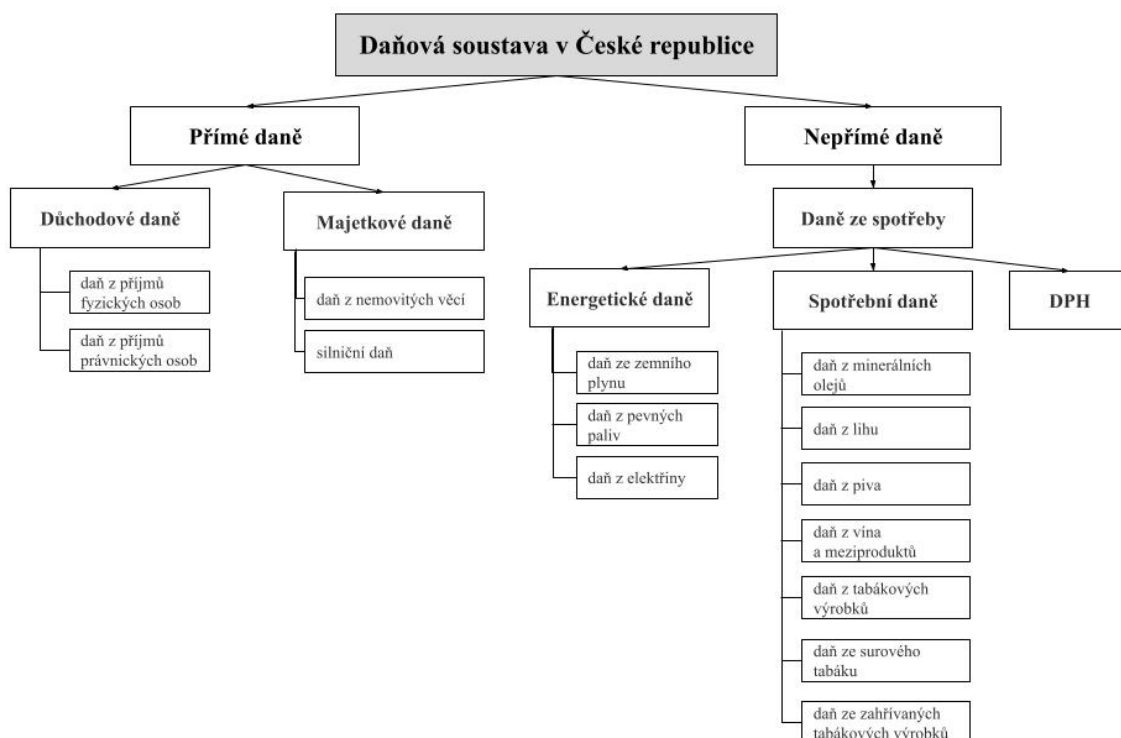
Daň může být:

- progresivní – přerozděluje důchody od subjektů s většími důchody k subjektům s menšími důchody,
- proporcionální – přerozděluje důchody mezi jedince s různou úrovní důchodu,
- degresivní – dopadá na subjekty s menšími důchody (Profi Společnosti, n.d.).

2.3 Daňová soustava v České republice

Daně se klasifikují podle dopadu na poplatníka. V České republice jsou dva základní typy, a to přímé daně a nepřímé daně. Na obrázku číslo 1 lze vidět daňovou soustavu v České republice.

Obr. 1: Daňová soustava v České republice



Zdroj: Stromware (n.d.), zpracováno autorkou

2.3.1 Přímé daně

Jedná se o daně, které poplatník platí na úkor svého důchodu a které nelze převést na jiný subjekt. U těchto daní lze specifikovat daňový subjekt, který tuto daň platí. Plátcem daně je konkrétní osoba neboli daňový subjekt. Plátce daně je většinou i poplatníkem daně. Výše přímé daně bývá stanovena z majetku daňového subjektu nebo z výše jeho příjmu. Přímé daně se dělí na majetkové a důchodové (Stormware, n.d.).

Rozdělení přímých daní

Důchodové daně:

- daň z příjmů fyzických osob
- daň z příjmů právnických osob

Majetkové daně:

- daň z nemovitých věcí
- silniční daň

Od roku 2014 byla zrušena daň dědická a darovací, která patřila mezi přímé daně. Od té doby jsou příjmy z dědictví osvobozeny od daně a bezúplatná plnění (dary) jsou předmětem daně z příjmů. Od roku 2020 je také zrušena daň z nabytí nemovitosti (Stormware, n.d.).

2.3.2 Nepřímé daně

Na rozdíl od přímých daní, kde lze určit daňový subjekt, u nepřímých daní nelze dopředu jednoznačně určit poplatníka daně. Je možné pouze definovat osobu, která nepřímou daň odvádí státu (plátce daně). Nepřímé daně jsou zahrnuty jako přírůžka v ceně zboží nebo služeb, které spotřebitel hradí v rámci úhrady své spotřeby. Státu dále daň odvádí příslušný obchodník. Poplatníkem nepřímých daní je ten, kdo si zboží či službu koupil, a plátcem je obchodník, který zboží nebo službu prodal. Nepřímé daně zahrnují spotřební daně, energetické a daň z přidané hodnoty. Energetické a spotřební daně jsou tzv. selektivní daně, které se týkají pouze vybraných výrobků. Spotřební daně stát uvaluje na produkty, jejichž spotřebu chce omezit, protože jsou škodlivé pro společnost a životní prostředí. Daň z přidané hodnoty je daní univerzální, která se týká veškerého zboží (Stormware, n.d.).

Rozdělení nepřímých daní

Daně ze spotřeby

- Daň z přidané hodnoty
- Energetické daně:
 - daň ze zemního plynu
 - daň z pevných paliv
 - daň z elektřiny
- Spotřební daně:
 - daň z minerálních olejů
 - daň z lihu
 - daň z piva
 - daň z vína a meziproductů
 - daň z tabákových výrobků
 - daň ze surového tabáku
 - daň ze zahřívaných tabákových výrobků (Stormware, n.d.)

3 Daňové podvody

Daňové podvody patří mezi klíčové problémy v oblasti financí. Tyto praktiky narušují fungování daňových systémů a mají negativní vliv na ekonomiku, společnost a státní finance. Tato kapitola se bude zaměřovat nejen na pojmy daňový podvod a daňový únik, ale také na příčiny jejich vzniku, a v neposlední řadě budou představeny vybrané druhy daňových podvodů.

3.1 Pojem daňový podvod

Pojem používaný k označení nelegálního jednání daňového subjektu je daňový podvod. Tento termín nelze zaměňovat s pojmem daňový únik. Někteří zahraniční odborníci ho považují za samostatnou kategorii vedle termínů „tax evasion“ a „tax avoidance“. Podvod je obvykle termínem trestního práva, který postihuje pouze taková protiprávní podvodná jednání, která dosahují určité společenské závažnosti. V případě daňových podvodů však existuje samostatná skutková podstata trestného činu zkrácení daně, což je specifický typ obecného trestného činu podvodu. Objektem trestného činu podvodu v daňové oblasti je především ochrana majetku státu, a to zejména v souvislosti s existencí pohledávky státu na uhrazení daňové povinnosti. Objektívni stránky trestného činu podvodu mohou spočívat zejména ve třech protiprávních jednáních pachatele, a to uvedení jiného do omylu, využití omylu jiného nebo zamlčení podstatných skutečností, což vede k provedení nebo neprovedení majetkové dispozice, vzniku škody na cizím majetku a obohacení pachatele podvodu nebo jiné osoby. Podvodné jednání v daňové oblasti může směřovat nejen vůči státu jako poškozenému, ale i vůči jiným osobám. Omyl může spočívat v rozporu mezi představou a skutečností, a to i tehdy, když podváděná osoba nemá o důležité okolnosti žádnou představu nebo se domnívá, že se nemá čeho obávat. Tím může být nesplnění povinnosti daňového tvrzení, což vede ke stanovení daně v nesprávné výši (Sejkora, 2017).

Důležitým aspektem daňového podvodu, a podvodu obecně, je subjektivní stránka tohoto nelegálního jednání. V případě daňových podvodů, jako je zkrácení daně, je klíčovým prvkem existence úmyslu ze strany osoby uskutečňující podvod. Osobou páchající daňový podvod nemusí být pouze daňový subjekt, ale může to být jakákoliv osoba. Daňový podvod je tudíž chápán jako úmyslné protiprávní jednání, které je v rozporu s daňovým právem. Judikatura českých soudů v oblasti daně z přidané hodnoty vychází

z judikatury Soudního dvora Evropské unie, která za podvod na dani z přidané hodnoty považuje 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“ (Sejkora, 2017, s. 59).

Při hodnocení účasti na daňovém podvodu je rozhodující, zda subjekt věděl, nebo nemohl vědět, že jeho činnost je součástí daňového podvodu spáchaného jinou osobou. Daňový subjekt musí přijmout veškerá možná opatření k minimalizaci rizika účasti na daňovém podvodu. Pokud daňový subjekt věděl, nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní podvodného plnění, může být považován za spolupachatele daňového podvodu. V takovém případě není nutné, aby správce daně nebo soud prokázali konkrétní způsob a subjekt, který spáchal daňový podvod, ale pouze potvrdili, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočívá. Daňový podvod by tak mohl být chápán jako úmyslné protiprávní jednání, které uvádí jinou osobu v omyl, využívá omylu, nebo zamlčuje podstatné skutečnosti relevantní pro správu daní. To by vedlo ke škodě na majetku státu a obohacení pachatele daňového podvodu nebo jiné osoby. Je důležité zdůraznit, že v případě, kdy se daňový subjekt úmyslně vyhýbá daňové povinnosti, i přestože zná účel dané normy a vědomě ji neaplikuje, může být takové jednání považováno za daňový podvod, nebo dokonce za nekalé vyhýbání se daňové povinnosti (Sejkora, 2017).

3.2 Pojem daňový únik

Daňový únik je označován jako nelegální situace, kde se daňový poplatník snaží částečně či zcela vyhýbat placení daně. Mohou se ho dopouštět fyzické i právnické osoby pomocí odlišných metod. Daňové subjekty se snaží minimalizovat svojí daňovou povinnost, ať už je její výše jakákoliv. Lze toho docílit různými způsoby, které jsou však nelegální a protiprávní (zákon č. 40/2009 Sb.).

V případě daňového úniku se v anglické literatuře hovoří o pojmu „tax evasion“ a v případě vyhýbání se daňové povinnosti o pojmu „tax avoidance“ (Guex & Buclin, 2023).

Tax evasion

Daňový únik je forma daňového podvodu, která zahrnuje použití nezákonných metod k zatajování příjmů či informací před finančním či jiným daňovým orgánem s cílem vyhnout se vyměření nebo placení daně. V případě daňových úniků hrozí subjektu pokuty, tresty nebo také vězení. Daňové úniky jsou nezákonné a je na ně pohlíženo jako na daňové podvody. Jedná se o úmyslné a nezákonné pokusy neplatit daně (Orem, 2023).

Curzon (2002) v praxi uvádí, že „daňový únik je neuhrazení daně v rozsahu požadovaném daňovou povinností daňového subjektu, u níž se nevyžaduje existence trvalého úmyslu nesplnit povinnost přiznat daň, avšak pokud se jedná o podvodné jednání, pak takové nesplnění daňové povinnosti bude vždy protiprávní“ (Curzon, 2002, s. 413).

Podle daňového slovníku vydaného institucí The International Bureau of Fiscal Documentation lze pojem „tax evasion“ použít k popisu protiprávních opatření, při nichž dochází k ignorování splnění daňové povinnosti, kde v důsledku toho daňový subjekt uhradí nižší daň, než je výše, k níž je zákonem zavázán. Tato instituce uvádí výčet jednotlivých jednání, která jsou považována za „tax evasion“:

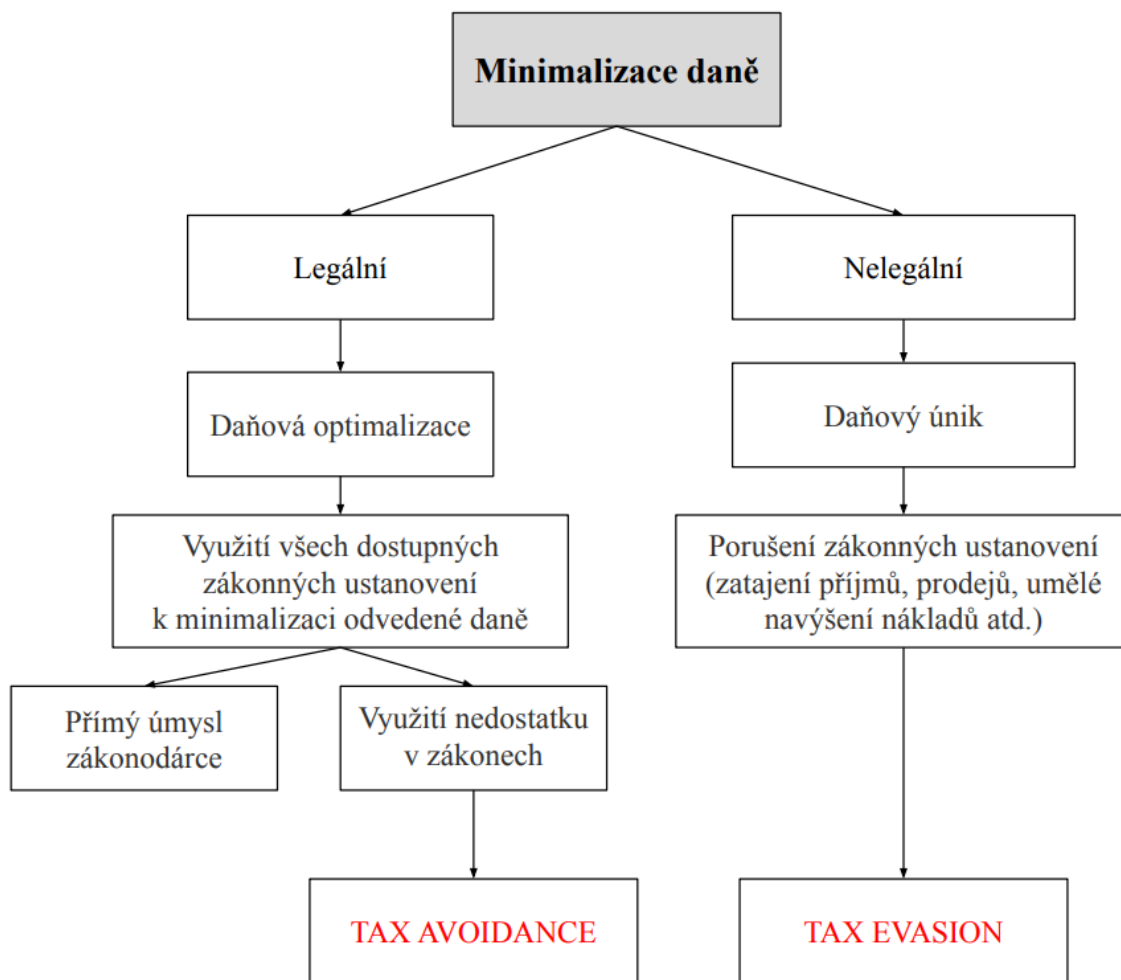
- opomenutí zahrnout předmět daně do daňového přiznání,
- nadhodnocení odpočtů nebo výdajů,
- zfalšování transakce,
- redukce daně podvodným tvrzením (Orem, 2023).

Tax avoidance

„Tax avoidance“ neboli v českém překladu vyhýbání se daňovým povinnostem znamená použití zákonných metod ke snížení zdanitelného příjmu nebo dlužné daně (Orem, 2023).

Zatímco „tax evasion“ snižuje daňovou povinnost podvodem, „tax avoidance“ označuje legitimní metody ke snížení daňové povinnosti. Na obrázku číslo 2 je graficky znázorněn rozdíl mezi „tax evasion“ a „tax avoidance“.

Obr. 2: Rozdíl mezi „tax avoidance“ a „tax evasion“



Zdroj: Ministerstvo financí ČR (2013), zpracováno autorkou

3.2.1 Legální daňový únik

Legální daňový únik může být interpretován různými způsoby, v závislosti na perspektivě. První rovina zdůrazňuje situace, kdy daňové subjekty využívají zákonně stanovené daňové režimy ke snížení svého daňového základu, což je považováno za legální. Jinými slovy, jedná se o legitimní využívání daňových výhod podle platných zákonů.

Druhá rovina zdůrazňuje, že legální daňový únik může zahrnovat i vyhýbání se daňové povinnosti – „tax avoidance“. To znamená, že daňové subjekty mohou uplatňovat zákonné možnosti k minimalizaci svých daňových závazků, aniž by porušovaly příslušné právní předpisy. V této perspektivě se tedy legální daňový únik nevnímá jako porušení zákona, ale spíše jako strategické využívání dostupných daňových opatření (Sejkora, 2017).

3.2.2 Nelegální daňový únik

Daňová optimalizace označuje právní postupy a strategie, které slouží k minimalizaci daňových závazků. Zahrnuje širokou škálu opatření, od využívání daňových slev, tvorby rezerv a opravných položek až po zakládání společností v offshore jurisdikcích (AZ data, n.d.).

Ačkoliv by se to mohlo podle názvu zdát, daňová optimalizace není nelegální. Využívá legálních možností a strategií pro minimalizaci daňových závazků, často využívá mezery v zákoně. Je však důležité zdůraznit, že pokud by bylo prokázáno, že tato strategie byla použita pouze za účelem vyhnutí se daňovým povinnostem, toto jednání neobstojí před kontrolními orgány (Žižko, n.d.).

3.3 Příčiny vzniku daňových úniků

Podle Martineze (1990) mohou mít daňové úniky různé příčiny, které mohou být politické, ekonomické nebo ideologické povahy. Někteří lidé se mohou dopouštět daňových deliktů, jako formy protestu proti politickým rozhodnutím vlády, čímž vyjadřují svůj nesouhlas s daní. Nedostatek občanské uvědomělosti ohledně daní může také hrát roli. Hlavní příčiny daňových podvodů lze často hledat v ekonomickém prostředí. Hospodářský růst může zlehčit daňové břemeno a snížit motivaci k daňovým únikům, zatímco hospodářské recese a inflace mohou daňové povinnosti vnímat jako velkou zátěž. Důležitým faktorem jsou také samotné mechanismy daňového systému, které mohou poplatníky vést k daňovým únikům. Například složitý daňový systém nebo vysoké daňové sazby mohou motivovat jednotlivce a firmy k hledání mezer a snížení svých daňových povinností. Celkově lze tedy říci, že daňové úniky vznikají z kombinace politických, ekonomických a ideologických faktorů, které vytvářejí prostředí příznivé pro neplacení daní, a z nedostatků samotného daňového systému, které motivují poplatníky k daňovým podvodům (Martinez, 1990).

3.4 Druhy daňových podvodů

Daňové podvody představují vážný problém pro daňové systémy. Tyto podvody mohou zahrnovat různé praktiky, které mají negativní dopad na společnost, ekonomiku nebo na daňové příjmy státu. Mezi vybrané daňové podvody lze řadit:

- **Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby** – podle § 240 trestního zákoníku se tímto trestným činem rozumí případ, kdy jedinec záměrně nebo úmyslně vyměří svou daň v nižší či nulové výši. To poté vede ke zkreslení informací. Výše zkrácení daně je dána rozdílem mezi částkou, kterou měl poplatník uhradit, a částkou, kterou ve skutečnosti uhradil.
- **Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby** – tento trestný čin je definován v § 241 trestního zákoníku, v případě, kdy pachatel daň neodvede správci daně.
- **Falešné vykazování příjmů** – v tomto druhu podvodu jednotlivci nebo firmy úmyslně poskytují nepravdivé informace o svých příjmech v daňových přiznáních s cílem snížit svou daňovou zátěž.
- **Zneužití daňových úlev** – jedná se o nelegální využívání daňových výhod s cílem snížit daňovou zátěž. Tyto podvody často zahrnují falešné nebo neoprávněné nároky na daňové slevy.
- **Zatajování příjmů** – v tomto typu podvodu se může jednat například o nepodání daňového přiznání, neúplné vykazování příjmů nebo o manipulaci s účetními záznamy.
- **Fiktivní fakturace** – vytvoření falešných faktur za zboží nebo služby s cílem získat neoprávněné odpočty na DPH.
- **Nelegální dovoz či vývoz zboží** – tento typ podvodu je založen na přepravě zboží přes hranice země bez povolení nebo bez zaplacení příslušné daně.
- **Karuselové podvody** – záměrné vytváření řetězců, mezi kterými je zboží opakovaně nakupováno a prodáváno za účelem neoprávněného získání odpočtu na DPH (Epravo.cz, 2010).

V následující tabulce číslo 1 jsou k vybraným typům daňových podvodů přiřazeny kontrolní nástroje, které by měly pomoci při odhalování podvodů.

Tab. 1: Vybrané daňové podvody a jejich kontrolní nástroje

Podvod	Kontrolní nástroj
Zkrácení daně, poplatku	Elektronická evidence tržeb Přenesení daňové povinnosti Registr nespolehlivých plátců VIES Daňová Kobra
Neodvedení daně, poplatku	Kontrolní hlášení Elektronická evidence tržeb Elektronické vykazování transakcí Daňová Kobra
Falešné vykazování příjmů	Kontrolní hlášení Elektronická evidence tržeb Elektronické vykazování transakcí Daňová Kobra
Zneužití daňových úlev	Daňové přiznání Kontrolní hlášení
Zatajování příjmů	Daňové přiznání Kontrolní hlášení Daňová Kobra
Fiktivní fakturace	Kontrolní hlášení Elektronická evidence tržeb Daňová Kobra
Nelegální vývoz či dovoz zboží	Elektronické vykazování transakcí Registr nespolehlivých plátců Daňová Kobra
Karuselové podvody	Kontrolní hlášení Souhrnné hlášení Elektronická evidence tržeb Elektronické vykazování transakcí Přenesení daňové povinnosti Ručení příjemců zdanitelného plnění Daňová Kobra VIES

Zdroj: vlastní zpracování, 2024

4 Daň z přidané hodnoty a podvody na vybrané dani

V této kapitole se autorka bude zabývat problematikou daňových podvodů, které se týkají daně z přidané hodnoty. Je klíčové podrobněji zkoumat podvody spojené s touto vybranou daní, neboť tato daň představuje významný zdroj příjmů pro státní rozpočty. Daň z přidané hodnoty je často cílem podvodů kvůli svému rozsáhlému využití a složité povaze, což zvyšuje riziko daňových úniků a podvodů. Je důležité lépe pochopit, jak tyto podvody fungují a jak s nimi bojovat. Tato kapitola se nejprve bude zaměřovat na daň z přidané hodnoty, přičemž prozkoumá její historii, principy, mechanismy a legislativu, včetně charakteristiky klíčových pojmů souvisejících s touto daní. Poté se bude zabývat vybranými druhy podvodů spojených s touto daní.

4.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (DPH) je typ nepřímé daně, která se vztahuje na dodání a poskytnutí zboží nebo služeb na území Evropské unie. Tento typ daně zatěžuje konečného spotřebitele a do státního rozpočtu ji odvádí obchodník, který zboží nebo službu prodal. Daň z přidané hodnoty je založena na konceptu zdanění přidané hodnoty, to znamená, že je uplatňována na hodnotu, která je firmou přidána k ceně produktu nebo služby během výroby či distribuce produktu nebo služby. Společnosti (plátcí DPH), které poskytují služby, nebo prodávají zboží, které je předmětem DPH, vybírají daň z přidané hodnoty od zákazníků a poté tuto daň odvádějí státní správě (Roger, n.d.).

4.2 Historie DPH

V roce 1919 byla poprvé navržena daň z přidané hodnoty německým autorem von Siemense a v téměř stejném čase (1921) také Američanem Adamsem. V USA na tuto daň bylo pohlíženo jako na „podnikovou daň“, v Evropě byla vnímána jako druh všeobecné spotřební daně. V roce 1953 byla v Michiganu uzákoněna přímá firemní daň nazývaná Business Activities Tax (BAT), která používala techniku DPH. V USA byla v roce 1967 tato daň zrušena, a tak je USA jednou z mála zemí, kde dodnes nepoužívají daň z přidané hodnoty. Ve spojených státech je používána tzv. jednofázová obratová daň ve formě „sales tax“, která je uvalena na maloobchodní prodej zboží (Zídková, 2023).

V Československu byla aplikována jednofázová daň z obratu, která byla odváděna výrobcí nebo velkoobchodníky pouze jednou v dodavatelském řetězci. Sazba daně byla

určena podle typu užití nakoupeného produktu. V roce 1977 v Československu existovalo 820 sazeb daně z obratu, které se pohybovaly v rozmezí -167 % až +83 %. Po roce 1989 existovala v Československu obratová daň stejně jako za socialismu až do roku 1992, kdy se radikálně snížil počet sazeb, a byly zrušeny záporné sazby. Nově byly použity čtyři sazby daně a to 0 %, 11 %, 20 % a 29 %. 1. ledna 1993 byla v České republice uzákoněna daň z přidané hodnoty z důvodu očekávaného vstupu země do Evropské unie, která po členských státech vyžadovala zavedení této daně. V Evropské unii je daň z přidané hodnoty povinná pro všechny členské státy podle článku 113 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie, který požaduje harmonizaci daní z obratu, spotřebních daní a obecně všech nepřímých daní. Vývoj DPH v České republice od roku 1993 je zobrazen v tabulce číslo 2 (Zídková, 2023).

Tab. 2: Vývoj sazeb DPH v České republice od roku 1993

Období	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21 %	15 %
1. 1. 2015 – 31. 12. 2023	21 %	10 % a 15 %
1. 1. 2024 -	21 %	12 %

Zdroj: Finance.cz (2015), zpracováno autorkou

4.3 Základní principy DPH

Daň z přidané hodnoty je nazývána jako všeobecná daň ze spotřeby, protože je uvalena na veškeré zboží a služby na rozdíl od selektivních daní ze spotřeby, které jsou uvaleny pouze na vybrané druhy zboží. DPH se vztahuje téměř na každou transakci v ekonomice, kdy dochází k úplatnému dodání zboží nebo poskytnutí služby na území členského státu

osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti. Za ekonomickou činnost se podle § 5 odst. 3 zákona o DPH považuje „činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu“ (Zídková, 2023; zákon č. 235/2004 Sb., § 5, odst. 4).

4.4 Mechanismus DPH

Daň z přidané hodnoty spočívá v myšlence, že každý výrobní a distribuční článek řetězce odvede daň ze své přidané hodnoty. Na konci je pak zdaněna celá cena produktu, která je vytvořena součtem přidaných hodnot jednotlivých článků v řetězci. Technicky je to provedeno tzv. rozdílovou fakturační metodou, což znamená, že každý článek řetězce, který je plátcem DPH, sečte svoje prodeje a z toho vyplývající daň na výstupu. Zároveň sečte všechny své nákupy a z toho odpovídající daň na vstupu. Daňová povinnost za zdaňovací období je pak vypočtena jako rozdíl mezi celkovou daní na výstupu a celkovou daní na vstupu. Pokud daň na výstupu převyšuje daň na vstupu, jedná se o daňovou povinnost, naopak pokud daň na vstupu převyšuje daň na výstupu, vzniká plátcovi tzv. nadměrný odpočet (Zídková, 2023).

Tab. 3: Dodavatelský řetězec ve standartním režimu DPH

	Výrobce	Distributor	Obchodník	Spotřebitel
Nákup zboží (cena bez DPH)	0 Kč	140 Kč	180 Kč	200 Kč
Prodej zboží (cena bez DPH)	140 Kč	180 Kč	200 Kč	-
DPH	29,4 Kč	37,8 Kč	42 Kč	-
Cena výrobku včetně daně	169,4 Kč	217,8 Kč	242 Kč	242 Kč
DPH na vstupu	0 Kč	29,4 Kč	37,8 Kč	-
DPH na výstupu	29,4 Kč	37,8 Kč	42 Kč	-
Daňová povinnost	29,4 Kč	8,4 Kč	4,2 Kč	-

Zdroj: Zídková (2023, s. 17), zpracováno autorkou

Tabulka číslo 3 ukazuje výrobní a distribuční řetězec pro jeden fiktivní výrobek. Výrobce na tento výrobek nemá žádné vstupy, jelikož vyrábí vlastními silami. Distributor poté tento výrobek kupuje za 140 Kč a prodává obchodníkovi za 180 Kč. Konečný spotřebitel výrobek kupuje za 200 Kč. Sazba DPH je pro tento fiktivní výrobek dána 21 %. V tabulce je vypočítána daň na vstupu, daň na výstupu a daňová povinnost za zdaňovací období pro každý článek řetězce (za předpokladu, že u každého plátce proběhla pouze tato transakce). Celková daňová povinnost u jednotlivých článků řetězce je 42 Kč, která zároveň odpovídá celkové částce DPH obsažené v ceně výrobku pro konečného spotřebitele (Zídková, 2023).

4.5 Legislativa

V České republice je daň z přidané hodnoty upravena:

- zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád,
- vyhláškou č. 44/1993 Sb., ministerstva financí České republiky ze dne 22. prosince 1992,
- pokynem GFŘ D-29, k prominutí pokut za nedodání kontrolního hlášení (Finanční správa, n.d.a).

4.6 Charakteristika vybraných pojmů

Předmět daně

Předmět daně z přidané hodnoty je upraven v § 2 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty takto:

„Předmětem daně je:

- a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení
 1. zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,

2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku“ (zákon č. 235/2004 Sb., § 2).

Daňový subjekt

Podle právních ustanovení je daňovým subjektem osoba, která je povinná odvádět nebo platit daně, s rozdělením na poplatníky a plátce daně. Tyto subjekty zahrnují převážně jednotlivé fyzické nebo právnické osoby. V některých případech se vymezuje daňový subjekt jinak, například při tzv. společném zdanění, kde může jít o manželské dvojice, spolubydlící nebo členy domácnosti. V případě právnických osob může být daňovým subjektem spojený podnik (Syrůvková, n.d.a).

Daňový subjekt, jak je stanoven zákonem, má práva a povinnosti týkající se přesného určení a stanovení daně během lhůty pro její stanovení, a rovněž při placení daně po uplynutí lhůty, ve které lze požadovat platbu nedoplatku. Tato práva a povinnosti trvají i v případech, kdy osoba přestane být považována za daňový subjekt. Osoby, které jsou pověřeny plněním povinností stanovených pro daňové subjekty, jako například osoby spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako samotný daňový subjekt (zákon č. 280/2009 Sb., § 20).

Poplatník daně

Dodavatelé a registrovaní plátci mají povinnost odvádět daň z přidané hodnoty. V konečném důsledku ji však zaplatí konečný spotřebitel, neboť je daň z přidané hodnoty součástí kupní ceny, což znamená, že poplatníkem daně z přidané hodnoty se stává spotřebitel (Bell Consulting, n.d.).

Plátce daně

Plátcem daně z přidané hodnoty je podnikající osoba, jako je živnostník nebo firma, která se dobrovolně či povinně zaregistrovala jako plátce DPH. Tito plátci přidávají daň z přidané hodnoty ke svým fakturám a inkasují ji od svých zákazníků, poté ji odvádí státu. Pravidelně podávají přiznání k DPH, kde evidují, kolik na DPH vybrali od svých zákazníků a naopak, kolik zaplatili při nákupu zboží a služeb (Fakturoid, n.d.).

Osoby povinné k dani z přidané hodnoty

Osobou povinnou k dani se podle § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty rozumí fyzická či právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost.

Důvody, kdy se osoba povinná k dani musí registrovat k placení DPH:

- Překročení limitu obratu 2 000 000 Kč za posledních dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Do tohoto obratu se započítávají zaplacené i nezaplacené faktury.
- V případě společnosti bez právní subjektivity platí, že pokud je některý z členů této organizace plátcem DPH, pak povinnost stát se plátcem DPH vzniká i ostatním členům organizace.
- Koupí společnosti, která je registrovaným plátcem DPH, se osoba stane novým plátcem této daně od okamžiku převzetí společnosti (Fakturoid, n.d.; zákon č. 235/2004 Sb., § 5).

Osoby povinné k dani z přidané hodnoty mají povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení limitu. Od prvního dne druhého měsíce, který následuje po měsíci překročení limitu, se osoba povinná k dani stává plátcem. K dani z přidané hodnoty je také možné se registrovat dobrovolně a osoba se tak stává plátcem dnem účinnosti, který je uveden na rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty (Finance, n.d.).

Osvobození od daně z přidané hodnoty

Pokud je daňový subjekt plátcem daně z přidané hodnoty, musí při prodeji přičíst DPH k ceně výrobku. Existují dva typy osvobození od daně z přidané hodnoty, které jsou odlišné v tom, zda má subjekt nárok na odpočet DPH či nemá nárok na odpočet. (IDoklad, n.d.a).

Osvobození bez nároku na odpočet DPH

Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), jsou vymezeny situace, ve kterých si plátce daně z přidané hodnoty nebude moci uplatnit nárok na odpočet DPH.

V § 51 ZDPH jsou stanovena následující plnění, která jsou od DPH osvobozena bez nároku na odpočet DPH, při splnění podmínek stanovených v jednotlivých ustanoveních zákona o dani z přidané hodnoty:

- a) „základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- b) rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- c) finanční činnosti (§ 54),

- d) penzijní činnosti (§ 54a),
- e) pojišťovací činnosti (§ 55),
- f) dodání nemovité věci (§ 56),
- g) nájem nemovité věci (§ 56a),
- h) výchova a vzdělávání (§ 57),
- i) zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- j) sociální pomoc (§ 59),
- k) provozování hazardních her (§ 60),
- l) ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- m) dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62)“ (zákon č. 235/2004 Sb., § 51–62).

Osvobození s nárokem na odpočet DPH

Podle § 63 ZDPH jsou od daně s nárokem na odpočet DPH osvobozena následující plnění, za předpokladu splnění podmínek stanovených zákonem o DPH:

- a) „dodání zboží do jiného členského státu (§ 64),
- b) pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65),
- c) vývoz zboží (§ 66),
- d) poskytnutí služby do třetí země (§ 67),
- e) osvobození ve zvláštních případech (§ 68),
- f) přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§ 69),
- g) přeprava osob (§ 70),
- h) dovoz zboží (§ 71),
- i) dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím (§ 71a až 71f),
- j) dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně (§ 71g),
- k) dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní (§ 71h),
- l) dodání knihy a poskytnutí obdobné služby (§ 71i)“ (zákon č. 235/2004 Sb., § 64-71h).

Základ daně

Základ daně z přidané hodnoty je definován v § 36 ZDPH. „Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Základem daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté úplaty snížená o daň“ (zákon č. 235/2004 Sb., § 36).

Do základu daně z přidané hodnoty se také zahrnují:

- a) „jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění,
- b) vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,
- c) při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- d) při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě nebo spojených s výstavbou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují“ (zákon č. 235/2004 Sb., § 36).

Sazby daně

Sazby daně z přidané hodnoty jsou definovány v § 47 ZDPH. U přijaté úplaty nebo zdanitelného plnění se podle zákona o DPH uplatňuje:

- a) „základní sazba daně ve výši 21 %, nebo
- b) snížená sazba daně ve výši 12 %“ (zákon č. 235/2004 Sb., § 47).

Zdanitelné plnění podléhá sazbě daně platné ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. Při přijetí úplaty za zdanitelné plnění se použije sazba daně platná pro konkrétní zdanitelné plnění v okamžiku vzniku povinnosti k dani z přijaté úplaty (zákon č. 235/2004 Sb., § 47).

Zdaňovací období

Plátcі DPH odvádějí daň finančnímu úřadu za celé zdaňovací období, které je podle § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty vymezeno na kalendářní měsíc. Podle § 99a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty se plátcе může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je čtvrtletí, pokud:

- a) „jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- b) není nespolehlivým plátcem,
- c) není skupinou a
- d) změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.“ (zákon č. 235/2004 Sb., § 99a)

Daňové přiznání

Plátce daně je povinen předložit daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, a to i v situaci, kdy nenastala žádná daňová povinnost. Skutečná daňová povinnost je splatná v rámci lhůty pro podání daňového přiznání. V případě, že v důsledku výpočtu dojde k nadměrnému odpočtu a vznikne vratitelný přeplatek, bude tento přeplatek plátcovi automaticky vrácen do 30 dnů od výpočtu nadměrného odpočtu, aniž by bylo nutné podávat žádost (Srovátková, n.d.b).

4.7 Daňové podvody na DPH

Část daňových úniků spojených s daní z přidané hodnoty se vyskytuje v oblasti tzv. stínové ekonomiky, kde se často skrývají neohlášené příjmy, na něž není uplatňováno DPH na výstupu. Tato skrytá ekonomika může zahrnovat jak osoby registrované k DPH, tak i menší podnikatele, kteří se úmyslně vyhýbají registraci k DPH tím, že zatajují své příjmy. Ti, kteří nepřesáhnou stanovený obrat pro povinnou registraci, tak nezdaní žádný ze svých výstupů (Zídková, 2023).

Mezi typy daňových úniků spojených s DPH patří například využívání snížených sazeb místo základní sazby tam, kde by měla být základní sazba DPH řádně použita. Toto jednání může být buď záměrné, s cílem snížit daňovou povinnost, nebo způsobené chybou. Chyby se mohou vyskytnout v případě složitých daňových zákonů s mnoha sazbami DPH. Neúmyslné daňové úniky se mohou vyskytovat zejména v případech, kdy není jednoznačně stanoveno, které zboží a služby spadají do kategorie s nižšími sazbami daně, nebo jsou osvobozeny od daně z přidané hodnoty. Jestliže plátce DPH použije sníženou sazbu namísto základní sazby, vždy dojde ke snížení jeho daňové povinnosti. Avšak nesprávné uplatnění osvobození bez nároku na odpočet může ovlivnit nejen daň na výstupu, ale i daň na vstupu, a celkový dopad na daňovou povinnost plátce nemusí vždy vést ke snížení daně. Dalším častým důvodem daňových úniků je nesprávný odpočet

daně na vstupu, a to buď úmyslně, za účelem snížení daňové povinnosti, nebo neúmyslně. Daňový únik může vzniknout neoprávněným osvobozením dodávky zboží s tvrzením, že je určeno k vývozu mimo EU nebo pro dodání do jiného členského státu. Toto zboží však zůstane ve státě výroby a je většinou prodáváno bez DPH koncovým spotřebitelům nebo malým podnikatelům, kteří nepožadují daňový doklad. Nejnebezpečnější formou daňových úniků na poli DPH jsou tzv. řetězové nebo karuselové podvody. V těchto případech se využívá systém dělených plateb v řetězci DPH, kde je nárokována daň na vstupu, která v předchozím článku řetězce nebyla odvedena. Finanční úřady se snaží těmto únikům předcházet prostřednictvím různých hlášení buď online při dodávce zboží nebo služeb, nebo v pravidelných intervalech shodných s podáním daňového přiznání (Zídková, 2023).

4.8 Druhy daňových podvodů na DPH

Podle Sejkory (2017, s. 78-79) se daňové úniky rozdělují do dvou hlavních kategorií. První zahrnuje situace, kdy osoba povinná k dani provádí zdanitelné transakce, ale příjemce těchto transakcí není povinný k dani, nebo je to osoba, která nevyužívá přijaté plnění pro svou ekonomickou činnost (tzv. B2C daňové úniky – business to customer). Druhá kategorie zahrnuje případy, kdy zdanitelné transakce probíhají mezi osobami povinnými k dani, ale příjemce těchto transakcí je využívá pro svou ekonomickou činnost (tzv. B2B daňové úniky – business to business).

- V případě **B2C daňových úniků** je charakteristické, že příjemcem zdanitelného plnění není osoba, která by využila toto plnění pro vlastní ekonomickou činnost, a nemá tedy nárok na odpočet daně na vstupu. To vytváří situaci, kde správce daně nemůže efektivně ověřit dodržení daňových povinností v oblasti daně z přidané hodnoty, protože v této transakci se projevuje pouze jeden účastník.
- Pro **B2B daňové úniky** je klíčovým prvkem odpočet daně na vstupu. Je důležité zajistit přímou souvislost mezi přijatým a produkováním zdanitelným plněním. Návrh na účinný boj proti těmto únikům zahrnuje zavedení elektronické evidence tržeb a automatický odvod daně v reálném čase (Sejkora, 2015, s. 78-79).

Keen a Smith (2014) rozdělují podvody na DPH do dvou skupin. První skupinu tvoří podvody, které mohou být prováděny v různých systémech nepřímého zdanění, ať už je zavedena DPH nebo jiná forma daně z maloobchodního obrátu. Druhou skupinu tvoří podvody, které jsou možné pouze v systému DPH.

Podvody proveditelné v systémech nepřímého zdanění:

- **Nepřiznávání či podhodnocení prodejů** – dochází ke zkrácení daně, což snižuje daňovou povinnost.
- **Nedodržení povinnosti registrace k dani** – často se vyskytuje u menších obchodníků.
- **Neoprávněné uplatňování daňových zvýhodnění** – obchodník zkresluje povahu svých prodejů.
- **Neodvedení daně** (Šefčík, 2018).

Podvody proveditelné výlučně v systému DPH:

- **Falešné faktury** – použití fiktivních faktur s vysokými částkami na umělé zvýšení DPH na vstupu a snížení daňové povinnosti.
- **Vytváření „fakturačních mlýnů“** – firmy, které vydávají falešné faktury za účelem snížení daně.
- **Neoprávněné uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu** – falešné tvrzení, že vstup byl použit pro podnikatelský účel, ačkoli byl ve skutečnosti využit pro soukromou spotřebu (Šefčík, 2018).

4.8.1 Řetězové podvody

Řetězové podvody spočívají v tom, že jeden plátce v řetězci významně zvýší cenu dodávaného zboží nebo služby, nárokuje si DPH na výstupu, vystaví fakturu a obdrží platbu od odběratele. Poté však nepodá daňové přiznání, daň neodvede a stává se nekontrolovatelným pro finanční úřad. I přes ztrátu nároku na odpočet se mu tento postup vyplatí, protože výrazně zvýšená cena zboží nebo služby generuje vyšší daň na výstupu ve srovnání s nízkou nákupní cenou. Tyto podvody byly v České republice rozšířeny ještě před vstupem do Evropské unie (Zídková, 2023).

4.8.2 Karuselové podvody

Karuselový neboli kolotočový podvod představuje sofistikovaný typ daňového podvodu. Tento podvod zahrnuje organizovanou skupinu daňových subjektů, které jednají společně s cílem opakovaně rozšířit možné podvodně získané platby z odpočtu daně z přidané hodnoty od správce daně. Kolotočové podvody jsou považovány za nejpropracovanější

formu daňových úniků a mohou představovat až třetinu celkových odhadovaných ztrát na dani z přidané hodnoty za určité období (Sejkora, 2017).

V případě kolotočových podvodů nejde pouze o finanční ztráty pro veřejné rozpočty, ale také o spojení s další kriminální činností organizovaného zločinu. Peníze získané tímto způsobem mohou být často použity k financování jiných nelegálních aktivit. Organizované skupiny často využívají mezinárodního obchodu v rámci Evropské unie, kde dodání zboží mezi státy je osvobozeno od DPH (Sejkora, 2017).

Články karuselových podvodů

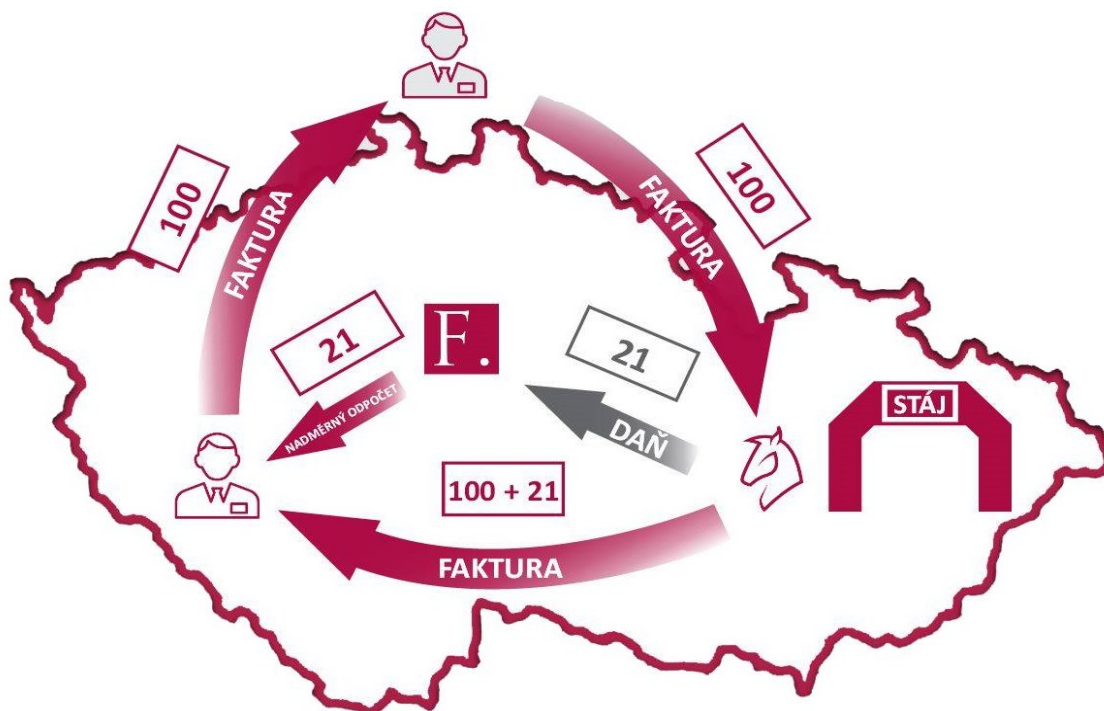
Při karuselových podvodech se často využívají následující články:

- Chybějící obchodník (angl. missing trader) – neexistující nebo neaktivní obchodník, který si pořídí zboží z jiného členského státu a neuhradí z něj DPH.
- Nárazník (angl. buffer) – společnost, které zapojení do obchodního řetězce umožní odpočet DPH, aniž by sama uskutečňovala skutečnou spotřebu zboží.
- Zprostředkovatel (angl. broker) – společnost zprostředkovávající obchody mezi nárazníkovými společnostmi a umožňuje opakované provedení podvodných transakcí (Sejkora, 2017; Šefčík, 2018).

Princip karuselového podvodu

Pojem "karusel" pak představuje typ podvodu, při kterém se se zbožím opakovaně obchoduje, a při jednom z těchto obchodů není daň deklarována ani odvedena. Ekonomický subjekt zodpovědný za tuto transakci poté buď přestane existovat, nebo není možné jej dohledat. Schéma karuselového podvodu na DPH je znázorněno na obrázku číslo 3 (Finanční správa, 2016).

Obr. 3: Karuselové podvody na DPH



Zdroj: Finanční správa (2016)

Základní schéma karuselového podvodu zahrnuje minimálně tři subjekty:

- Bílý kůň (chybějící obchodník) – neodvádí DPH na výstupu,
- Firma (broker) – žádá o odpočet daně na vstupu,
- Plátce DPH v rámci EU.

Povinnost odvést DPH vzniká obchodníkovi, který převádí zboží z jednoho státu do druhého s úmyslem jej prodávat na vnitrostátním trhu. Bílý kůň prodává zboží s DPH, firma, která zboží nakoupí, platí DPH bílému koni a následně prodá zboží v rámci EU bez DPH. Tato firma si následně uplatňuje nárok na nadměrný odpočet. V té chvíli bílý kůň zmizí, aniž by zaplatil DPH. Pokud finanční úřad nedokáže firmu spojit s tímto podvodem, musí uznat nárok na nadměrný odpočet (Finanční správa, 2016).

V případě tří subjektů by bylo snadné odhalit karuselový podvod. Organizované skupiny proto vytvářejí mnoho bílých koní, aby struktura podvodu zůstala skryta. Karusel může mít desítky až stovky účastníků, přičemž jednotlivé subjekty podvodu mizí a nové se objevují, což může zpomalit odhalení celého řetězce až na několik let (Finanční správa, 2016).

Karuselové podvody představují značné ekonomické ztráty pro veřejné rozpočty členských států i pro celou Evropskou unii. Každoročně kvůli těmto podvodům dochází ke ztrátě významných částek veřejných příjmů. V důsledku toho se členské státy Evropské unie spolu s Evropskou komisí aktivně snaží přijmout opatření ke snížení a prevenci karuselových podvodů. To zahrnuje, jak dílčí kroky, tak i návrhy na úplně nové systémy zdanění přeshraničních dodávek zboží a služeb (Zídková, 2023).

4.9 Mezera na DPH v ČR

Daňové úniky na DPH jsou závažným problémem, protože umožňují zneužití nároku na odpočet daně. Evropská komise a členské státy EU se snaží odhadnout objem těchto úniků. Evropská komise pravidelně získává studie od institutu CASE, který zkoumá rozdíl mezi teoretickými a skutečnými výnosy DPH. Tento rozdíl je nazýván "mezerou na DPH" angl. "compliance gap" a zahrnuje nejen neodvedené daně, ale i další faktory, jako jsou insolvence. K odhadu těchto úniků se používají dva hlavní koncepty – teoretická daňová povinnost a skutečně odvedená daň. Existují dva základní přístupy:

- **"top-down" přístup** – odhaduje úniky na základě dat o spotřebě v ekonomice,
- **"bottom-up" přístup** – vychází z dat finanční správy a kontrol.

Mezera na DPH se definuje jako rozdíl mezi teoretickou a skutečnou daňovou povinností. Rozdíly mohou vznikat zejména v důsledku nedostatečného dodržování daňových zákonů. Je také důležité rozlišovat, zda daňový únik byl proveden s vědomím kupujícího nebo bez něj. Top-down metoda poskytuje celkový odhad úniků, zatímco bottom-up přístup umožňuje detailnější analýzu podle sektorů nebo typů daňových subjektů (Zídková, 2023).

V tabulce číslo 4 je vyčíslena mezera v daňovém příjmu z daně z přidané hodnoty v České republice, vyjádřena v milionech eur. Tato mezera je prezentována jak v absolutních číslech, tak i v procentech, aby poskytla ucelený pohled na rozsah nevybraných daní. Kromě toho je zde také zahrnuto meziroční srovnání vývoje mezery. Období od roku 2015 do roku 2021 bylo zvoleno záměrně, protože v tomto časovém úseku byla zachována stejná sazba daně z přidané hodnoty, což vytváří podmínky pro přesné a důvěryhodné srovnání.

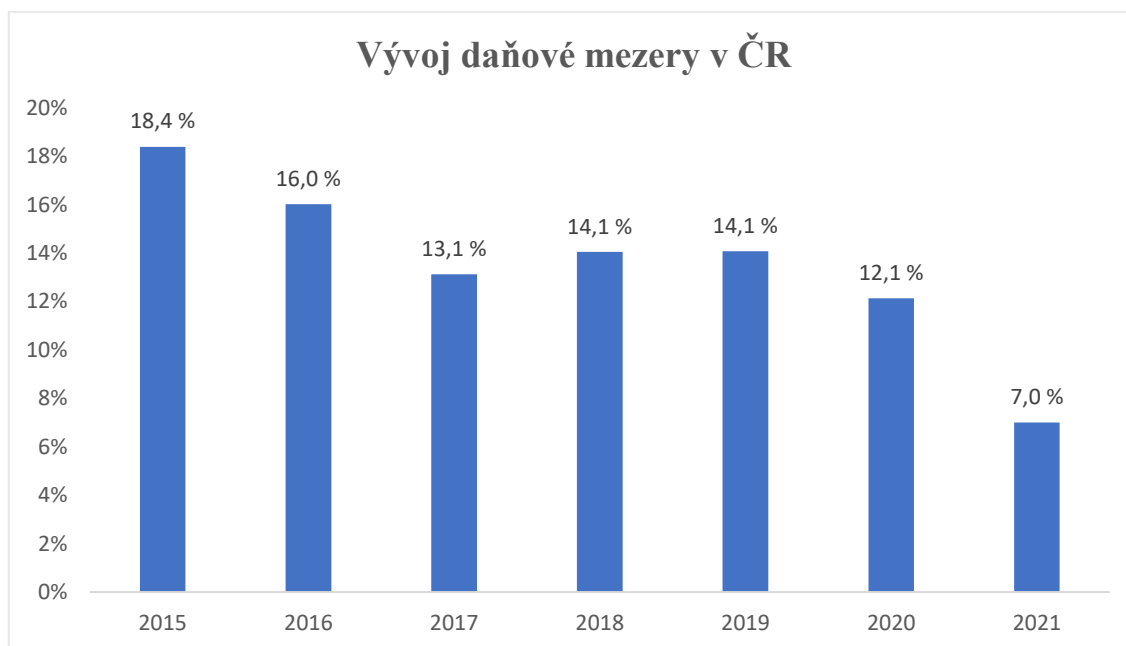
Tab. 4: Vývoj mezery na DPH v ČR v letech 2015–2021

Rok	Daňová mezera (v mil. EUR)	Daňová mezera (v %)	Meziroční změna (v p.b.)
2015	2 794	18,4	+ 0,7
2016	2 499	16,0	- 2,4
2017	2 223	13,1	- 2,9
2018	2 628	14,1	+ 1,0
2019	2 809	14,1	+ 0,0
2020	2 164	12,1	- 2,0
2021	1 362	7,0	- 5,1

Zdroj: Ministerstvo financí ČR (2023a), European Commission (2021), zpracováno autorkou

Na obrázku číslo 4 je znázorněn graf vývoje daňové mezery na DPH v České republice v letech 2015 až 2021. Tento graf ukazuje, jak se mezera na DPH v jednotlivých letech vyvíjela. Z počáteční hodnoty kolem 18 % v roce 2015 postupně docházelo ke snižování daňové mezery. Nejvýraznější pokles byl zaznamenán v roce 2017, kdy se míra úniku snížila na 13,1 %. Následující rok sice přinesl mírný nárůst mezery o přibližně jeden procentní bod, avšak v dalších letech došlo opět k jejímu poklesu. V roce 2021 dosáhla daňová mezera hodnoty 7 %. Tento trend naznačuje efektivní opatření v oblasti daňového řízení a snahy o zvýšení transparentnosti a dodržování daňových předpisů. Celkově lze tedy pozorovat významné snížení daňové mezery na dani z přidané hodnoty ve zkoumaném období přibližně o jedenáct procentních bodů, což naznačuje úspěch daňové politiky v České republice a její schopnost efektivně omezovat daňové úniky.

Obr. 4: Vývoj daňové mezery v ČR v letech 2015–2021



Zdroj: European Commission (2021), zpracováno autorkou

Podle studie Evropské komise došlo k významnému snížení mezery ve výběru DPH, která klesla z 18 % na 7 % mezi lety 2015 a 2021. Tento pozitivní vývoj je přičítán úspěšným opatřením v boji proti daňovým únikům a podvodům. Jedním z hlavních nástrojů, které přispěly ke snížení daňové mezery na DPH, bylo zavedení kontrolního hlášení pro potírání karuselových podvodů na DPH před rokem 2016. Toto opatření přineslo značné úspory. Vliv na snížení mezery měly i covidové restriktce, které ovlivnily jak trestnou činnost, tak i daňové podvody. Výsledky studie také zdůrazňují důležitost cílené analytické, kontrolní a metodické činnosti zaměstnanců finanční správy, kteří hráli klíčovou roli v dosažení těchto úspěchů (Finanční správa, 2023).

5 Opatření proti daňovým podvodům na DPH v ČR

Existují různé strategie v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty, které se liší v závislosti na specifickém typu daňových podvodů. Finanční správy využívají různé nástroje a postupy zaměřené na odhalení daňových úniků. V této kapitole budou podrobněji rozebrány vybrané kontrolní nástroje, které pomáhají v boji s daňovými podvody v oblasti daně z přidané hodnoty.

5.1 Daňové přiznání

Daňové přiznání je důležitým dokumentem, který musí podat každý podnikatel či firma, která je registrovaná jako plátce daně z přidané hodnoty. Jedná se o formulář, který slouží k uvádění informací o DPH, kterou podnikatel dluží státu, nebo naopak má nárok na její vrácení (IDoklad, n.d.b).

Legislativa

Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je stanoveno, že plátcí DPH jsou povinni podat daňové přiznání nejpozději do 25 dnů po skončení každého zdaňovacího období. Je důležité dodržet tuto lhůtu a podat přiznání i v případě, že za dané období nevznikla daňová povinnost. Od roku 2016 jsou daňová přiznání k DPH podávána výhradně v elektronické podobě. K jejich podání je nutná datová schránka nebo elektronický podpis. V případě jejich absence je možné přiznání odeslat online a potvrzení o odeslání následně předložit na finančním úřadě (IDoklad, n.d.b).

5.2 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení bylo implementováno 1. ledna 2016. Od té doby mají vybrané subjekty povinnost poskytovat údaje z daňových dokladů, které již dříve evidovaly podle zákona. Tyto údaje jsou uvedeny v kontrolním hlášení na základě vystavených a přijatých daňových dokladů. Cílem a smyslem kontrolního hlášení je efektivně odhalovat daňové úniky a podvody. Kontrolní hlášení slouží k získávání informací o vybraných transakcích plátce daně a k identifikaci rizikových sdružení osob, jako jsou řetězce či karusely, které neoprávněně odčerpávají finanční prostředky z veřejného rozpočtu. Kontrolní hlášení poskytuje finančnímu úřadu více informací než běžné daňové přiznání, jelikož obsahuje detailní informace o jednotlivých transakcích. Tento systém umožňuje úřadu snadněji

identifikovat chyby v údajích nebo podezřelé transakce, které mohou naznačovat podvody na dani z přidané hodnoty (Zídková, 2023, Finanční správa, n.d.b).

Podle Evropské komise je významný pokles daňové mezery v České republice přičítán právě zavedení kontrolního hlášení. Před zavedením kontrolního hlášení, v roce 2015, se daňová mezera pohybovala kolem 18 %. Od roku 2016 postupně klesala a v roce 2021 dosáhla úrovně 7 %. Tento vývoj naznačuje, že zavedení kontrolního hlášení mělo pozitivní dopad na efektivitu správy daní v České republice. Díky pravidelnému sledování a hlášení finančních toků se snížila možnost daňových úniků a dalších nezákonných finančních aktivit. Taková opatření nejenže zlepšují transparentnost finančních operací, ale také posilují důvěru veřejnosti v daňový systém a spravedlnost daňových zákonů (BusinessInfo.cz, 2023).

Legislativa

Institut kontrolního hlášení byl zaveden zákonem č. 360/2014 Sb., ze dne 22. prosince 2014. Podrobnosti o kontrolním hlášení jsou upraveny v § 101c - § 101k zákona o DPH. Kontrolní hlášení nenahrazuje daňové přiznání, ale slouží jako samostatný nástroj. Správce daně však může využít informace z kontrolního hlášení při správě daní a při potenciálním stanovení výše daně (Finanční správa, n.d.b).

5.3 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení je důležitým nástrojem pro kontrolu zdanění poskytnutých služeb v rámci Evropské unie. Podnikatelé, kteří dodávají zboží nebo poskytují služby do jiných členských států EU, jsou povinni podávat toto hlášení. To se týká situací, kdy dodávají zboží nebo poskytují službu osobě nebo firmě registrované k DPH v jiném státě EU, nebo když přemístí svůj obchodní majetek do jiného členského státu EU (MoneyS3, 2022).

Legislativa

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v § 102 stanovuje povinnost pro plátce daně a identifikované osoby podat souhrnné hlášení. Hlášení se obvykle podává za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po jeho skončení. Je důležité si uvědomit, že souhrnné hlášení se podává pouze tehdy, když má podnikatel důvod k jeho podání. Pokud podnikatel poskytuje služby plátcům DPH v jiných členských státech EU, souhrnné hlášení se odevzdává současně s daňovým přiznáním. Pokud je podnikatel čtvrtletním plátcem, podává souhrnné hlášení ve stejném termínu jako daňové přiznání (MoneyS3, 2022).

5.4 Elektronická evidence tržeb

Zabraňování tradičnímu skrývání tržeb může být dosaženo například prostřednictvím používání elektronických pokladen. Tímto způsobem má finanční úřad při daňových kontrolách přehled o dosažených tržbách podniků, které jsou elektronicky zaznamenány, což omezuje možnosti manipulace s nimi. I když existují různé softwary pro elektronické pokladny, které by mohly zkreslit evidované tržby, stále se preferuje online vykazování tržeb. Tato praxe je již povinná v několika zemích, včetně Rakouska, Maďarska, Řecka, Chorvatska, Lotyšska a Polska. Stejně tak ve Francii, Slovinsku, Maďarsku, Švédsku a Belgii. V České republice byla zavedena elektronická evidence tržeb (EET) pro platby v hotovosti v odvětvích restauračních a ubytovacích služeb v roce 2016. Následujícího roku byla povinnost elektronicky evidovat tržby v hotovosti rozšířena i na maloobchod a velkoobchod. Ministerstvem financí byly publikovány odhady o přínosu tohoto opatření pro veřejné rozpočty ve výši 20,2 miliardy Kč za roky 2017 a 2018, z čehož měly dodatečné výnosy z DPH činit 10,8 miliardy Kč (Ministerstvo financí ČR, 2023b).

Plánované další fáze EET měly postupně zahrnovat všechna ekonomická odvětví. Jejich implementace byla však nejprve odložena po rozhodnutí Ústavního soudu, který zrušil několik ustanovení zákona o evidenci tržeb. Později byly tyto fáze znovu odloženy z důvodu pandemie covid. Nakonec byla elektronická evidence tržeb v České republice úplně zrušena s účinností od 1. ledna 2023 (Zídková, 2023).

Podle Šefčíka (2019) má EET pozitivní dopad na ochranu proti určitým druhům podvodů souvisejících s DPH, zejména na boj proti krácení tržeb a porušování povinnosti registrovat se k dani. Díky elektronické evidenci tržeb je obtížnější manipulovat s účtenkami a snižuje se tak motivace k nezákonnému zvýšení DPH na vstupu. Také pomáhá odhalovat opakované použití nebo pozměňování účtenek, čímž snižuje riziko podvodů. Navíc je účinné proti neoprávněnému používání nižší sazby DPH (Šefčík, 2019).

Legislativa

Dříve byla elektronická evidence tržeb upravena zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Dne 28. prosince 2022 byl vyhlášen zákon č. 458/2022 Sb., který zrušil původní zákon a systém EET byl zrušen s účinností od 1. ledna 2023 (Ministerstvo financí ČR, 2023b).

5.5 Elektronické vykazování transakcí

Elektronické vykazování transakcí mezi podnikateli je účinným nástrojem v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH, zejména proti karuselovým podvodům a neoprávněnému nárokování DPH na vstupu. Tento systém umožňuje finančním úřadům sledovat transakce v ekonomice, které podléhají DPH, a lépe kontrolovat odvod této daně a oprávněnost nároků na odpočet. Některé země, jako například Itálie, Maďarsko a Španělsko, vyžadují, aby podnikatelé vydávali elektronické faktury s přímou vazbou na finanční úřad, což umožňuje úřadu sledovat faktury v reálném čase. V České republice je zavedeno kontrolní hlášení, které podnikatelé používají k informování finančního úřadu o uskutečněných a přijatých transakcích nad určitou hodnotou (Zídková, 2023).

5.6 Přenesení daňové povinnosti

V Evropské unii se vyskytují vysoké úrovně úniků při placení daně z přidané hodnoty, a hlavním faktorem je tzv. karuselový podvod. Jedním z možných řešení tohoto problému je výrazné rozšíření možnosti použití metody přenesení daňové povinnosti, která je účinná proti karuselovým podvodům. Tato metoda, přenesení daňové povinnosti, známá jako "reverse charge", přenáší povinnost odvést DPH z dodávaného plnění na příjemce, čímž se snaží minimalizovat riziko podvodů. Vzhledem k dostupnosti moderních technologií pro finanční správy má tato metoda v současné době smysl a její širší uplatnění by mohlo efektivně doplnit již zavedené nástroje v České republice, zejména kontrolní hlášení (Marková, 2024).

Specifický „reverse charge“ se využívá u lokálních transakcí v rámci jednoho státu a jeho cílem je zabránit dodavatelům účtování DPH v ceně zboží a následnému zmizení této daně při karuselovém podvodu. Princip specifického „reverse charge“ spočívá v tom, že dodavatel neúčtuje DPH na výstupu v ceně pro odběratele. Odběratel nakupuje zboží nebo službu za cenu bez DPH, ale je povinen uplatnit z nakoupeného plnění DPH na výstupu. Tato částka se poté vykazuje v daňovém přiznání a může být odečtena, pokud je zboží nebo služba využívána pro ekonomickou činnost. Specifický reverse charge může být aplikován pouze mezi plátcí DPH a není použitelný v případě, že plnění je dodáváno neplátcí DPH. Tento mechanismus byl postupně zaveden členskými státy Evropské unie na komodity, které byly nejvíce zasaženy karuselovými podvody. V České republice je specifický „reverse charge“ obsažen v zákoně o DPH od roku 2006, začínaje původně

u investičního zlata a postupně se rozšiřujíc na další komodity a služby v reakci na rostoucí výskyt karuselových podvodů. Tento mechanismus hraje klíčovou roli v odvádění DPH v řetězci plátců, snižuje riziko podvodů a přispívá k efektivnějšímu výběru daní. Specifický režim „reverse charge“ může mít podobu trvalou nebo dočasnou (Zídková, 2023).

Trvalý režim přenesení daňové povinnosti podle zákona o DPH zahrnuje:

- dodání zlata (§ 92b),
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH (§ 92c),
- dodání nemovité věci (§ 92d),
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92e),
- ostatní případy (§ 92ea) (zákon č. 235/2004 Sb., § 92b-92ea).

Dočasný režim přenesení daňové povinnosti v ČR se týká dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze číslo 6 zákona o DPH a těmi jsou:

- převod povolenek na emise skleníkových plynů,
- dodání mobilních telefonů,
- dodání zařízení s integrovanými obvody,
- dodání plynu a elektřiny obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2,
- dodání certifikátu plynu a elektřiny,
- poskytnutí telekomunikačních služeb,
- dodání herních konzolí, tabletů a laptopů,
- dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy,
- dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů,
- dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých bylo České republice prováděcím rozhodnutím Rady povoleno uplatňovat zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH (Uctovani.net, 2022; zákon č. 235/2004 Sb.).

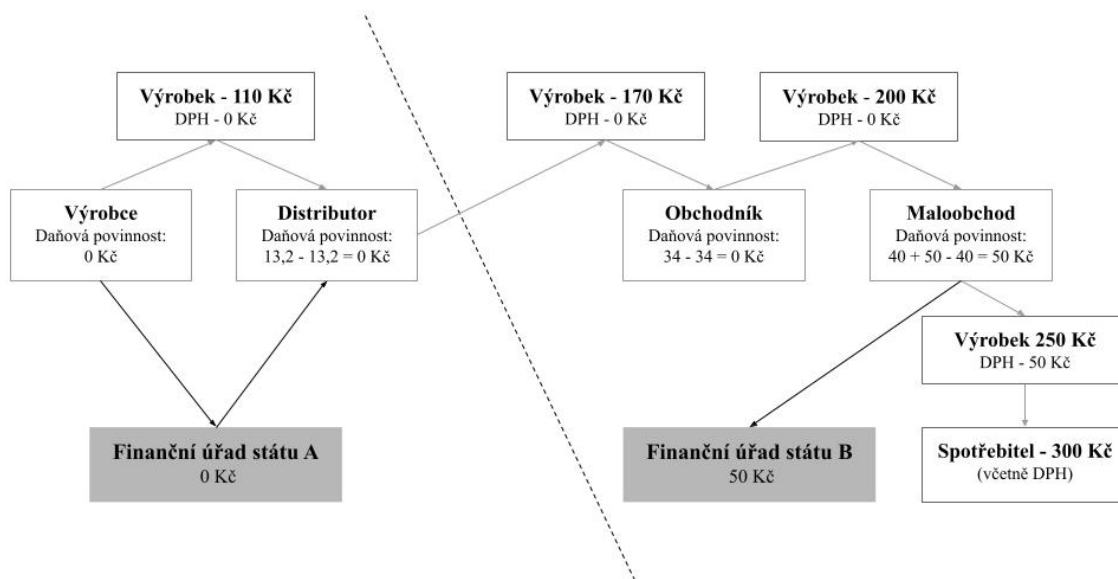
Podle Šefčíka (2019) vyplývá, že režim reverse charge má potenciál významně omezit podvody související s DPH na vstupu a výstupu. Tím, že tento režim přenáší odpovědnost za placení DPH na odběratele, snižuje riziko zneužití a vyhýbání se placení daně ze strany dodavatelů. Díky tomu se minimalizuje riziko daňových úniků a výpadků v daňových příjmech státu, zvyšuje transparentnost finančních transakcí a umožňuje rychlou reakci

na nové formy podvodů. Celkově tak přispívá k efektivnějšímu výběru daní a posiluje důvěru v daňový systém (Šefčík, 2019).

Příklad fungování

Na obrázku číslo 5 lze vidět, jak probíhá odvod daně z přidané hodnoty v řetězci plátců, když se obchoduje s produktem, který podléhá mechanismu specifického reverse charge.

Obr. 5: Režim reverse charge



Zdroj: Zídková (2023, s. 29), zpracováno autorkou

Výrobce ve státě A neodvádí DPH, protože zboží podléhá mechanismu reverse charge, a tato povinnost přechází na distributora. Distributor však také v konečném důsledku DPH neodvádí, protože ji vykazuje jako daň na výstupu, ale současně si ji odčítá jako daň na vstupu. Odběratel, který není plátcem DPH, kupuje od maloobchodu, který opět odvádí DPH na výstupu, ale odčítá si ji na vstupu. Celková DPH na výrobku je vybrána až v členském státě B, kde je prodáváno konečnému spotřebiteli (Zídková, 2023).

Legislativa

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty detailně specifikuje režim přenesení daňové povinnosti. Základní ustanovení tohoto režimu je specifikováno v § 92a.

5.7 Registr nespolehlivých plátců

Registr plátců DPH, často nazývaný také jako databáze nespolehlivých plátců DPH, je veřejným registrem dlužníků, který spravuje Ministerstvo financí České republiky. Do tohoto registru jsou zapisovány osoby registrované k dani z přidané hodnoty. Tento

registr obsahuje užitečné informace o subjektech, jako jsou plátcí DPH a identifikované osoby. Rozhodnutí o zápisu do tohoto registru provádí správce daně. Jedná se o oficiální databázi v České republice, která slouží k evidenci a správě informací o dlužnících na dani z přidané hodnoty (Centrální evidence dlužníků, n.d.).

Nespolehlivý plátce

„Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem“ tak je definováno v § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Do 15 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí lze podat odvolání (Centrální evidence dlužníků, n.d.; zákon č. 235/2004 Sb., § 106a).

Legislativa

Institut nespolehlivého plátce je řízen legislativou novely zákona o dani z přidané hodnoty, která nabyla účinnosti od 1. ledna 2013. Tento institut stanovuje povinnost správce daně zveřejňovat údaje o nespolehlivých plátcích podle ustanovení § 106a odst. 6 zákona o DPH (Ministerstvo průmyslu a obchodu, 2013).

5.8 Ručení příjemců zdanitelného plnění

První normou, která implementuje článek 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, je ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, platné od 1. dubna 2011. To se týká ručení příjemce zdanitelného plnění. Struktura § 109 rozlišuje situace, kdy se plátce (příjemce zdanitelného plnění) stává ručitelem za nezaplacenou daň poskytovatelem zdanitelného plnění s důrazem na plátce registrované v České republice.

První skutková podstata ručení příjemce zdanitelného plnění vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie. Obsahuje vědomostní test, který se týká daňových úniků v obchodním řetězci. Příjemce má možnost se "vyvinit" přijetím vhodných opatření. Podle § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ručí příjemce, který je zároveň plátcem daně z přidané hodnoty, za nezaplacenou daň z uskutečněného plnění. Tato odpovědnost vzniká, pokud věděl nebo měl vědět, že daň na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, poskytovatel zdanitelného plnění nebude schopen uhradit daň nebo dojde ke zkrácení nebo vylákání daňové výhody. Soudní dvůr EU zdůrazňuje, že společná a nerozdílná odpovědnost může být uplatněna pouze v případě, že osoba věděla nebo měla vědět, že daň z přidané hodnoty zůstane nezaplacená. Celkově lze poznamenat, že

ručení příjemce zdanitelného plnění v českém zákoně čelí kritice ohledně souladu s právem EU, zejména pokud jde o vylákání daňové výhody (Sejkora, 2017).

Druhým aspektem ručení příjemce zdanitelného plnění je ustanovení § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, které zohledňuje určité aspekty platby za zdanitelné plnění. Podle této části ručí příjemce za nezaplacenou daň v několika specifických situacích. Podle ustanovení § 109 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty „příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny“ (zákon č. 235/2004 Sb., § 109, odst. 2). Druhým bodem této části je ručení příjemce za nezaplacenou daň, pokud platba probíhá na zahraniční účet mimo území České republiky. Podle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty „příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko“ (zákon č. 235/2004 Sb., § 109, odst. 2).

Poslední skutková podstata ručení příjemce zdanitelného plnění podle § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty se týká situace, kdy je úplata za plnění převedena na nezveřejněný účet v registru s dálkovým přístupem. Tento mechanismus má za cíl odhalovat nespolehlivé plátce a zamezit daňovým podvodům.

V českém zákoně existuje speciální systém ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z přidané hodnoty při dodávkách pohonných hmot. Tento systém využívá podobnou legislativní konstrukci jako ručení při přijetí zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce. Podle § 109 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty ručí příjemce zdanitelného plnění „za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj není o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty“ (zákon č. 235/2004 Sb., § 109, odst. 4). Tento druh ručení se týká zejména velkoobchodu s pohonnými hmotami. Příjemce musí ověřovat nejen registr plátců DPH, ale také registr distributorů pohonných hmot. Konstrukce tohoto ručení však opět vychází z předpokladu, že každý příjemce byl schopen vědět o možném daňovém podvodu při přijímání dodávky pohonných hmot od neregistrovaného distributora, což může být v rozporu s unijním právem (Sejkora, 2017).

Legislativa

Ručení příjemce zdanitelného plnění v České republice se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, konkrétně § 109 (zákon č. 235/2004 Sb.)

5.9 VIES

VAT Information Exchange System (VIES) představuje systém výměny informací o dani z přidané hodnoty provozovaný Evropskou komisí. Tento systém nefunguje jako databáze, ale jako nástroj, který při vyhledávání využívá informace z vnitrostátních databází o DPH. Tento systém poskytuje informace o plátcích DPH registrovaných v zemích Evropské unie. Zahrnuje také data týkající se dodání služeb a zboží podléhajících souhrnnému hlášení k dani z přidané hodnoty. Cílem systému je umožnit kontrolu toho, zda kupující správně deklaroval a zdanil zboží. Při zadání dotazu do systému se žádost okamžitě přenesení do daňové správy konkrétní země Evropské unie. Informace v systému VIES jsou vždy aktuální (Uvázlová, 2023).

Při používání tohoto systému jsou obdrženy výsledky vyhledávání ve dvou formách. Buď nalezne informace o evropském daňovém identifikačním čísle (DIČ) společnosti, což naznačuje platnou odpověď, nebo se zobrazí neplatná odpověď, což znamená, že žádné informace o DIČ dané společnosti v systému neexistují (Your Europe, 2023).

Legislativa

Systém VIES je řízen Nařízením EU o správní spolupráci v oblasti DPH a Směrnicí EU o dani z přidané hodnoty (Your Europe, 2023).

5.10 Daňová Kobra

Daňová Kobra představuje kolektivní tým složený z Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství. Členové tohoto týmu spolupracují na společném boji proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, s důrazem zejména na oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Členové týmu Daňové Kobry využívají operativní výměnu informací v rámci zákonných pravomocí, což jim umožňuje rychle identifikovat případy daňových úniků a efektivně koordinovat jednotlivá řízení. Díky účinné spolupráci v rámci Daňové Kobry je možné včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky. Hlavním cílem této společné iniciativy je zajistit spravedlivý výběr daní, navrátit nezákonně získané finanční

prostředky do státního rozpočtu a potrestat pachatele. Daňová Kobra již od roku 2014 úspěšně zachránila částku 16 miliard korun. (Daňová Kobra, n.d.).

Příklad krácení DPH

Tým kriminální policie Národní centrály proti organizovanému zločinu (NCOZ) navrhl podání obžaloby proti třem fyzickým osobám obviněným z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobných povinných plateb, přičemž škoda činila přibližně 85 milionů Kč. V období od roku 2017 do 2020 měli obvinění provádět zdanitelná plnění, konkrétně nákup zboží (spotřební elektroniky), v jiných členských státech EU bez DPH. Toto zboží pak prostřednictvím české právnické osoby a jejích internetových portálů dodávali tuzemským zákazníkům. Skutečný prodej měli zamaskovat smluvním vztahem nájemním, kdy placenou cenu prezentovali jako kauci, která není zdanitelná. Před finančním úřadem pak tvrdili, že se nejedná o prodej zboží, ale o jeho nájem, s cílem skrýt skutečnou daňovou povinnost vyplývající z dovozu zboží z jiného členského státu, a jeho následného uvádění na tuzemský trh (Policie ČR, 2023).

Jejich jednání mělo za následek zkrácení daně z přidané hodnoty ve výši přibližně 85 milionů Kč, zahrnující jak zkrácenou vlastní daň ve výši 78 milionů Kč, tak i neoprávněný odpočet DPH ve výši přibližně 7 milionů Kč. Osoby obviněné z trestného činu jsou aktuálně stíhány na svobodě. V případě pravomocného rozsudku jim hrozí trest odnětí svobody až na 10 let. Spisový materiál s návrhem na podání obžaloby byl již předložen na Krajské státní zastupitelství v Českých Budějovicích. Celý případ byl řešen metodou pracovního týmu Daňová Kobra ve spolupráci s Finanční správou České republiky (Policie ČR, 2023).

5.11 Zhodnocení vybraných kontrolních nástrojů

V této kapitole bude provedeno zhodnocení vybraných kontrolních nástrojů, které slouží k efektivnímu potírání daňových podvodů spojených s daní z přidané hodnoty. Pro jednotlivé kontrolní nástroje budou představeny jejich klíčové výhody, které přispívají k účinnému boji s podvody, a zároveň i jejich nevýhody, které mohou ovlivnit jejich účinnost. Pro srovnání jednotlivých nástrojů jsou tyto informace přehledně prezentovány v tabulce číslo 5.

Tab. 5: Přehled vybraných kontrolních nástrojů

Kontrolní nástroj	Výhody	Nevýhody
Daňové přiznání	<ul style="list-style-type: none"> + systematický přehled o DPH + elektronické podání + pravidelná lhůta + transparentnost 	<ul style="list-style-type: none"> - riziko chybějících údajů - administrativní zátěž - nedostatečná kontrola ze strany finančních úřadů - možnost manipulace s údaji
Kontrolní hlášení	<ul style="list-style-type: none"> + detailní informace o transakcích + efektivní odhalování daňových úniků + identifikace rizikových transakcí + účinný nástroj v boji proti daňovým podvodům 	<ul style="list-style-type: none"> - administrativní náročnost - riziko chyb - možná manipulace s daty - náklady na implementaci softwaru
Souhrnné hlášení	<ul style="list-style-type: none"> + transparentní sledování mezinárodních transakcí + snížení rizika daňových úniků + jednoduché ověření a srovnání dat 	<ul style="list-style-type: none"> - administrativní požadavky - potenciální chyby a nesrovnalosti
EET	<ul style="list-style-type: none"> + transparentní sledování a zaznamenávání tržeb v reálném čase + omezení manipulace s účtenkami + snížení motivace k daňovým únikům 	<ul style="list-style-type: none"> - administrativní náročnost pro podnikatele - technické problémy - obava z ochrany osobních údajů a soukromí podnikatelů a zákazníků
Elektronické vykazování transakcí	<ul style="list-style-type: none"> + sledování transakcí v reálném čase + omezení karuselových podvodů + lepší kontrola odvodů DPH 	<ul style="list-style-type: none"> - investice do softwaru - obava z ochrany osobních údajů - riziko technických chyb v elektronických systémech

Kontrolní nástroj	Výhody	Nevýhody
Elektronické vykazování transakcí	<ul style="list-style-type: none"> + sledování transakcí v reálném čase + omezení karuselových podvodů + lepší kontrola odvodů DPH 	<ul style="list-style-type: none"> - investice do softwaru - obava z ochrany osobních údajů - riziko technických chyb v elektronických systémech
Přenesení daňové povinnosti	<ul style="list-style-type: none"> + zabránění účtování fiktivní DPH + zvýšení transparentnosti a kontroly nad DPH v rámci obchodních transakcí + snížení administrativní zátěže pro dodavatele + rychlejší odhalování možných podvodů 	<ul style="list-style-type: none"> - investice do úpravy technologie a školení zaměstnanců - administrativní zátěž pro odběratele - riziko chybného uplatňování mechanismu „reverse charge“
Registr nespolehlivých plátců	<ul style="list-style-type: none"> + transparentnost + veřejný přístup + prevence před daňovými podvody + prověřování obchodních partnerů 	<ul style="list-style-type: none"> - administrativně náročné pro správce daně
Ručení příjemců zdanitelného plnění	<ul style="list-style-type: none"> + prevence daňových úniků + ochrana veřejných financí + zvýšení odpovědnosti příjemce 	<ul style="list-style-type: none"> - zvýšení administrativní zátěže pro podnikatele - možné riziko dvojího odvedení DPH
Daňová Kobra	<ul style="list-style-type: none"> + efektivní spolupráce mezi úřady + rychlá výměna informací + spravedlivý výběr daní + navrácení nezákonně získaných finančních prostředků do státního rozpočtu + odhalování vážných daňových podvodů 	<ul style="list-style-type: none"> - finanční a personální zdroje na provoz týmu Daňové Kobry - omezená působnost (snížená účinnost v boji s mezinárodními daňovými úniky)

Zdroj: vlastní zpracování, 2024

Analýza vybraných kontrolních nástrojů v boji proti daňovým podvodům spojených s DPH poskytuje komplexní pohled na jejich účinnost a přínosy v rámci správy daní. Každý z těchto vybraných kontrolních nástrojů přináší specifické výhody, které napomáhají efektivnímu odhalování daňových úniků a zvyšují důvěru veřejnosti v daňový systém. Je však důležité si uvědomit, že každý z těchto nástrojů nese i své nevýhody.

Každý z těchto kontrolních nástrojů plní svou specifickou roli při snižování daňových úniků. Jejich účinnost se však výrazně zvyšuje, když jsou použity současně a vzájemně propojeny. Díky synergickému působení těchto nástrojů je dosaženo efektivní ochrany proti daňovým podvodům a vytváří se tak komplexní mechanismus pro boj s nedovolenými praktikami v oblasti DPH.

Celkově lze tedy konstatovat, že kombinace těchto kontrolních nástrojů významně přispívá ke zlepšení efektivity správy daní a potírání daňových podvodů. Jejich vzájemné doplňování je klíčové pro efektivní ochranu veřejných financí před zneužitím a poskytuje stabilní oporu pro transparentnost v daňovém systému.

6 Daňová kontrola

Daňová kontrola je proces, který stanovuje zákon č. 280/2009 Sb., známý jako daňový řád, zejména v § 85 až 88a. Jeho hlavním účelem je ověřit dodržování daňových povinností daného subjektu a dalších skutečností, které mohou ovlivnit správné vypočtení daně. Každá daňová kontrola je zaměřena na konkrétní druh daně a určité období (Nguyen & Tregnerová, 2023).

6.1 Průběh daňové kontroly

Před zahájením samotné daňové kontroly správce daně obvykle provádí tzv. vyhledávací činnost, během které hledá důkazní materiál a posuzuje, zda podnikatel plní své daňové povinnosti. Tuto činnost může provádět i bez aktivní spolupráce podnikatele a může být iniciována i na základě oznámení třetích osob, tzv. udání.

V případě, že správce daně má pochybnosti o plnění daňových povinností podnikatele, zašle mu výzvu k odstranění těchto pochybností. Pokud ani poté nebudou pochybnosti vyjasněny, správce daně obvykle přechází k oficiální daňové kontrole. Tuto kontrolu zahajuje doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, kde uvede požadované podklady, které je podnikatel povinen poskytnout, a termín, do kterého je má předložit.

V průběhu daňové kontroly může podnikatel očekávat různé požadavky a výzvy ze strany správce daně, které mohou být náročné, zejména bez znalosti daňové legislativy. I přesto, že má podnikatel mnoho povinností během kontroly, má také svá práva, která by měl respektovat. Je důležité si uvědomit, že nesplnění některé z těchto povinností může mít negativní následky. Správce daně má rovněž stanovená práva a povinnosti v rámci celého procesu daňové kontroly (Nguyen & Tregnerová, 2023).

6.1.1 Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole

Při procesu daňové kontroly správce daně zkoumá relevantní okolnosti pro správné určení daně během daňového řízení. Během této kontroly má daňový subjekt určité povinnosti vůči správci daně, ale zároveň mu zákony přiznávají i určitá práva (Zahradník, n.d.).

Daňový subjekt musí umožnit správci daně provést daňovou kontrolu a dodržovat několik povinností během tohoto procesu. To zahrnuje:

- Poskytnutí veškeré potřebné spolupráce a prostředků, včetně dokumentů a dalších relevantních informací.
- Zabezpečení vhodných podmínek pro průběh kontroly.
- Poskytnutí informací o organizační struktuře.
- Předložení relevantního důkazního materiálu pro podporu svých tvrzení.
- Umožnění komunikace s vlastními zaměstnanci nebo dalšími osobami, které jsou zapojeny do činnosti, aby bylo možné získat potřebné informace.
- Zajištění, že žádné důležité informace či důkazní materiály nebudou zatajovány.

Daňový subjekt má následující práva:

- Být přítomen při jednání se svými zaměstnanci a dalšími osobami zapojenými do činnosti.
- Reagovat na pochybnosti správce daně a požadovat předložení služebního průkazu úřední osoby.
- Podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo postupu správce daně.
- Být informován o svědeckých výpovědích a přítomen výslechu svědka.
- Mít přístup k částem spisu týkajících se jeho práv a povinností.
- Vyjádřit svůj názor k výsledku kontrolního zjištění (Finanční správa, 2021).

6.1.2 Pravomoci a povinnosti správce daně

Správce daně má podle § 80 až 84 daňového řádu následující pravomoci:

- Získat audiovizuální záznamy během daňové kontroly, přičemž osoby účastněné na kontrole jsou předem informovány.
- Mít přístup k pozemkům, budovám a jiným místům, včetně dopravních prostředků, za účelem získání potřebných informací pro správu daní.
- Pořizovat kopie účetních záznamů a dalších relevantních informací, včetně datových médií.
- Získat informace o používaných softwarových programech pro analýzu dat.
- Žádat nebo odebrat vzorky věcí pro další zkoumání nebo expertízu.

- Zajišťovat věci, které mohou sloužit jako důkazy, zejména v případě obav z jejich pozdějších nedostupností.

Povinnosti správce daně:

- Vrátit ve lhůtě 30 dnů všechny odebrané dokumenty, věci a vzorky.
- Respektovat práva a zájmy daňových subjektů a jednat s nimi ohleduplně.
- Poskytovat osobám zapojeným do správy daní vhodné poučení o jejich právech a povinnostech.
- Provádět úkony bez zbytečných prodlev a minimalizovat náklady spojené se správou daní.
- Hodnotit důkazy podle vlastní úvahy a zajistit, aby skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji.
- Zajišťovat konzistentní a spravedlivá rozhodnutí ve všech podobných případech.
- Sepsat zprávu o výsledcích daňové kontroly (Finanční správa, 2021).

6.1.3 Ukončení daňové kontroly

Po provedení daňové kontroly správce daně sepiše dokument nazvaný "dosavadní výsledek kontrolního zjištění", který obsahuje zhodnocení nalezených důkazů. Pokud se z tohoto výsledku ukáže, že podnikateli bude připočtena další daň, správce daně mu musí poskytnout dostatečný čas k vyjádření. Podnikatel má právo podat námitku proti výsledku nebo navrhnout doplnění zjištění. Na základě této námitky nebo návrhu může dojít ke změně výsledku kontroly.

Ukončení daňové kontroly je oficiálně oznámeno doručením dokumentu "oznámení o ukončení daňové kontroly", který obsahuje závěrečný výsledek kontrolního zjištění. Spolu s tímto oznámením může být podnikateli doručena i platba navíc, pokud byla na základě kontroly určena další daň. Takové platby mohou být doručeny i později (Nguyen & Tregnerová, 2023).

6.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 101/2021–42

V této kapitole se autorka zabývá analýzou konkrétního případů daňového podvodu v oblasti daně z přidané hodnoty. Případ bude rozebrán včetně průběhu sporu, vyjádření jak ze strany žalobce, tak ze strany žalovaného, a následně posouzen autorkou práce.

Žalobkyně: Trimet Prag s.r.o.

Žalovaný: Odvolací finanční ředitelství

Rozsudek ze dne: 19. ledna 2023

Věc: Částečné uznání nároku na odpočet DPH

Způsob rozhodnutí: **Zamítnuto**

6.2.1 Průběh a odůvodnění

Finanční úřad vyměřil společnosti Trimet Prag s.r.o. (žalobkyni) dvě platby za DPH za únor a březen 2014, ale zamítl nárok na odpočet DPH z transakcí s firmou KG Holding s.r.o. kvůli podezření na daňový podvod. KG Holding s.r.o., přímý dodavatel Trimet Prag s.r.o., byl označen jako "missing trader" za umělé zvyšování daně na vstupu. Tento subjekt vykazoval minimální daňovou povinnost a neodváděl daň ve správné výši. Společnost Trimet Prag s.r.o. se proti rozhodnutí odvolala, ale krajský soud odvolání zamítl. Žalobkyně před soudem argumentovala, že nebyla informována o podvodu a že má oprávněný nárok na odpočet DPH. Soud však zdůraznil, že správní orgány dostatečně prokázaly podvod v transakcích, a odmítl námitky ohledně chybějící daně. Krajský soud též odmítl tvrzení, že žalobkyně přijala dostatečná opatření proti účasti na podvodu, argumentujíc, že tato opatření byla provedena až po dokončení transakcí, a nemohla účinně předejít podvodu. Celkově soud potvrdil rozhodnutí finančního úřadu a odmítl námitky žalobkyně (Rozsudek Nejvyššího správního soudu [NSS] 1 Afs 101/2021–42, 2023).

6.2.2 Vyjádření společnosti Trimet Prag s.r.o.

Společnost Trimet Prag s.r.o. podala kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu s odvoláním na § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. Společnost tvrdila, že po zjištění nezákonného jednání společnosti KG Holding s.r.o. jednala s maximální opatrností. Zastavila platby této společnosti, komunikovala se správcem daně a poskytla informace, které měly identifikovat možný podvod a zajistit daň. Žalobkyně poukazovala na to, že daňový podvod nastává až po splnění všech jeho

znaků, včetně neodvedení daně. Odmítla námitky krajského soudu ohledně neodvedení daně na účet správce daně podle § 109a zákona o DPH s odůvodněním, že během daňové kontroly uvažovala o uhrazení části daně, ale kvůli nepříznivému vývoji této kontroly tak neučinila. Namítá, že došlo ke dvojímu zdanění, neboť daň byla uhrazena jak prostřednictvím odpočtu DPH, tak i zajištěním daně u společnosti KG Holding s.r.o.

Žalobkyně obdržela celkovou částku 11 586 598 Kč od společnosti KG Holding s.r.o. za provedené obchodní transakce. Z této částky bylo 8 663 551 Kč určeno jako zajištěná daň, kterou žalobkyně buď zajišťovala, nebo platila společnosti KG Holding s.r.o. v rámci těchto obchodních transakcí. Chybějící daň představuje rozdíl mezi celkovým obdrženým množstvím peněz od KG Holding a částkou daně, kterou žalobkyně buď zajišťovala, nebo platila společnosti KG Holding s.r.o., a to ve výši 2 923 047 Kč. Finanční úřad odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 10 921 371 Kč. Tímto odepřením nároku žalobkyně nemohla snížit svou daňovou povinnost o tuto částku. Daň ve výši 7 998 324 Kč představuje státní příjem z odepřeného nároku žalobkyně na odpočet DPH. Nedoplatek na účtu KG Holding s.r.o. ke dni 6. února 2016 činil 5 236 753 Kč. Tato částka představovala peněžní nedoplatek, což byl dluh, který nebyl společností KG Holding s.r.o. uhrazen včas. Minimální výše dvojího zdanění činila 5 684 618 Kč, což ukazovalo na to, že existovala možnost, že stát obdržel peníze dvakrát, jednou prostřednictvím odepřeného nároku na odpočet DPH a podruhé pomocí nedoplatku na účtu KG Holding s.r.o. Všechny tyto údaje jsou uvedeny v tabulce číslo 6 (Rozsudek NSS 1 Afs 101/2021–42, 2023).

Tab. 6: Finanční přehled – Trimet Prag s.r.o. x KG Holding s.r.o.

Položka	Částka
Výše plnění od společnosti KG Holding s.r.o. žalobkyni	11 586 598 Kč
Zajištěná daň	8 663 551 Kč
Chybějící daň	2 923 047 Kč
Odepřený nárok na DPH	10 921 371 Kč
Daň	7 998 324 Kč
Nedoplatek na účtu KG Holding s.r.o.	5 236 753 Kč
Minimální výše dvojího zdanění	5 684 618 Kč

Zdroj: Rozsudek NSS 1 Afs 101/2021–42, 2023, zpracováno autorkou

6.2.3 Vyjádření Finančního úřadu

Finanční úřad se shodl s názorem krajského soudu a odmítl námitky společnosti Trimet Prag s.r.o. Argumentoval, že přijatá opatření byla nedostatečná, neboť společnost nezajistila standardní průběh transakcí na začátku obchodního řetězce. Tvrdí, že společnost neprokázala, že přijala opatření v souladu s požadavky judikatury. Odporuje i tvrzení o dvojím zdanění. S ohledem na nedostatečné účetnictví společnosti KG Holding s.r.o. nelze identifikovat, která plnění byla společností přiznána žalobkyni a kolik bylo skutečně uhrazeno pomocí zajišťovacího příkazu (Rozsudek NSS 1 Afs 101/2021–42, 2023).

6.2.4 Posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost z hlediska formálních podmínek, jako jsou správně podané dokumenty, dodrženy časový rámeček a oprávněná osoba. Dále se soud soustředil na hodnocení důvodnosti stížnosti, kde zkoumal obsah a argumenty uvedené ve stížnosti.

Společnost Trimet Prag s.r.o. se domáhala odpočtu DPH na vstupu, který jí byl odepřen ve spojitosti s dodávkou hliníku od společnosti KG Holding s.r.o. Transakce probíhaly v rámci obchodního řetězce, kde společnost Trimet Prag s.r.o. byla mezičlánkem. Po obdržení pochybností od správce daně ohledně společnosti KG Holding s.r.o. pozastavila žalobkyně platby a následně byla částečně přinucena uhradit daně. Argumentovala, že přijala opatření proti účasti na podvodu a že odepření odpočtu porušuje zásadu daňové neutrality. V napadeném rozsudku se krajský soud odvolával na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, která umožňují odmítnutí nároku na odpočet DPH, pokud subjekt věděl nebo měl vědět, že je zapojen do podvodu na DPH. Společnost Trimet Prag s.r.o. argumentovala, že svým postupem včetně dodatečné úhrady chybějící daně na vstupu se snažila zabránit účasti na podvodu. Ovšem Nejvyšší správní soud nesouhlasil s tímto tvrzením. Soud zdůraznil, že společnost nedostatečně uplatňovala preventivní opatření a rezignovala na opatření, která by mohla zabránit její účasti na podvodných transakcích. Nejvyšší správní soud odmítl argumentaci společnosti Trimet Prag s.r.o.

Kasační soud shrnul, že nemůže být akceptováno částečné uznání nároku na odpočet DPH v případě, kdy plnění bylo ovlivněno daňovým podvodem. Stejně tak není možné, aby se účast na daňovém podvodu nechala bez následku a nárok na odpočet obnovil

prostřednictvím dodatečné úhrady daně na vstupu. Tento přístup by však odporoval cílům Soudního dvora EU, které se zaměřují na prevenci účasti na daňových podvodech. Společnost Trimet Prag s.r.o. začala jednat až po odhalení podvodného řetězce správcem daně, s cílem minimalizovat následky svého předchozího jednání.

Soud zdůraznil, že spolupráce daňových subjektů se správcem daně je žádoucí, ale důležitější je, aby subjekty nepřispívaly k daňovým únikům. V opačném případě by neměly nárok na výhody systému, zejména na odpočty daně (Rozsudek NSS 1 Afs 101/2021–42, 2023).

6.2.5 Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Po pečlivém zvážení výše uvedených faktů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost byla zamítnuta, protože nebyla považována za důvodnou podle ustanovení § 110 odst. 1, soudní řád správní.

„Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné“ (Rozsudek NSS 1 Afs 101/2021–42, 2023).

6.2.6 Shrnutí sporu a vyjádření autorky k rozhodnutí

V případě sporu mezi společností Trimet Prag s.r.o. a finančním úřadem v otázce odpočtu DPH je patrné, že soudní proces podrobil případ důkladnému zkoumání. Nejvyšší správní soud však v souladu s rozhodnutím krajského soudu zamítl kasační stížnost ze strany společnosti Trimet Prag s.r.o.

Soud zdůraznil, že společnost Trimet Prag s.r.o. neadekvátně uplatňovala preventivní opatření a až po odhalení podvodného řetězce správcem daně začala podnikat kroky s cílem minimalizovat následky. Soud také zdůraznil důležitost spolupráce daňových subjektů se správcem daně a potřebu předcházet daňovým únikům. V opačném případě by daňoví poplatníci neměli nárok na výhody systému, včetně odpočtů daně.

Autorka pokládá rozhodnutí soudu, který zamítl kasační stížnost společnosti Trimet Prag s.r.o. za správné. Podle ní společnost neprojevila snahu zabránit účasti na podvodném jednání a nedokázala předložit dostatečné důkazy pro své tvrzení o neúčasti na podvodu. Autorka se také ztotožňuje s názorem soudu, který zdůrazňuje důležitost spolupráce daňových subjektů se správcem daně, aby bylo možné předcházet daňovým únikům.

7 Návrhy a opatření proti podvodům na DPH

V literatuře bylo navrženo několik opatření zaměřených na prevenci podvodů na dani z přidané hodnoty. Tyto návrhy lze rozdělit do dvou hlavních skupin. První skupina opatření se soustředí na technologická a administrativní řešení, přičemž si klade za cíl zachovat stávající systém DPH. Tyto návrhy se zaměřují na úpravy v administrativě DPH, které mají různými způsoby zabránit provádění podvodů na dani z přidané hodnoty. Na druhé straně jsou strukturální opatření, která představují změny v samotném systému DPH. Tato řešení se snaží o zásadní reformy samotného systému DPH s cílem minimalizovat riziko podvodů a zvýšit jeho efektivitu (Šefčík, 2018).

7.1 Technologická řešení

Technologická řešení DPH představují snahu o zachování stávajícího systému daně z přidané hodnoty pomocí moderních technologických přístupů. Cílem této kapitoly je detailněji prozkoumat a zhodnotit vybraná technologická řešení, která se v této oblasti nabízejí. Mezi tyto systémy lze zařadit VLN systém, RTVat systém, systém předplaceného DPH nebo digitální řešení DPH. Každý z těchto vybraných systémů bude podrobně analyzován z hlediska svých výhod a nevýhod. Tímto způsobem bude poskytnut komplexní pohled na možnosti a omezení, která přináší využití technologických nástrojů pro správu daně z přidané hodnoty (Šefčík, 2018).

7.1.1 VLN systém

VLN systém (VAT Locator Number) představuje technologické řešení navržené k boji proti podvodům na dani z přidané hodnoty, které způsobují významné finanční ztráty veřejným rozpočtům v celé Evropské unii. Jeho cílem je zvýšit transparentnost a kontrolu nad přeshraničními obchody a tím snížit riziko podvodů. Tento systém by fungoval na základě přidělování speciálního číselného kódu daňovým subjektům při každé přeshraniční dodávce zboží. Tento kód by byl pak uváděn na fakturách a sloužil k identifikaci transakcí v rámci řetězce dodávek. Klíčovou funkcí VLN systému by byla možnost odmítnutí nároku na odpočet DPH v případě, že subjekt proplatil fakturu bez platného VLN nebo s neplatným VLN (Ainsworth, 2011; Šefčík, 2018).

Princip systému VLN lze demonstrovat na příkladu. Subjekt A, který je registrován k dani v jednom členském státě, dodává zboží do jiného členského státu subjektu B. Před

provedením této transakce si subjekt A vyžádá od svého správce daně specifické lokační číslo DPH, označované jako VLN-1. Toto číslo je jedinečné a slouží k identifikaci transakce a účastníků. Správce daně subjektu A provede analýzu jeho historie transakcí a spolehlivosti jako plátce daně. Pokud je subjekt A shledán jako důvěryhodný a jeho předchozí transakce jsou v souladu s daňovými předpisy, je mu přiděleno lokační číslo DPH (VLN-1). Když subjekt B, který přijímá zboží od subjektu A, provede další transakci s jiným subjektem C ve stejném členském státě, musí si vyžádat nové lokační číslo DPH, označované jako VLN-2. Toto nové číslo obsahuje informace o původním VLN-1, které bylo použito při transakci mezi subjektem A a B. Pokud by dodávka od subjektu B k subjektu C zahrnovala více nákupů, které subjekt B předtím provedl od subjektu A, existují dvě možnosti: buď se faktura rozdělí na více faktur, každá s vlastním lokačním číslem DPH, nebo se vydá souhrnné lokační číslo DPH (VLN-2), které obsahuje informace z původních VLN-1 použitých v předchozích nákupech. Tento systém umožňuje sledovat přeshraniční transakce a zvyšuje transparentnost v obchodním prostředí, čímž snižuje riziko podvodů spojených s DPH. V tabulce číslo 7 lze vidět výhody a nevýhody systému VLN (Šefčík, 2018).

Tab. 7: Výhody a nevýhody systému VLN

Výhody systému VLN
<ul style="list-style-type: none"> + možnost odepření nároku na odpočet DPH v případě neplatného lokačního čísla + kontrola nad přeshraničními obchody + potenciál pro snížení podvodů + zlepšení efektivity systému DPH
Nevýhody systému VLN
<ul style="list-style-type: none"> - složitost provozu systému - náklady na provoz systému - spolehlivost systému - administrativní zátěž

Zdroj: vlastní zpracování, 2024

Posouzení systému

Šefčík (2018) má kritický názor na systém VLN. Považuje ho za neaplikovatelný v praxi, zejména kvůli nejasnostem ohledně provádění analýzy správcem daně a přidělování kódů VLN. Upozorňuje na možnost, že i přes VLN může subjekt uniknout s nezaplacenou DPH, což podkopává spolehlivost systému. Také se domnívá, že není možné najít stoprocentně spolehlivý algoritmus pro přidělování VLN a že systém nepředstavuje efektivní řešení pro zabránění podvodům na dani z přidané hodnoty. Navíc zdůrazňuje administrativní zátěž spojenou se systémem, která by mohla vést k dalším problémům. (Šefčík, 2018). Autorka práce se s jeho názorem shoduje a sdílí jeho obavy ohledně praktické aplikace efektivity tohoto systému, a to zejména v boji proti podvodům na DPH a administrativní zátěži spojené s provozem tohoto systému.

7.1.2 RTVat systém

"Real Time VAT" systém, zkráceně RTVat, je navrhovaným řešením pro efektivnější výběr daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie, navržený neziskovou organizací RTvat. Cílem tohoto systému je bojovat proti karuselovým podvodům spojeným s DPH a zabezpečit průběžný a přesný sběr daní. Tento systém by účinně bránil možnosti uplatnění nároku na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neobdrží platnou fakturu s platným lokačním číslem.

Systém RTVat by fungoval na základě bezhotovostních platebních transakcí, které by procházely systémem monitorujícím a spravujícím veškeré platby mezi daňovými subjekty. Při každé platbě by systém automaticky strhl příslušnou částku DPH a převedl ji na účet správce daně. Tím by se zabránilo možnosti, aby chybějící obchodník unikl s neodvedenou daní. Správce daně by provozoval vyrovnávací systém, který by automaticky zajišťoval přerozdělování prostředků mezi daňovými subjekty na základě provedených transakcí. Systém by byl vybaven kontrolními mechanismy, jako je nástroj pro analýzu podvodných aktivit, který by monitoroval a identifikoval podezřelé transakce a zabraňoval možným podvodům.

Implementace by probíhala ve dvou fázích. Nejdříve by se používal pro domácí transakce a poté by byl rozšířen i na přeshraniční transakce vyžadující jednotnou registraci k DPH v rámci celé EU. Takový systém by zajišťoval průběžné a efektivní vyúčtování DPH a minimalizoval riziko podvodů spojených s neodvedenou daní z přidané hodnoty. V tabulce číslo 8 jsou prezentovány výhody a nevýhody systému RTVat (Šefčík, 2018).

Tab. 8: Výhody a nevýhody systému RTVat

Výhody systému RTVat
<ul style="list-style-type: none"> + eliminace karuselových podvodů spojených s DPH + snížení administrativní nákladů + automatické vyúčtování DPH + transparentnost a spolehlivost procesu výběru DPH + průběžný a přesný sběr daně
Nevýhody systému RTVat
<ul style="list-style-type: none"> - pouze bezhotovostní platba - technické obtíže s velkým objemem dat - negativní dopad na cash-flow subjektů - náklady na technologické vybavení

Zdroj: vlastní zpracování, 2024

Posouzení systému

Podle Ainswortha (2011) je systém RTVat považován za účinný nástroj k zamezení kolotočových podvodů spojených s DPH. Jeho zavedení by podle něj nebylo příliš náročné, neboť využívá osvědčené technologie jako je bezhotovostní platební styk, a software pro monitorování plateb kreditními kartami. Jedinou nevýhodou, kterou vidí, je možný negativní dopad na cash-flow určitých subjektů, které musí DPH platit okamžitě, a ne až po skončení zdaňovacího období. Celkově věří, že režim RTVat by měl mít pozitivní dopad na ekonomiku. Podle Šefčíka (2018) je systém RTVat efektivním opatřením proti karuselovým podvodům, zejména těm souvisejícím s daňovým podváděním v rámci DPH. Tento systém zabraňuje situacím, kdy plátcí získávají DPH od jiných plátců, což je jedna z hlavních taktik při podvodech. Systém RTVat tímto způsobem zajišťuje, že plátcí nemají nikdy přístup k DPH vybrané od ostatních plátců, což výrazně snižuje možnosti podvodů (Šefčík, 2018). Autorka práce je toho názoru, že oba autoři mají své oprávněné argumenty. Ainsworth (2011) zdůrazňuje, že technická realizace systému RTVat je možná a může mít pozitivní dopady na ekonomiku a Šefčík (2018) vidí v systému RTVat účinné opatření proti daňovým podvodům, zejména karuselovým podvodům. Autorka se tak shoduje s oběma pohledy, protože vidí v systému RTVat způsob, jak řešit daňové podvody a zlepšit daňový systém.

7.1.3 Digitální řešení DPH

Digitální řešení DPH se zaměřuje na použití certifikovaného daňového softwaru. Tento software by měl garantovat správné vypočítání a odvedení DPH, a to jak pro prodávající, tak pro kupující. Pokud by jeden z účastníků obchodu nepoužíval certifikovaný software, nemohl by využít příslušných daňových výhod. Tímto opatřením by se mělo minimalizovat riziko neplacení DPH a podvodů.

Vzniká však několik otázek ohledně praktického fungování tohoto systému. Není jasné, jak by měla být zajištěna garance ze strany poskytovatelů certifikovaného softwaru, aby nedošlo k nezaplacení DPH. Používání certifikovaného softwaru by mohlo přenést část odpovědnosti za správné vypočítání a odvedení DPH na poskytovatele. Nicméně, otázka, jak efektivně a spravedlivě by měla být uplatňována tato garance, zůstává nejasná. Výhody a nevýhody tohoto řešení lze vidět v tabulce číslo 9 (Šefčík, 2018).

Tab. 9: Výhody a nevýhody digitálního řešení DPH

Výhody digitálního řešení DPH
<ul style="list-style-type: none">+ minimalizace rizika nezaplacení DPH+ snížení karuselových podvodů+ přenesení části odpovědnosti na poskytovatele certifikovaného softwaru+ správné vypočítání a odvedení DPH poskytovatelem softwaru
Nevýhody digitálního řešení DPH
<ul style="list-style-type: none">- nejasnosti ohledně garance poskytovatele certifikovaného softwaru- zvýšená byrokracie a povinnosti pro obchodníky

Zdroj: vlastní zpracování, 2024

Posouzení systému

Ainsworth (2011) původně viděl v digitálním řešení DPH potenciální nástroj pro boj s daňovými podvody, ale nakonec změnil názor a přiznal, že tento systém není schopen efektivně zabránit karuselovým podvodům. Šefčík (2018) považuje tento přístup za nekoncepční a neefektivní, jelikož pouze přidává další byrokratické povinnosti obchodníkům a neposkytuje dostatečnou ochranu proti podvodům (Šefčík, 2018).

Autorka práce je toho názoru, že navrhovaný systém není dostatečně propracovaný. Vyjadřuje obavy z nadměrné byrokracie a zvýšených povinností, které by tento systém přinesl pro obchodníky. Z tohoto důvodu nedoporučuje zavedení tohoto řešení do praxe. Tím pádem souhlasí s názory obou autorů, kteří zastávají stanovisko, že tento systém není vhodným prostředkem pro boj s podvody v rámci daně z přidané hodnoty.

7.1.4 Systém předplaceného DPH

Systém předplacené DPH (PVAT) je dalším navrhovaným řešením v boji proti karuselovým podvodům spojeným s daní z přidané hodnoty. Jeho hlavním cílem je zamezit situacím, kdy se daňový subjekt vyhne placení DPH nebo ji neoprávněně získá. Podstatou tohoto systému je, že poskytovatel mezinárodního obchodu může osvobodit své dodávky od DPH pouze v případě, že obdrží doklad o zaplacení DPH od příjemce v zemi určení. V opačném případě musí být DPH zaplacená v zemi původu. Tento systém vychází z principu země určení, který je v současnosti využíván, avšak upravuje termíny splatnosti DPH (Šefčík, 2018).

Fungování systému PVAT je založeno na důkladné kontrole daňových dokladů a výměně informací mezi obchodníky a správci daně. Obchodníci musí zajistit, aby byla daň z přidané hodnoty zaplacená v zemi určení, aby si mohli uplatnit nárok na odpočet. Tento systém by také předpokládal, že správci daně budou provádět kontrolu při uplatňování odpočtu DPH a ověřovat platbu DPH v zemi určení. Tabula číslo 10 ukazuje, jaké výhody a nevýhody by přinesl systém předplaceného DPH (Šefčík, 2018).

Tab. 10: Výhody a nevýhody předplaceného DPH

Výhody předplaceného DPH
<ul style="list-style-type: none"> + potenciální snížení daňových podvodů spojených s DPH + omezení případů neplacení DPH + omezení neoprávněného získání odpočtu DPH
Nevýhody předplaceného DPH
<ul style="list-style-type: none"> - náročná administrativa - složitý proces ověřování platby DPH v zemi určení - dokládání platby DPH (časově a finančně náročné)

Zdroj: vlastní zpracování, 2024

Posouzení systému

Šefčík (2018) je toho názoru, že systém PVAT by mohl teoreticky snížit daňové úniky, ale zároveň poukazuje na jeho administrativní složitost a potenciální nedostatky v praxi. Má také obavy z nákladů a obtížnosti prováděných důkladných kontrol, které by byly nutné k efektivnímu fungování systému PVAT (Šefčík, 2018).

Podle autorky práce je systém předplaceného DPH složitý a vyžaduje vysoké náklady na administrativu. I když uznává potenciální výhody v boji s karuselovými podvody, jako je možnost omezit daňové úniky, má vážné obavy ohledně praktické proveditelnosti a účinnosti tohoto systému. Celkově autorka považuje PVAT za příliš složitý a finančně náročný nástroj na to, aby byl úspěšně zaveden do praxe.

7.2 Strukturální řešení

Strukturální řešení se zaměřuje na úpravy a změny v samotném systému a legislativě, které mají za cíl eliminovat karuselové podvody v daních. Na rozdíl od technologických řešení, která vyžadují implementaci nových technologií a systémů, strukturální změny se soustředí na legislativní opatření, která by mohla přímo odstranit podvodné praktiky bez potřeby dalších investic do technologií. Strukturální řešení se tedy snaží upravit samotný rámec a pravidla systému tak, aby bránilo vzniku daňových podvodů. V kapitole budou detailně popsána vybraná strukturální řešení, včetně jejich výhod a nevýhod. Mezi tyto systémy bude patřit například uplatnění principu země původu, integrovaná daň z přidané hodnoty nebo vyrovnávací DPH (Šefčík, 2018).

7.2.1 Princip země původu

Princip země původu vztahující se k daním z přidané hodnoty by znamenal, že by se zboží daniilo v zemi, kde má prodávající své sídlo, nikoliv ve státě, kam je zboží dodáno. Tato koncepce měla být původně implementována v rámci Evropské unie s cílem zjednodušit systém DPH a omezit podvody spojené s karuselovými schématy.

Jak by tento princip fungoval v praxi? Když by český subjekt nakoupil zboží od polského subjektu, daň z přidané hodnoty by byla účtována v Polsku, protože to je místo, kde má polský prodejce své sídlo. Český subjekt by pak mohl uplatnit nárok na odpočet této daně v České republice. Tímto by se zabránilo problémům spojeným s různými sazbami DPH v různých zemích a snížila by se tak administrativní zátěž pro daňové subjekty.

Následující tabulka číslo 11 poukazuje na jednotlivé výhody a nevýhody principu země původu (Šefčík, 2018).

Tab. 11: Výhody a nevýhody principu země původu

Výhody principu země původu
<ul style="list-style-type: none">+ potenciální snížení administrativní zátěže+ zjednodušení přeshraničních transakcí+ omezení karuselových podvodů+ transparentnost a jednotnost (jednotná pravidla pro výpočet DPH)
Nevýhody principu země původu
<ul style="list-style-type: none">- nerovnováha v obchodu mezi členskými státy- komplikace při správě daní

Zdroj: vlastní zpracování, 2024

Posouzení systému

Šefčík (2018) vyjadřuje kritický názor na princip země původu v rámci daně z přidané hodnoty. Zdůrazňuje technické a politické problémy spojené s implementací tohoto systému a poukazuje na možná rizika a nevyřešené otázky, které by mohly vzniknout. Také zdůrazňuje, že implementace tohoto systému by vyžadovala zásadní změny v systému DPH, včetně zavedení jednotného režimu pro uplatňování DPH a sjednocení sazeb daně. Tento přechod by vyžadoval komplexní úpravy a standardizaci procesů správy daní v rámci EU. Nicméně uznává potenciální výhody principu země původu, jako je snížení administrativní zátěže a zjednodušení přeshraničních transakcí. Avšak, zdůrazňuje potřebu vyřešit některé klíčové problémy spojené s tímto systémem, jako je nerovnováha v obchodě mezi členskými státy. Celkově má zdrženlivý postoj k principu země původu a poukazuje na potřebu důkladného posouzení a případného řešení problémů spojených s jeho implementací, než by mohl být tento systém efektivně uplatněn v rámci EU (Šefčík, 2018).

Autorka práce sdílí názor Šefčíka (2018) ohledně principu země původu v rámci daně z přidané hodnoty. Podle ní má tento systém své technické a politické problémy a nese s sebou různá rizika a nevyřešené otázky, jak zdůraznil Šefčík (2018). Nicméně, se autorka shoduje s názorem, že implementace tohoto systému by nevyžadovala velké

investice do nových technologií. Namísto toho by stačilo provést změny v legislativě, což by minimalizovalo náklady a byrokracii spojenou s novými technologickými systémy. Autorka věří, že by zavedení principu země původu mohlo být efektivní v rámci boje s daňovými podvody v Evropské unii. Celkově autorka vnímá tento přístup jako praktický a proveditelný v praxi s minimálními náklady a obtížemi spojenými s technologickými inovacemi.

7.2.2 Vyrovňovací DPH

Vyrovňovací DPH je mechanismus, který má za cíl vyrovnat zdanění v případech, kdy dochází k přeshraničním obchodním transakcím v rámci Evropské unie. Tento systém funguje tak, že dodavatelé zboží nebo poskytovatelé služeb jsou povinni platit běžnou federální daň z přidané hodnoty, a navíc ještě vyrovnávací daň z přidané hodnoty. Tato vyrovnávací daň z přidané hodnoty je určena k harmonizaci zdanění mezi členskými státy Evropské unie a má kompenzovat rozdíly v sazbách DPH mezi jednotlivými zeměmi. Výhody a nevýhody vyrovnávacího DPH lze vidět v tabulce číslo 12 (Šefčík, 2018).

Tab. 12: Výhody a nevýhody vyrovnávací DPH

Výhody vyrovnávací DPH
<ul style="list-style-type: none"> + vyrovnání rozdílů ve zdanění mezi členskými státy + vytvoření rovných podmínek pro obchodování v rámci EU
Nevýhody vyrovnávací DPH
<ul style="list-style-type: none"> - možnost karuselových podvodů - ztráta státních příjmů

Zdroj: vlastní zpracování, 2024

Posouzení systému

Šefčík (2018) má k systému vyrovnávací DPH spíše kritický postoj. Zdůrazňuje, že tento mechanismus není efektivní v řešení karuselových podvodů a že není vhodným nástrojem k harmonizaci zdanění v rámci EU. Místo toho by měla být zohledněna jiná strukturální řešení, která by lépe odpovídala potřebám evropského trhu (Šefčík, 2018).

Autorka sdílí kritický postoj Šefčíka (2018) k systému vyrovnávací DPH, který není podle ní účinným prostředkem v boji proti karuselovým podvodům. Zdůrazňuje, že navržený mechanismus není vhodným nástrojem k harmonizaci zdanění v rámci Evropské unie a nepřináší dostatečné řešení pro problémy, kterým čelí evropský trh.

7.2.3 Federální DPH

Federální DPH je systém daně z přidané hodnoty, který by byl jednotně uplatňován na úrovni celé Evropské unie. To znamená, že míra DPH by byla stanovena na úrovni Evropské unie a platila by stejně ve všech členských státech. Tento systém by v podstatě vytvořil federální daňový režim pro daň z přidané hodnoty, který by centralizoval rozhodování o sazbách DPH a způsobu vybírání. V současném systému EU mají členské státy určitou míru autonomie v otázkách daní, včetně DPH. To znamená, že si mohou samy stanovit sazby DPH a určit podmínky pro její výběr. Federální DPH by tuto autonomii omezila a přenesla pravomoc na úroveň EU, čímž by se vytvořil jednotný rámec pro DPH v celé Evropské unii. Tabulka číslo 13 poukazuje na výhody a nevýhody federálního DPH (Šefčík, 2018).

Tab. 13: Výhody a nevýhody federální DPH

Výhody federální DPH
<ul style="list-style-type: none"> + zjednodušení administrativy + eliminace problémů s různými sazbami DPH + jednotný daňový režim pro DPH
Nevýhody federální DPH
<ul style="list-style-type: none"> - omezení fiskální autonomie členských států - politické spory mezi členskými státy

Zdroj: vlastní zpracování, 2024

Posouzení systému

Šefčík (2018) se zdá být zdrženlivý ohledně zavedení federální DPH. Vyjadřuje obavy z omezení fiskální autonomie členských států a potenciálních politických sporů spojených s tímto opatřením. Také zdůrazňuje riziko omezení vlivu občanů na zdanění

spotřeby na svém území. Celkově považuje zavedení federální DPH za problematické a nepřinášející dostatečné výhody (Šefčík, 2018).

Vzhledem k omezení fiskální autonomie členských států by podle autorky bylo prakticky nemožné aplikovat tento systém. Důvodem je obava, že zavedení federální DPH by vedlo k podstatné ztrátě fiskální suverenity členských států, což by mohlo být politicky nepřijatelné.

7.3 DPH v digitálním věku

Evropská komise v prosinci 2022 zveřejnila návrh nové směrnice, která by měla přinést postupně zásadní změny v oblasti DPH. Tento balíček s názvem „DPH v digitálním věku“ (anglicky VAT in the Digital Age, dále jen „ViDA“) má za cíl modernizovat stávající legislativu daně z přidané hodnoty tak, aby lépe odpovídala digitálnímu prostředí a zvýšila odolnost systému DPH v EU proti podvodům. Tento balíček bude mít vliv na veškerý prodej zboží a služeb zákazníkům v Evropské unii a ovlivní tak všechny společnosti se sídlem v EU (Rudneva & Slobodzianová, n.d.).

Aby byl tento balíček schválen, je nezbytná jednomyslná shoda všech členských států Evropské unie, což pravděpodobně povede k dalším úpravám či doplnění navrhovaných opatření. Harmonogram, který navrhla Evropská komise, je velmi ambiciózní a je možné, že některé termíny budou muset být odloženy kvůli potřebnému času na implementaci do vnitrostátní legislativy. Plánovaný balíček by měl být postupně zaveden v letech 2024 až 2028. Balíček „ViDA“ se zaměřuje na tři hlavní oblasti reformy:

1. Povinnosti spojené s vykazováním DPH a elektronická fakturace

V první fázi se každý členský stát bude moci rozhodnout, zda zavést povinnou elektronickou fakturaci pro přeshraniční B2B transakce. To znamená, že firmy budou muset vystavovat faktury elektronicky, nikoli na papíře, pokud obchodují mezi sebou napříč hranicemi. Ve druhé fázi se tato povinnost rozšíří na dodání zboží a služeb uvnitř Evropské unie, což znamená, že elektronická fakturace se stane normou i pro obchody v rámci EU. Papírové faktury budou povoleny pouze v určitých výjimečných případech, které stanoví jednotlivé členské státy. Elektronické faktury budou muset splňovat standard EN 16931 a budou mít výhradně elektronickou podobu. To znamená, že faktury v PDF formátu již nebudou přijatelné. Dále, u elektronické fakturace již nebude potřeba získávat souhlas zákazníka. Firmy, které dosud používají papírové faktury, se musí

přípravit na přechod k příjmu elektronických faktur. Souhrnné daňové doklady budou zrušeny v důsledku této změny. Některé země, jako Francie, Polsko, Belgie a Španělsko, plánují zavést povinnou elektronickou fakturaci již od července 2024.

Digitalizace reportingu (anglicky „Digital Reporting Requirements“, dále jen „DRR“), je nový systém, který se týká přeshraničních obchodních transakcí mezi podniky v rámci Evropské unie. Tento systém nahradí současný způsob podávání souhrnných hlášení a umožní elektronické reportování téměř v reálném čase. Každý členský stát má možnost rozhodnout, zda bude „DRR“ zaveden i pro tuzemské obchody, přičemž budou platit stejná pravidla jako pro elektronickou fakturaci (Rudneva & Slobodzianová, n.d.).

2. DPH v oblasti platforem

Platformy, které nabízejí služby jako krátkodobé ubytování nebo přepravní služby pro jednotlivce, budou muset odvádět daň z přidané hodnoty. Zároveň se rozšíří pravidla týkající se způsobu, jakým jsou tyto platformy považovány za dodavatele služeb. Bude také upřesněno, jak určit místo plnění daně pro zprostředkovatelské služby poskytované platformami přímo zákazníkům. Kromě toho bude povinně uplatňován dovozní režim IOSS (Import One Stop Shop) pro elektronická tržiště (Rudneva & Slobodzianová, n.d.).

3. Jednotná DPH registrace

Režim One Stop Shop (OSS), známý také jako zvláštní režim jednoho správního místa, bude rozšířen tak, aby zahrnoval přeshraniční pohyb zboží uvnitř Evropské unie a také lokální dodávky zboží přímo koncovým zákazníkům. To zahrnuje dodání zboží s montáží nebo instalací. Členské státy EU by měly umožnit podnikům přenesení povinnosti placení daně na odběratele, pokud je tento odběratel registrován k DPH v daném členském státě. Postupně bude také zrušena možnost využití zjednodušení pro konsignační sklady. Dále se rozšíří režim OSS mimo území EU na všechny služby pro koncové spotřebitele poskytované dodavateli se sídlem mimo EU, i když tito koncoví zákazníci nejsou usazeni v EU. V tabulce číslo 14 lze vidět výhody a nevýhody, které sebou přinese balíček „DPH v digitálním věku“ (Rudneva & Slobodzianová, n.d.).

Tab. 14: Výhody a nevýhody zavedení balíčku „DPH v digitálním věku“

Výhody „DPH v digitálním věku“
<ul style="list-style-type: none"> + modernizace legislativy DPH + digitální prostředí + odolnost vůči podvodům na DPH + zjednodušení administrativních procesů pro podniky
Nevýhody „DPH v digitálním věku“
<ul style="list-style-type: none"> - náklady spojené se zavedením nových technologií - nedostatečné zdroje menších podniků

Zdroj: vlastní zpracování, 2024

Posouzení balíčku „DPH v digitálním věku“

Balíček „DPH v digitálním věku“ by podle autorky mohl přinést potřebnou modernizaci a harmonizaci daně z přidané hodnoty v digitálním prostředí. Zavedení elektronické fakturace a digitalizace reportingu by mohlo výrazně zlepšit transparentnost a efektivitu systému DPH, což by mohlo snížit riziko daňových podvodů a zjednodušit administrativu pro podniky. Nicméně, je důležité zajistit, aby byly nové požadavky a procesy přiměřené a realistické, zejména pro menší podniky. Implementace nových opatření by měla být doprovázena dostatečnou podporou a školením pro podniky, aby byl zajištěn hladký přechod na nový systém. Je také důležité sledovat a zhodnocovat dopady těchto změn v praxi a přizpůsobovat opatření podle potřeby. Celkově je balíček "DPH v digitálním věku" pozitivním krokem směrem k modernizaci a vylepšení fungování systému DPH v rámci Evropské unie.

7.4 Další návrhy na opatření proti podvodům na DPH

V této kapitole se autorka zaměřuje na další návrhy opatření proti podvodům na dani z přidané hodnoty v České republice. Věnuje se možnostem, které by mohly posílit boj proti nekalým praktikám v oblasti DPH. Autorka zde přináší svůj názor na vhodná opatření, která by mohla přinést výhody a podpořit efektivnější ochranu proti podvodům na dani z přidané hodnoty. Autorka doporučuje následující opatření.

7.4.1 Vzdělávání a podpora

Pokud by byla zavedena opatření zaměřená na vzdělávání a podporu podniků v boji proti daňovým podvodům, mohlo by to vést k významnému zlepšení situace. Poskytnutí školení a podpory podnikům by pomohlo nejen zvýšit jejich povědomí o daňových předpisech a procesech souvisejících s DPH, ale také by se snížilo riziko vzniku chyb a nesrovnalostí, které by mohly vést k daňovým podvodům.

- Zavedení školení zaměřených na detekci podvodů přímo v podnicích – mohlo by významně přispět k prevenci daňových podvodů spojených s DPH. Tato školení by poskytla pracovníkům dovednosti a znalosti potřebné k identifikaci znaků podvodů, analýze rizikových situací a postupům pro hlášení podezřelých aktivit. Díky nim by byli pracovníci lépe vybaveni k odhalení potenciálních podvodů.
- Spolupráce s odborníky a poradci, kteří mají hlubší znalosti v oblasti DPH – další důležitý prvek. Tito odborníci by mohli poskytnout podnikům cenné rady a doporučení, které by pomohly předcházet daňovým podvodům a řešit případné problémy či otázky související s daněmi.
- Pravidelné aktualizace vzdělávacích materiálů a podpůrných nástrojů – nezbytné k tomu, aby byly podniky stále informovány o nejnovějších změnách v daňové legislativě a postupech pro boj s daňovými podvody. Tímto způsobem by měly podniky neustále aktuální a relevantní informace, které by jim pomohly při plánování a provádění opatření na ochranu proti podvodům na DPH.

Zavedení těchto opatření by umožnila vytvořit vzdělávací a podpůrný nástroj, který nejen zlepší povědomí podniků o daňových předpisech, ale také jim poskytne potřebné znalosti a dovednosti pro detekci a odhalování daňových podvodů souvisejících s DPH.

7.4.2 Sankce a tresty

Dalším z návrhů na opatření v boji proti daňovým podvodům, spojených s DPH, by mohlo být zavedení tvrdších sankcí a trestů pro subjekty zapojené do nezákonných aktivit. Tyto sankce by měly být nastaveny tak, aby reflektovaly závažnost a opakovanost podvodů, a měly by být spravedlivé a přiměřené k dané situaci. Mohly by zahrnovat:

- Finanční pokuty – zavedení vysokých finančních sankcí pro subjekty, které se dopustí daňových podvodů. Výše pokut by měla být stanovena podle výše nezaplacených daní a rozsahu podvodu.

- Trestní postihy – ukládání trestních postihů pro závažné případy daňových podvodů, které zahrnují vězení pro pachatele a další právní následky, jako je ztráta obchodních licencí nebo zákaz podnikání.
- Obnova škody – povinnost pachatelů hradit náklady na obnovu škody způsobené jejich nezákonnými činy. To by zahrnovalo vrácení nezaplacených daní a případně další náklady spojené s vyšetřováním a soudními řízeními.

Zavedením tohoto nástroje by se mohlo pro pachatele stát riziko vyšších sankcí odstrašující a tím by se mohla snížit míra daňových podvodů. Nicméně je nezbytné, aby byly tyto sankce řádně vyvážené, aby reflektovaly závažnost přestupků, a aby byly důsledně prosazovány bez ohledu na postavení pachatele v obchodní sféře.

Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na daňové podvody, zejména na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty. Cílem této práce bylo identifikovat a vysvětlit stávající opatření proti daňovým podvodům a navrhnout další možná opatření, která by mohla předcházet daňovým podvodům spojeným s DPH a usnadnit proces jejich odhalování.

V rámci charakteristiky daní byla definována povaha daně, její funkce a struktura daňové soustavy v ČR. Následně byla provedena analýza daňových podvodů, kde byly vymezeny pojmy daňový podvod a daňový únik, a to s ohledem na rozdíl mezi nelegálním daňovým únikem (tax evasion) a legální daňovou optimalizací (tax avoidance). Dále byly identifikovány příčiny vzniku daňových podvodů a vymezeny možné druhy podvodů, jako je zkrácení daně, falešné vykazování příjmů nebo zneužívání daňových úlev. Součástí této analýzy byla také identifikace kontrolních nástrojů, které by mohly být použity k odhalení vybraných typů podvodů.

V části zaměřené na daň z přidané hodnoty byl popsán historický vývoj této daně v ČR spolu s vývojem sazeb od roku 1993. Dále byly vysvětleny základní principy a mechanismy fungování DPH a představeny klíčové pojmy související s touto daní. Poté následovala analýza podvodů spojených s DPH, kde byly popsány typy podvodů, jako jsou falešné faktury nebo vytváření "fakturačních mlýnů". Zvláštní pozornost byla věnována karuselovým podvodům, které představují jednu z nejrozsáhlejších skupin podvodů spojených s daní z přidané hodnoty. Tento typ podvodů je charakterizován opakovaným oběhem zboží nebo služeb mezi různými subjekty, často přes hranice, s cílem získat neoprávněný nárok na vrácení DPH. Dále byla definována mezera na DPH v České republice, která představuje rozdíl mezi teoretickými a skutečnými výnosy této daně. V rámci této analýzy byla zpracována tabulka s daty poskytnutými Ministerstvem financí ČR, která obsahovala informace o daňové mezeře jak v absolutních číslech, tak i v procentech. Tato tabulka dále prezentovala meziroční změny vyjádřené v procentních bodech. Zjistilo se, že daňová mezera v roce 2015 dosahovala přibližně 18 % a postupně se snižovala. V roce 2021 pak poklesla až na hodnotu 7 %. Studie provedená Evropskou komisí naznačuje, že k tomuto významnému snížení mezery došlo v důsledku zavedení kontrolního hlášení, které bylo implementováno 1. ledna 2016.

V další části práce byla probrána jednotlivá opatření proti daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty v ČR. Opatření jako daňové přiznání, kontrolní hlášení, souhrnné

hlášení, mechanismus reverse charge, elektronická evidence tržeb, elektronické vykazování transakcí, ručení příjemců zdanitelného plnění, systém VIES, Daňová Kobra a kategorie nespolehlivých plátců mají za cíl potlačit a odhalovat daňové podvody. Každý z těchto nástrojů byl podrobně popsán, včetně jeho fungování a legislativy, která upravuje jeho použití a provádění v praxi. Jejich kombinace a správné využití představují klíčový faktor pro úspěšný boj proti neoprávněnému snižování daňových povinností. Tato opatření zvyšují transparentnost, snižují riziko daňových podvodů a přispívají k lepšímu fungování daňového systému v České republice.

Předposlední část práce obsahovala podrobný popis procesu daňové kontroly včetně zahájení, práv a povinností daňových subjektů a správce daně, a následné ukončení daňové kontroly. Dále se zaměřila na analýzu konkrétního případu daňového podvodu v oblasti DPH, který se odehrál mezi společnostmi Trimet Prag s.r.o. a odvolacím finančním ředitelstvím. Tento spor se týkal částečného uznání nároku na odpočet DPH a byl detailně rozebrán včetně vyjádření obou stran. Nejvyšší správní soud nakonec zamítl kasační stížnost společnosti Trimet Prag s.r.o. z důvodu nedostatečného uplatňování preventivních opatření ze strany společnosti

V poslední části práce autorka nejprve provedla detailní analýzu opatření zaměřených na prevenci podvodů na dani z přidané hodnoty vycházející z návrhů autorů Šefčíka (2018) a Ainswortha (2011), kteří se danou problematikou již zabývali. Opatření byla rozdělena do dvou hlavních skupin, a to na technologická a strukturální řešení, což usnadnilo pochopení jejich charakteristik a vlivu na systém DPH. V rámci technologického řešení byly popsány konkrétní systémy jako VLN systém, RTVat systém, digitální řešení DPH a systém předplaceného DPH. Strukturální řešení zahrnovalo princip země původu, vyrovnávací DPH a federální DPH. Jednotlivé vybrané systémy byly popsány z hlediska jejich fungování v praxi a autorka zde uvedla výhody a nevýhody, které by jednotlivé návrhy přinesly. U jednotlivých nástrojů byly uvedeny názory jak autorů, kteří se problematikou již zabývali, tak i názory autorky práce. Dále se autorka zaměřila na nový návrh směrnice Evropské komise s názvem „DPH v digitálním věku“, který má za cíl modernizovat legislativu daně z přidané hodnoty v EU. Balíček se zabývá třemi hlavními oblastmi reformy – elektronickou fakturací a reportováním, DPH v oblasti platforem a jednotnou DPH registrací. Tyto změny mají zvýšit odolnost systému DPH vůči podvodům a lépe odpovídat digitálnímu prostředí. Evropská komise plánuje tento balíček po schválení všemi členskými státy postupně zavést do roku 2028. V závěru práce autorka

přináší vlastní návrhy opatření v boji s podvody. Navrhuje zavedení dvou klíčových opatření – vzdělávání a podpora podniků a zvýšení sankcí a trestů pro subjekty zapojené do nezákonných aktivit.

Celkově lze konstatovat, že diplomová práce poskytuje ucelený pohled na problematiku daňových podvodů spojených s DPH a přináší konkrétní doporučení a návrhy pro zlepšení současné situace. Cíl práce byl naplněn v podobě důkladné identifikace stávajících opatření, analýzy jejich pozitiv a následného navržení dalších opatření, která by mohla posílit boj s daňovými podvody na dani z přidané hodnoty.

Seznam použitých zkratek

B2B	Business to business
B2C	Business to customer
BAT	Business Activities Tax
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
DRR	Digital Reporting Requirements
EET	Elektronická evidence tržeb
IOSS	Import One Stop Shop
NCOZ	Národní centrála proti organizovanému zločinu
OSS	One Stop Shop
p.b.	procentní bod
PVAT	Předplacená daň z přidané hodnoty
RTVat	Real Time VAT
VAT	Value Added Tax
VIES	Information Exchange System
VLN	VAT Locator Number

Seznam použitých zdrojů

- Ainsworth, R. T. (2011). *Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification*. International Vat Monitor
- AZ data (n.d.). *Daňová optimalizace*. Dostupné 23. 2. 2024 z <https://www.az-data.cz/slovník/danova-optimalizace>
- Bell Consulting (n.d.). *Daň z přidané hodnoty*. Dostupné 5. 1. 2024 z <https://www.bellcons.cz/dph-dan-z-pridane-hodnoty/>
- BusinessInfo.cz (2023). *Finanční správa: Daňová mezera klesla z 12,1 na 7 procent*. Dostupné 25. 3. 2024 z <https://www.businessinfo.cz/clanky/financni-sprava-danova-mezera-klesla-z-121-na-7/>
- Centrální evidence dlužníků (n.d.). *Registr plátců DPH*. Dostupné 16. 3. 2024 z <https://www.cedcr.cz/registr-nespolehlych-platcu-dph>
- Curzon, L. (2002). *Dictionary of Law*. (6th ed.). Person Education Limited.
- Daňová Kobra (n.d.). *O Daňové Kobře*. Dostupné 17. 2. 2024 z <https://www.danovakobra.cz/>
- Epravo.cz (2010). *Trestní právo daňové*. Dostupné 27. 3. 2024 z <https://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>
- European Commission (2021). *VAT Gap. Previous VAT gap reports. Tables Report*. Dostupné 22. 3. 2024 z https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en
- Fakturoid (n.d.). *Daň z přidané hodnoty. Kdo musí platit DPH a jak na to?* Dostupné 15. 3. 2024 z <https://www.fakturoid.cz/almanach/dane/dph-dan-z-pridane-hodnoty#kdy-se-musim-stat-platcem-dph>
- Finance.cz (2015). *Největší daňové skoky? DPH*. Dostupné 5. 1. 2024 z <https://www.finance.cz/zpravy/finance/449104-nejvetsi-danove-skoky-dph/>
- Finance.cz (n.d.). *Předmět a plátce daně*. Dostupné 8. 1. 2024 z <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/dph/predmet-a-platce/>
- Finanční správa (2016). *Karusel (karuselový podvod)*. Dostupné 14. 2. 2024 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/karusel-karuselovy-podvod>
- Finanční správa (2021). *Daňová kontrola*. Dostupné 25. 3. 2024 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola>
- Finanční správa (2023). *Úspěch ČR v boji s daňovými úniky: Daňová mezera klesla z 12, % na 7 %*. Dostupné 28. 3. 2024 z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2023/uspech-cr-v-boji-s-danovymi-uniky>
- Finanční správa (n.d.a). *Legislativa*. Dostupné 4. 1. 2024 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/legislativa>

- Finanční správa (n.d.b). *Základní informace. Co je kontrolní hlášení*. Dostupné 26. 2. 2024 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/zakladni-informace>
- Guex, S., & Buclin, H. (Eds.). (2023). *Tax Evasion and Tax Havens Since the Nineteenth Century*. Springer International Publishing.
- IDoklad (n.d.a). *Osvobození od DPH: kterého zboží a služeb se týká*. Dostupné 5. 1. 2024 z <https://www.idoklad.cz/blog/osvobozeni-od-dph-ktereho-zbozi-a-sluzeb-se-tyka>
- IDoklad (n.d.b). *Přiznání k DPH: co obnáší a jaké jsou jeho druhy*. Dostupné 16. 3. 2024 z <https://www.idoklad.cz/blog/priznani-k-dph-co-obnasi-a-jake-jsou-jeho-druhy>
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Wolters Kluwer.
- Marková, H. (2024). *Daňové zákony 2024*. Grada Publishing. Ministerstvo financí (2024). *Daně*. Dostupné 13. 1. 2024 z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane>
- Martinez, J. (1990). *Daňový únik*. Krigl Praha.
- Ministerstvo financí ČR (2013). *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. Dostupné 27. 12. 2023 z https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf
- Ministerstvo financí ČR (2023a). *Studie Evropské komise: Česko se zlepšuje ve výběru DPH*. Dostupné 22. 3. 2024 z <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2023/studie-evropske-komise-cesko-se-zlepsuje-ve-vyberu-53349>
- Ministerstvo financí ČR (2023b). *Elektronická evidence tržeb*. Dostupné 17. 3. 2024 z <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/dane/danova-a-celni-legislativa/2023/elektronicka-evidence-trzeb-50868>
- Ministerstvo průmyslu a obchodu (2013). *Institut nespolehlivého plátce – zveřejňování informace o spolehlivosti nebo nespolehlivosti plátce DPH v Registru plátců DPH*. Dostupné 20. 3. 2024 z <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/podnikatelska-rada/institut-nespolehliveho-platce---zverejnovani-informace-o-spolehlivosti-nebo-nespolehlivosti-platce-dph-v-registru-platcu-dph--119275/>
- MoneyS3 (2022). *Souhrnné hlášení plátců DPH: co to je, jak a kdy ho vyplnit a podat*. Dostupné 16. 3. 2024 z <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/souhrnne-hlaseni-podat-vyhnout-se-chybam/>
- Nguyen, A., & Trengnerová, Z. (2023). *Jak probíhá kontrola z finančního úřadu?* ČSOB. <https://www.pruvodcepodnikanim.cz/clanek/jak-probiha-kontrola-z-financniho-uradu/>
- Orem, T. (2023). *Tax Evasion vs. Tax Avoidance: Definitions and Differences*. Nerdwallet. <https://www.nerdwallet.com/article/taxes/tax-evasion-vs-tax-avoidance>
- Policie ČR (2023). *Krácení DPH – návrh na obžalobu 3 osob*. Dostupné 17. 2. 2024 z <https://www.policie.cz/clanek/kraceni-dph-navrh-na-obzalobu-3-osob.aspx>
- Profi Společnosti (n.d.). *Funkce daní*. Dostupné 29. 12. 2023 z <https://www.profispolecnosti.cz/cs/vedeni-ucetnictvi/funkce-dani/a-1444/>
- Roger (n.d.). *Daň z přidané hodnoty (DPH)*. Dostupné 6. 1. 2024 z <https://www.roger.cz/platba/slovník-pojmu/dan-z-pridane-hodnoty/>

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, sp. zn. 1 Afs 101/2021–42
- Rudneva, E., & Slobodzianová, P. (n.d.). *DPH v digitálním věku*. Mazars.
<https://www.mazars.cz/prehledy/newslettery/newslettery-z-danove-oblasti/mazars-tax-view-archiv/dph-v-digitalnim-veku>
- Sejkora, T. (2017). *Finančně právní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Leges, s.r.o.
- Stormware (n.d.). *Přímé a nepřímé daně*. Dostupné 29. 12. 2023 z <https://www.stormware.cz/ucetni-pojmy/dane/>
- Syrovátková, J. (n.d.a). *Daňové zákony. Daňový subjekt*. Turbo.
<https://turbo.cdv.tul.cz/mod/book/view.php?id=5978&chapterid=6318>
- Syrovátková, J. (n.d.b). *Daňové zákony. Daňová soustava v České republice*. Turbo.
<https://turbo.cdv.tul.cz/mod/book/view.php?id=5978&chapterid=6330>
- Šefčík, M. (2018). *Karuselové podvody*. Leges.
- Šefčík, M. (2019). *Podvody na dani z přidané hodnoty* [Disertační práce, Masarykova univerzita v Brně]. Informační systém Masarykovy univerzity.
<https://is.muni.cz/th/x8fq7/>
- Uctovani.net (2022). *Reverse charge – přenesená daňová povinnost*. Dostupné 19. 3. 2024 z <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Reverse-charge-prenesena-danova-povinnost&idc=504>
- Uvázlová, J. (2023). *Zjistěte, co znamená VAT a VIES*. Vyfakturuj.
<https://www.vyfakturuj.cz/fakturopedie/68/vat-a-vies/>
- Your Europe (2023). *Systém výměny informací o DPH (VIES)*. Dostupné 8. 3. 2024 z https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_cs.htm
- Zahradník, P. (n.d.). *Daňová kontrola*. Dostupné 15. 3. 2024 z <https://www.dane-zahradnik.cz/danova-kontrola/>
- Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění
- Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 458/2022 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů
- Zídková, H. (2023). *Daň z přidané hodnoty: efektivita jejího systému a výběru v Evropské Unii*. VŠE Oeconomica
- Žižko, I. (n.d.). *Daňová optimalizace. Maximální snížení daňového zatížení v rámci zákona*. Dostupné 12. 3. 2024 z <https://www.advokat-zizko.cz/sprava-majetku/danova-optimalizace/>

Seznam tabulek

Tab. 1: Vybrané daňové podvody a jejich kontrolní nástroje.....	20
Tab. 2: Vývoj sazeb DPH v České republice od roku 1993	22
Tab. 3: Dodavatelský řetězec ve standartním režimu DPH	23
Tab. 4: Vývoj mezery na DPH v ČR v letech 2015–2021	35
Tab. 5: Přehled vybraných kontrolních nástrojů.....	47
Tab. 6: Finanční přehled – Trimet Prag s.r.o. x KG Holding s.r.o.	54
Tab. 7: Výhody a nevýhody systému VLN	58
Tab. 8: Výhody a nevýhody systému RTVat.....	60
Tab. 9: Výhody a nevýhody digitálního řešení DPH.....	61
Tab. 10: Výhody a nevýhody předplaceného DPH	62
Tab. 11: Výhody a nevýhody principu země původu	64
Tab. 12: Výhody a nevýhody vyrovnávací DPH.....	65
Tab. 13: Výhody a nevýhody federální DPH	66
Tab. 14: Výhody a nevýhody zavedení balíčku „DPH v digitálním věku“	69

Seznam obrázků

Obr. 1: Daňová soustava v České republice	11
Obr. 2: Rozdíl mezi „tax avoidance“ a „tax evasion“	17
Obr. 3: Karuselové podvody na DPH	33
Obr. 4: Vývoj daňové mezery v ČR v letech 2015–2021	36
Obr. 5: Režim reverse charge	42

Abstrakt

Frýdová, S. (2024). *Daňové podvody* [Diplomová práce, Západočeská univerzita v Plzni].

Klíčová slova: daňové podvody, daňové úniky, daň z přidané hodnoty, mezera na DPH, daňový systém České republiky, karuselové podvody, kontrolní nástroje, kontrolní hlášení, přenesení daňové povinnosti, daňová kontrola

Diplomová práce se zaměřuje na problematiku daňových podvodů, zejména na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty. Cílem práce je identifikovat a vysvětlit stávající opatření zabráňující daňovým podvodům a navrhnout další možná opatření, která by mohla předcházet daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty a zároveň usnadnit proces jejich odhalování. Po teoretickém úvodu k problematice daní a daňového systému v České republice se práce zabývá obecnou problematikou daňových podvodů. Následně je práce zaměřena na specifické aspekty daně z přidané hodnoty a podvody související s touto daní. Dále jsou v práci identifikovány a zhodnoceny vybrané kontrolní nástroje, které slouží k odhalování podvodů v oblasti DPH. V závěrečné části práce jsou diskutovány návrhy nástrojů a opatření pro boj s daňovými podvody, přičemž je kladen důraz na jejich praktickou proveditelnost. Každý navržený nástroj je detailně analyzován a vyhodnocen s ohledem na jeho potenciální přínos v boji proti daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty.

Abstract

Frýdová, S. (2024). *Tax Fraud*. [Master's Thesis, University of West Bohemia].

Key words: tax fraud, tax evasions, value-added tax, VAT gap, tax system of the Czech Republic, carousel frauds, control tools, VAT control statement, reverse charge, tax inspection

The master's thesis focuses on the issue of tax fraud, especially fraud in the field of value added tax. The aim of the thesis is to identify and explain the existing measures to prevent tax fraud and to propose other possible measures that could prevent tax fraud on value added tax and at the same time facilitate the process of their detection. After a theoretical introduction to the issue of taxes and the tax system in the Czech Republic, the work deals with the general issue of tax fraud. Subsequently, the work is focused on specific aspects of value added tax and frauds related with this tax. Furthermore, the work identifies and evaluates selected control tools that are used to detect fraud in the area of VAT. In the final part of the thesis, proposals for tools and measures to combat tax fraud are discussed, with an emphasis on their practical feasibility. Each proposed tool is analyzed in detail and evaluated with regard to its potential contribution in the fight against VAT fraud.