



Diplomová práce

Vybrané aspekty daně z přidané hodnoty v podnikatelské praxi

Studijní program:

N0413A050007 Podniková ekonomika

Studijní obor:

Management podnikových procesů

Autor práce:

Martina Vanická

Vedoucí práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Liberec 2023



Zadání diplomové práce

Vybrané aspekty daně z přidané hodnoty v podnikatelské praxi

<i>Jméno a příjmení:</i>	Martina Vanická
<i>Osobní číslo:</i>	E19000488
<i>Studijní program:</i>	N0413A050007 Podniková ekonomika
<i>Specializace:</i>	Management podnikových procesů
<i>Zadávací katedra:</i>	Katedra financí a účetnictví
<i>Akademický rok:</i>	2020/2021

Zásady pro vypracování:

1. Deskripce DPH v evropském prostředí.
2. Vybraná problematika zákonných ustanovení DPH v ČR.
3. Analýza potenciálu daňové optimalizace a případných rizik v kontextu režimu intrakomunitárního plnění.
4. Případové studie dopadů vybraných ustanovení DPH do hospodaření podnikatelského subjektu.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 65 normostran
Forma zpracování práce: tištěná/elektronická
Jazyk práce: čeština

Seznam odborné literatury:

- BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. 2019. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON. ISBN 978-80-7273-181-7.
- EUROPIAN COMMISSION. 2020. *EU Tax Policy Strategy* [online]. [cit. 2020-09-30]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eutax-policy-strategy_en
- JURČÍK, Radek. 2015. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-7418-176-4.
- SEJKORA, Tomáš. 2017. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-226-4.
- PROQUEST. 2020. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2020-09-30]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Konzultant: Ing. Lucie Kučerová

Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce: 1. listopadu 2020
Předpokládaný termín odevzdání: 31. srpna 2024

L.S.

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.
děkan

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

Poděkování

Ráda bych na tomto místě poděkovala vedoucí mé diplomové práce paní Ing. Martině Černíkové, Ph.D. za odborné vedení a pomoc, cenné rady a připomínky, vstřícný přístup a velkou míru trpělivosti při zpracování práce.

Vybrané aspekty daně z přidané hodnoty v podnikatelské praxi

Anotace

Diplomová práce je zaměřena na problematiku daně z přidané hodnoty v kontextu intrakomunitárního plnění. Cílem práce je analyzovat vybrané aspekty daně z přidané hodnoty v podnikatelské praxi. V první části práce je věnována pozornost evropskému integračnímu procesu včetně historických souvislostí a harmonizaci daně z přidané hodnoty. Další část práce je zaměřena postavení daně v z přidané hodnoty v unijním a tuzemském pojetí. Třetí kapitola se zabývá intrakomunitárním plněním v kontextu s úniky na dani z přidané hodnoty a nástroji používanými v boji s těmito úniky. Následující kapitola je zaměřena na analýzu vybraných ekonomických aspektů daně z přidané hodnoty opět v unijním i tuzemském pojetí. Poslední část diplomové práce je věnována praktickému uplatnění režimu intrakomunitárního plnění včetně analýzy rizik spojených s karuselovými podvody, doplněna o návrh doporučení určený pro podnikatelské subjekty za účelem eliminace rizik z účasti na podvodném jednání.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, daňový únik, harmonizace daně, intrakomunitární plnění, jednotný vnitřní trh, karuselové podvody, odpočet daně, princip neutrality, zdanitelné plnění.

Selected aspects of value added tax in business practice

Annotation

The thesis focuses mainly on the issue of value added tax in the context of intra-community transactions. The aim of the thesis is to analyse selected aspects of value added tax in business practice. In the first part, attention is paid to the European integration process, including historical context, harmonization of value added tax. The next part focuses on the position of value added tax in EU and domestic concepts. The third chapter deals with intra-community transactions in the context of value added tax evasion and the instruments used to fight such evasion. The following chapter focuses on an analysis of selected economic aspects of value added tax in EU and domestic terms. The last part of the thesis is devoted to the practical application of the intra-community transaction regime, including an analysis of the risks associated with carousel frauds, supplemented by a proposal of recommendations for business entities in order to eliminate the risks of participation in fraudulent conduct.

Key Words

Carousel frauds, tax deduction, intra-community transaction, tax harmonisation, tax evasion, taxable transaction, the principle of neutrality, the single internal market, value added tax.

Obsah

Seznam použitých zkratk.....	15
Seznam tabulek.....	17
Seznam obrázků	18
Úvod.....	19
1 Deskripce daně z přidané hodnoty v evropském prostředí.....	21
1.1 Evropská integrace a historické souvislosti	21
1.2 Daňová harmonizace	24
1.3 Vývoj harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii	25
1.4 Budoucí směřování daně z přidané hodnoty.....	31
2 Postavení daně z přidané hodnoty v daňovém systému evropských zemí.....	33
2.1 Daň z přidané hodnoty.....	33
2.2 Vybraná problematika zákonných ustanovení ve vztahu k dani z přidané hodnoty v České republice	36
3 Intrakomunitární plnění v kontextu daňových úniků na dani z přidané hodnoty.....	45
3.1 Úniky na dani z přidané hodnoty.....	45
3.2 Nástroje v boji s úniky na dani z přidané hodnoty	48
4 Analytická studie výběru a správy daně v prostředí Evropské unie.....	57
4.1 Vybrané ekonomické aspekty daně z přidané hodnoty v kontextu Evropské unie	57
4.2 Vývoj daně z přidané hodnoty a hrubého domácího produktu v České republice.....	63
4.3 Analýza vybraných ukazatelů tuzemské finanční správy k dani z přidané hodnoty	66
5 Případová studie analýzy rizik spojených s režimem intrakomunitárního plnění.....	73
5.1 Analýza judikatury karuselových podvodů na dani s přidanou hodnotou a spojenými riziky	73
5.2 Případová studie intrakomunitárního plnění z pohledu tuzemského daňového subjektu..	78
5.3 Návrh doporučení k eliminaci rizik pro daňové subjekty při uzavírání obchodních případů.....	86
Závěr	92
Seznam použité literatury	95
Seznam příloh	102
Příloha A Sazby DPH v Evropské unii v roce 2023.....	103
Příloha B Příjmy z DPH v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR).....	104
Příloha C VTTL v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR).....	105

Příloha D	VAT gap v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)	106
Příloha E	Kritéria pro výběr obchodního partnera a rizikové okolnosti.....	107

Seznam použitých zkratk

B2B	Business-to-business
B2C	Business-to-consumer
ČNB	Česká národní banka
ČSÚ	Český statistický úřad
DK	Daňová kontrola
DODAP	Dodatečné daňové přiznání
DPH	Daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
EPO	Elektronická podání pro finanční správu
EPPO	Úřad evropského veřejného žalobce
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EUROATOM	Evropské společenství pro atomovou energii
GŘC	Generální ředitelství cel
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HDP	Hrubý domácí produkt
JČS	Jiný členský stát
NCOZ	Národní centrála organizovaného zločinu
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
NO	Nadměrný odpočet
NSS	Nejvyšší správní soud
OLAF	Evropský úřad pro boj proti podvodům
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie

VIES	VAT Information Exchange System
VTTL	VAT Total Tax Liability
ZO	Zdaňovací období

Seznam tabulek

Tabulka 1: Evropská integrace – vybrané historické mezníky	22
Tabulka 2: Přehled směrnic k DPH.....	26
Tabulka 3: Vývoj sazeb DPH v České republice.....	40
Tabulka 4: Inkaso DPH v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR).....	58
Tabulka 5: Vývoj daňového inkasa v České republice v letech 2016–2022 (v mil. Kč).....	66
Tabulka 6: Inkaso a výtěžnost DPH, NO a vratek na DPH v letech 2016–2020 (v mil. Kč).....	67
Tabulka 7: Vývoj plátců DPH v letech 2016–2022 (stav ke dni 31. prosince)	70
Tabulka 8: Vývoj doměřené a vyměřené DPH v letech 2016–2022 (v mil. Kč).....	70
Tabulka 9: Vývoj daňových nedoplatků v letech 2016–2022 (v mil. Kč).....	71
Tabulka 10: Údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňování období 8/2023 (Subjekt CZ) – pořízení zboží z jiného členského státu.....	83
Tabulka 11: Údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňování období 8/2023 (Subjekt CZ) – pořízení zboží z jiného členského státu.....	83
Tabulka 12: Údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňování období 9/2023 (Subjekt CZ) – dodání zboží do jiného členského státu.....	84
Tabulka 13: Údaje ze souhrnného hlášení za zdaňovací období 9/2023 (Subjekt CZ) – dodání zboží do jiného členského státu.....	84

Seznam obrázků

Obrázek 1: Sazby DPH v Evropské unii v roce 2023	35
Obrázek 2: Schéma principu karuselového podvodu	48
Obrázek 3: Příjmy z DPH v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)	59
Obrázek 4: VTTL v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)	60
Obrázek 5: VAT gap v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)	61
Obrázek 6: Tempo růstu DPH a HDP v České republice (1993–2022).....	63
Obrázek 7: Vývoj VAT gap v České republice v letech 2016–2021	69

Úvod

Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, která tvoří významnou část příjmů státních rozpočtů. Podstatou této daně je, že je vybírána prostřednictvím plátců registrovaných k dani z přidané hodnoty, i když ji hradí v ceně zboží či služeb konečný spotřebitel. Mezi plátcí daně bývá režim daně z přidané hodnoty upraven tak, že odběratel pořídí zboží nebo službu, avšak bez daně, tj. v základu daně. Daně platí v případě, že se nejedná o plnění osvobozená od daně. Odběratel je následně povinen tuto daň na vstupu přiznat a současně si může nárokovat odpočet daně na výstupu, pokud takové zdanitelné plnění realizoval. V rámci intrakomunitárních plnění je daň z přidané hodnoty značně náchylná k podvodným jednáním, především v situaci tzv. karuselových podvodů, kdy se daň ztratí u některého z článků řetězce. Dochází tak k narušování principu neutrality, tedy i k narušování hospodářské soutěže.

Diplomová práce je zaměřena na vybrané aspekty daně z přidané hodnoty v podnikatelské praxi. Cílem této práce je analyzovat vybranou problematiku daně z přidané hodnoty v kontextu Evropské unie, ale i v tuzemském. Následně část zjištěných informací je aplikována do praktického příkladu prostřednictvím případové studie a návrhu doporučení, v němž je provedena analýza hrozících rizik v souvislosti s podnikatelskou činností mezi plátcí daně z přidané hodnoty včetně zhodnocení rizik a návrh doporučení k eliminaci rizik. K dosažení cíle byly stanoveny následující výzkumné otázky:

- *„Jaké nástroje v boji s úniky na dani z přidané hodnoty jsou využívány?“*
- *„Existuje závislost mezi zavedenými nástroji v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty a výší výběru daně z přidané hodnoty?“*
- *„Jaké rizikové okolnosti mohou mít dopad na prokázání případné účasti na „karuselových podvodech s daní z přidané hodnoty?“*
- *„Jaká preventivní opatření by měl daňový subjekt činit k eliminaci vzniku případné účasti na podvodu s daní z přidané hodnoty?“*

První kapitola diplomové práce je věnována deskripci daně z přidané hodnoty v evropském prostředí, tj. poskytnutí základních historických souvislostí spojených s evropskou integrací a harmonizací daně z přidané hodnoty. Druhá kapitola diplomové práce je zaměřena postavení daně z přidané hodnoty v daňovém systému v pojetí Evropské unie i tuzemském, se zaměřením na vybraná zákonná ustanovení týkající se daně z přidané hodnoty v České republice doplněné o související ustanovení tuzemské správy daní. Třetí kapitola diplomové

práce se zabývá otázkou úniků na dani z přidané hodnoty se zaměřením na karuselové podvody s daní z přidané hodnoty a nástroje používané v boji proti těmto únikům. Čtvrtá kapitola diplomové práce je věnována analytické studii k dani z přidané hodnoty v pojetí Evropské unie, ale i České republiky. V této části je věnována pozornost např. inkasu a mezeře na dani z přidané hodnoty. V tuzemském rozsahu byly analyzovány např. i další vybrané údaje zveřejňované Českým statistickým úřadem a finanční správou. Pátá kapitola diplomové práce je zaměřena na praktické uplatnění intrakomunitárního plnění z pohledu tuzemského daňového subjektu včetně analýzy rizik a doporučení k jejich eliminaci.

Při tvorbě diplomové práce byly aplikovány metody sběru a shromáždění informací, dat, jejich deskripce, syntéza, analýza, komparace, dedukce a logická indukce, a to za využití zdrojů v podobě literárních rešerší odborných publikací, článků, studií, legislativy, judikatury, statistický údajů.

1 Deskripce daně z přidané hodnoty v evropském prostředí

První kapitola teoretické části diplomové práce je zaměřena na vývoj harmonizace daně z přidané hodnoty v kontextu Evropské unie. Nejdříve je věnována pozornost evropské integraci. Kapitola obsahuje základní souvislosti od založení Evropského společenství uhlí a oceli až po přijetí Lisabonské smlouvy. V rámci harmonizačního procesu je věnována pozornost unijnímu právu, především sekundárnímu, tj. uvedením historicky nejdůležitějších směrnic včetně těch, které se dotýkají i našeho právního systému. V závěru kapitoly je věnována pozornost současnému a budoucímu směřování Evropské unie v oblasti daně z přidané hodnoty.

1.1 Evropská integrace a historické souvislosti

Po hrůzných dopadech druhé světové války opět vyvstala myšlenka na obnovu Evropy¹ a její integraci. Jako hlavní důvody pro sjednocení Evropy lze uvést politické a ekonomické důvody, především zabezpečení světového míru a bezpečnosti v rámci Evropy či zvýšení blahobytu prostřednictvím zavedení společného trhu. Vzorem pro vytvoření sjednocené Evropy, vytvoření nadnárodního celku, se staly Spojené státy americké, které již v té době tvořily silný politický a ekonomický mocenský celek.

Tabulka 1 poskytuje chronologický přehled vybraných základních historických mezníků, jež jsou významné ve vztahu k evropské integraci, a to od Schumanovy deklaráce, která hlásala zachování „světového míru“, konkrétně především v určitém omezení suverenity, sjednocení a vyřešení francouzsko-německé otázky, následně tedy vzniku Evropského společenství uhlí a oceli, přes zavedení jednotného evropského aktu, přijetí Maastichtské smlouvy, tj. Smlouvy o Evropské unii², přes Lisabonskou smlouvu, která je platná dodnes.³

¹Evropou je míněna západní Evropa.

²Maastichtská smlouva neboli Smlouva o Evropské unii.

³ Tabulka 1 nezohledňuje události a údaje o dalších přistoupivších členech v průběhu let, ani např. vystoupení Velké Británie (referendum o vystoupení z r. 2016).

Tabulka 1: Evropská integrace – vybrané historické mezníky

Evropská integrace – vybrané historické mezníky	
1950	Schumanova deklarace
1951	Pařížská smlouva (ESUO; 1952)
1957	Římské smlouvy (EHS, EUROATOM)
1965	Slučovací smlouva (1967)
1968	Celní unie EHS (dokončení)
1985	Schengenská dohoda (1985)
1986	Jednotný evropský akt (1987)
1992	Maastrichtská smlouva (1993)
1993	Jednotný vnitřní trh; definice Kodaňských kritérií
1997	Amsterodamská smlouva (1999)
2001	Smlouva z Nice (2003)
2007	Lisabonská smlouva (2009)
2009	Smlouva o fungování Evropské unie

Zdroj: Evropská unie, (b. r.); Euroskop, (b. r.), vlastní zpracování

Z Tabulky 1 je zřejmé, že evropský integrační proces není otázkou pouze současné doby, ale vyvíjí se již několik desítek let, a ovlivnil mnoho zemí nejen v Evropě, a to jak ekonomicky, právně, tak i sociálně.

Za zakladatele evropské integrace jsou považováni Jean Monnet a Robert Schuman, kteří stáli u zrodu Evropského společenství uhlí a oceli. Jean Monnet, francouzský ekonom a politik, se zabýval otázkou poválečné obnovy Francie včetně získání kontroly nad výrobou a distribucí uhlí a oceli, a to především nad Německem. Návrh řešení Jeana Monneta přednesl tehdejší francouzský ministr zahraničí, Robert Schuman, ve své deklaraci dne 9. května 1950, známé také jako „*Schumanova deklarace*“. Návrh byl následně stvrzen v tzv. Pařížské smlouvě uzavřené v roce 1951 mezi Belgií, Francií, Itálií, Lucemburskem, Německem a Nizozemím (dále i jen „*zakládající státy*“), a vznikla tak mezinárodní organizace Evropské společenství uhlí a oceli. Hlavním cílem této mezinárodní organizace bylo vytvoření společného trhu s uhlím a ocelí, které mělo mj. vést i ke zlepšení ekonomické situace a životní úrovně v poválečné Evropě (Piodi, 2010).

Dalším krokem v rámci evropské integrace bylo uzavření tzv. Římských smluv (1957), tj. Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (EHS) a Smlouvy o založení Evropského společenství pro atomovou energii (EUROATOM). Římské smlouvy byly podepsány totožnými signatářskými zeměmi jako v případě Pařížské smlouvy. Široký (2018, s. 28–29) ke Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství uvádí, že byla prvním dokumentem, který mj. řešil i otázku daňové politiky. Konkrétně konstatuje, že „*Za prvotní daňová ustanovení předpokládající spolupráci členských zemí i v daňové oblasti*

můžeme považovat články 95 až 98...“ Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, jež se zabývají především nepřímými daněmi.

V průběhu dalších let byly dokumenty novelizovány, upravovány, doplňovány, přijímány nové, avšak se zachováním původní základní myšlenky – vybudování fungujícího jednotného evropského trhu založeného na základních svobodách společného trhu, a to volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu.

Za další zakládající a významnou smlouvu lze považovat tzv. Maastrichtskou smlouvu neboli Smlouvu o Evropské unii (1992) (dále i jen „*Maastrichtská smlouva*“), která tři výše uvedená Společenství spojila v jeden celek, a to v Evropskou unii. Vznikl tak jeden celek, bez právní subjektivity, založený na třech pilířích:

- Evropské společenství (jednotný trh);
- Společná zahraniční a bezpečnostní politika;
- Spolupráce v oblasti spravedlnosti a vnitřních věcí (Sokolska, 2023).

Evropská unie získala právní subjektivitu až přijetím tzv. Lisabonské smlouvy (2007) (Euroskop, b. r.). Tímto nabyla právo vystupovat v právních vztazích svým vlastním jménem včetně uzavírání smluv. Dále na základě přijetí Lisabonské smlouvy byla Smlouva o Evropském společenství přejmenována na Smlouvu o fungování Evropské unie (2009). Smlouva o fungování Evropské unie se stala základním právním předpisem pro Evropskou unii, který platí dodnes.

K naplnění cílů uvedených ve smlouvách Evropské unie je dosahováno prostřednictvím unijního práva, které tvoří primární a sekundární právo. Primární právo je základem práva Evropského společenství a Evropské unie. Definuje strukturu, kompetence, základní principy tohoto celku. Primární právo Evropské unie je tvořeno především zakládajícími smlouvami. Sekundární právo tvoří nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska, jedná se o legislativní akty vytvořené orgány Evropské unie. Nařízení jsou právní akty, které jsou závazné, mají přímou účinnost, a to jak pro orgány Evropské unie, tak pro členské státy, aniž by bylo vyžadováno jakékoli další opatření k jejich přijetí. Rozhodnutí jsou legislativní pravidla, která jsou závazná pouze pro své adresáty⁴, a jsou přímo použitelná. Směrnice jsou právní akty, jež jsou také závazné, ale nemají přímou účinnost, musí být jednotlivými členskými státy implementovány. Způsob a forma implementace směrnic do právních rádu

⁴ Např. vybrané členské státy, korporace, fyzické osoby.

jednotlivých členských států je ponechána na nich. Doporučení a stanoviska nejsou právně závazná (Evropská unie, b. r.).

Základním právním předpisem v rámci Evropské unie je tedy Smlouva o fungování Evropské unie⁵ (dále i jen „SFEU“), která se mj. zabývá otázkami harmonizace právních předpisů v oblasti nejen daně z přidané hodnoty. Jedná se především o sblížení právních předpisů za účelem vytvoření vnitřního trhu, který, řeší otázky volné pohybu, osob, služeb a kapitálu, dále hospodářské soutěže. Evropská unie nastavuje pouze pravidla, která členské státy musí dodržovat, tj. např. volba daňového systému, pravomoci v oblasti přijímání, úprav či rušení daní (Angerer, 2023).

Evropský integrační proces se v průběhu let dotýkal všech oblastí práva včetně daňového. Jedním z cílů Evropského hospodářského společenství, následně Evropské unie, byla i daňová harmonizace za účelem zajištění správného fungování společného trhu.

1.2 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace je procesem přizpůsobování a sblížení daňových systémů a daní jednotlivých členských států na základě dodržování určitých vzájemných pravidel, týká se jak přímého, tak nepřímého zdanění. Jak uvádí Peci a kol. (2017), proces harmonizace daní má sloužit k dosažení integrace, vytvoření a fungování společného trhu založeného na volném pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu, zároveň však k zamezení daňových úniků. Široký (2018) v rámci daňové harmonizace zmiňuje stupně mezinárodní spolupráce za účelem sladění daňových systémů, a to daňovou koordinaci, daňovou aproximaci a daňovou harmonizaci. Daňovou harmonizaci rozděluje do třech fází:

- určení typu daně, která má být předmětem harmonizace;
- harmonizace základu daně;
- harmonizace sazby daně.

Mnoho autorů, včetně např. Lukáčové a kol. (2020) zmiňují skutečnost, že harmonizace přispívá k hospodářskému růstu Evropské unie; dále upozorňují na výhrady některých členských států v otázce harmonizace, kdy tyto země poukazují na skutečnost,

⁵ Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie 2012/C 326/01 (EUR-Lex, 2023).

že harmonizace vede k oslabování suverenity jednotlivých členských zemí. Chtějí si zachovat suverenitu v oblasti daní, což se rozchází s myšlenkou daňové harmonizace, kdy je nezbytný jednomyslný souhlas všech členských států. Costa (2019) ve svém článku uvádí obavy místopředsedy Evropské komise v oblasti harmonizace daní, který se domnívá, že právě jednomyslnost rozhodování je velkou překážkou k harmonizaci. I Kendrick (2020) poukazuje na omezení svrchovanosti členských států v případě harmonizace. Ve svém článku došel k závěru, že čím více se Evropská unie bude snažit o harmonizaci, bude nutné přistoupit k diferencovanější integraci, protože jakýkoli integrační proces se neobejde bez příslušné legislativy, a ta samozřejmě bude mít dopad na suverenitu členských států.

Hlavní cílem v oblasti daňové politiky Evropské unie je:

- odstranění daňových překážek;
- boj proti škodlivé daňové soutěži;
- boj proti daňovým únikům a daňovým podvodům;
- podpora mezinárodní spolupráce správců daní (Angerer, 2023).

Závěrem lze zmínit názor Cornielje (2020), jenž poukazuje na stagnaci daňové harmonizace, konkrétně v oblasti daně z přidané hodnoty, kdy současný systém považuje za komplikovaný, neefektivní a náchylný k podvodům. Tuto stagnaci zdůvodňuje právě neochotou členských států, které se odkazují na daňovou suverenitu.

Daňový harmonizační proces je tedy proces nastavování společných pravidel pro všechny členské státy za účelem dosažení funkčního vnitřního trhu založeného na volném pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu, který se však neobejde bez příslušné legislativy. V oblasti nepřímých daní, konkrétně daně z přidané hodnoty, která je předmětem této diplomové práce, se jedná především o řadu směrnic vydanou Evropským hospodářským společenstvím, resp. Evropskou unií.

1.3 Vývoj harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii

První myšlenka o dani z přidané hodnoty (dále i jen „DPH“) vznikla ve 20. letech 20. století, avšak s ohledem na poválečné a následně na další válečné období nebyla tato myšlenka řešena. Zakládající státy uplatňovaly daň z obratu, avšak tato byla kumulována, což bylo z pohledu přeshraničního obchodu značně neefektivní a rozcházelo se to s myšlenkou jednotného vnitřního trhu v Evropském hospodářském společenství (dále i jen „EHS“).

Nebylo možné zajistit stejné podmínky pro tuzemská i přeshraniční plnění. Až teprve v roce 1962 německý ekonom Fritz Neumark, který předsedal Fiskálnímu a finančnímu výboru při Komisi EHS, vypracoval zprávu, v níž navrhoval nahrazení do té doby uplatňované kumulované daně z obratu daní z přidané hodnoty, harmonizaci sazeb daní a zrušení daňových hranic.⁶ Na základě Neumarkovy zprávy Rada EHS vydala v roce 1967 první dvě směrnice (Zu, 2022), které byly prvním legislativním krokem k zavedení daně z přidané hodnoty.

V další části textu je věnována pozornost nejznámějším a nejvýznamnějším unijním předpisům vztahujícím se k dani z přidané hodnoty, především směrnicím. S ohledem na skutečnost, že Evropská unie (dále míněno i jako EHS a ES) vydala značnou řadu směrnic, Tabulka 2 poskytuje chronologický přehled těchto směrnic.

Tabulka 2: Přehled směrnic k DPH

Přehled směrnic k DPH	
Název	Specifikace
Směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967	Zavedení společného systému DPH
Směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967	Definice (např. předmět daně, místo plnění plátce daně,...)
Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 – tzv. šestá směrnice	Definice (např. předmět daně, územní působnost, osoba povinná k dani, zdanitelné plnění, osvobození od daně, odpočet daně,...)
Směrnice Rady 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979	Zavedení mezinárodního dožadání
Směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979	Úprava vrácení DPH osobám povinným k dani neusazených v tuzemsku
Směrnice Rady 84/386/EHS ze dne 31. července 1984	Úprava nájmu movitého hmotného majetku
Směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986	Úprava vrácení DPH osobám povinným k dani neusazených v tuzemsku
Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991	Úprava ve vztahu ke zrušení daňových hranic
Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 – tzv. směrnice o společném systému DPH	Důvod: sjednocení původních neustálých změn v nový dokument
Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008	Zavedení zvýšené ochrany před daňovými úniky
Směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. července 2013	Zavedení zvýšené ochrany před daňovými úniky
Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013	Rozšíření institutu reverse charge (př. elektronika, drahé kovy)

Zdroj: EUR-Lex (2023), Široký (2018), vlastní zpracování

První směrnicí v rámci harmonizačního procesu daně z přidané hodnoty byla **směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu**, která zavedla společný systém daně z přidané hodnoty namísto původních daní z obratu, a to s účinností ke dni 1. 1. 1970 pro všechny členské státy. Směrnice definovala daň z přidané hodnoty jako všeobecnou daň ze spotřeby, jež byla

⁶ Známá též jako Neumarkova zpráva.

stanovena podílem k ceně zboží a služeb (EUR-Lex, 2023). Současně byla vydána i druhá **směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty**, stanovila další definice, např. předmět daně, místo plnění, rozsah stanovení sazeb daně, plátce daně (EUR-Lex, 2023). Tyto první dvě směrnice zavedly povinnost přijetí systémů daně z přidané hodnoty, dále stanovily společná pravidla pro místo zdanění při přeshraničním plnění (Zu, 2022).

V oblasti harmonizace daní je považována za nejvýznamnější tzv. šestá směrnice, tj. **směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně** (dále i jen „šestá směrnice“). Směrnice upravovala např. předmět daně, územní působnost, osobu povinnou k dani, zdanitelné plnění, pravidla pro stanovení základu daně, osvobození od daně, odpočet daně, daňové dlužníky (EUR-Lex, 2023). Šestá směrnice byla v průběhu let mnohokrát novelizována, což způsobilo i značnou nepřehlednost, proto byla v roce 2006 nahrazena novou směrnicí, směrnicí 2006/112/ES. Zu (2022) konstatuje, že teprve přijetí šesté směrnice lze považovat za skutečnou harmonizaci v oblasti daně z přidané hodnoty. Peci a Morina (2017) o šesté směrnicí tvrdí, že je vhodným předpokladem k dosažení cílů, pro které EHS vzniklo (např. odstranění fiskálních překážek, vytvoření podmínek pro spravedlivou hospodářskou soutěž a neutralitu⁷ v mezinárodním obchodu či plnou finanční integraci). Kendrick (2022) se k předmětné směrnicí vyjadřuje tak, že byla přijata především za účelem zajištění příjmů Společenství.

Následující směrnice, **směrnice Rady 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979, kterou se mění směrnice 77/799/EHS, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní**, zavedla do právních systémů členských států otázku mezinárodního dožádání ve vztahu k dani z přidané hodnoty, především z důvodu eliminace a odhalování daňových podvodů v rámci Společenství. Do doby vydání této směrnice bylo mezinárodní dožádání upraveno pouze na úrovni přímého zdanění (EUR-Lex, 2023).

Jak vyplývá již z názvu další vydané směrnice (osmá), **směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazených v tuzemsku**,

⁷ Daňová neutralita je jedním z principů společného systému daně z přidané hodnoty (př. plátce daně má možnost si od daně na výstupu odečíst daň zaplacenou dodavateli na vstupu).

zabývala se otázkou vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani, které neměly sídlo či stálou provozovnu na území Společenství (EUR-Lex, 2023).

Desátá směrnice, **směrnice Rady 84/386/EHS ze dne 31. července 1984, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, kterou se mění směrnice 77/388/EHS – Uplatnění daně z přidané hodnoty na nájem movitého hmotného majetku**, upravila pouze několik ustanovení v čl. 9 šesté směrnice v souvislosti s nájmem movitého hmotného majetku (EUR-Lex, 2023).

Směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství, upravovala stejně jako osmá směrnice z roku 1979 otázku vrácení daně z přidané hodnoty v případě osob povinných k dani, které nemají na území Společenství sídlo či stálou provozovnu (EUR-Lex, 2023).

Další směrnice z roku 1991 změnila šestou směrnici ve vztahu ke zrušení daňových hranic ve Společenství, **směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnici 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic** (EUR-Lex, 2023). Následující rok byla vydána směrnice, která stanovila minimální sazbu základní sazby daně z přidané hodnoty, a to ve výši 15 %, s účinností od 1. ledna 1993. Dále pro jednu či dvě snížené sazby daně z přidané hodnoty, a to v minimální výši 5 %. Snížená sazba (popř. snížené sazby) se vztahovala pouze na vybraná dodání zboží či služeb v souladu s přílohou H směrnice⁸, **směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH)** (EUR-Lex, 2023). Široký (2018) v rámci této směrnice poukazuje na skutečnost, že v Itálii v roce 1980 existovalo dokonce deset sazeb daně z přidané hodnoty.

Jak je zřejmé i z daného výčtu v této podkapitole, šestá směrnice byla mnohokrát novelizována, a stala se tak nepřehlednou. Téměř po třiceti letech ji nahradila **směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty** (dále i jen „*směrnice o společném systému DPH*“). Směrnice o společném systému DPH víceméně upravuje to samé, co bylo dosud uplatňováno, avšak přehledně sjednocené v jednom

⁸ Příloha H zahrnovala seznam 17 bodů, na jaké dodání zboží a služeb bylo možné sníženou sazbu daně z přidané hodnoty uplatnit. Jednalo se např. o potraviny vyjma alkoholických nápojů, krmení pro zvířata, léky, lékařské služby, dodávka vody, přeprava cestujících, stavební práce v rámci sociální politiky.

dokumentu. Obsahem směrnice je tedy např. předmět, působnost, osoby povinné k dani, zdanitelná plnění včetně místa zdanitelného plnění, základ daně, sazby daně, osvobození od daně, daňová povinnost, odpočet daně. Směrnice dále zavedla institut souhrnného hlášení⁹, a to z důvodu vyšší míry ochrany před případnými daňovými úniky. Součástí směrnice jsou i přílohy, mj. např. i příloha obsahující výčet dodání zboží či poskytnutí služeb, na která lze uplatnit daň ve snížené sazbě. Do současnosti byla i tato směrnice opakovaně novelizována¹⁰ (EUR-Lex, 2023).

V roce 2008 přinesla novela směrnice o společném systému DPH, **směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněním uvnitř Společenství**, další změny z důvodu nezbytnosti zvýšení ochrany před daňovými úniky – zavedla vyšší kontrolu uvnitř Společenství, např. zvýšením frekvence podávání souhrnných hlášení, rozšíření i na poskytování služeb za určitých podmínek. Bylo nutné sjednotit přiznávání plnění ve stejném zdaňovacím období všemi subjekty konkrétního obchodního vztahu (tj. dodavatel, kupující, popř. příjemce), aby bylo v případě potřeby možné efektivně porovnávat data uvedená daňovými subjekty v rámci Evropské unie, příp. žádat o mezinárodní výměnu informací či realizovat křížové kontroly na dani (EUR-Lex, 2023).

Posledními zmíněnými směrnici jsou další dvě novely směrnice o společném systému DPH. I tyto dvě novely byly vydány z důvodu zvýšení ochrany proti případným daňovým únikům, poněvadž daňové úniky neboli daňové podvody vedou ke ztrátám v rozpočtech, narušují hospodářskou soutěž, a tedy i řádné fungování vnitřního trhu. První, **směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismy rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH**, zavedla mechanismus pojmenovaný jako „zvláštní opatření mechanismu rychlé reakce“, které v českém právním prostředí známe pod termínem institut ručení. Druhá novela, **směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů**, umožnila rozšíření institutu

⁹ Souhrnné hlášení je dokument, který podává plátce DPH v případě realizovaných přeshraničních zdanitelných plnění s jiným plátcem DPH (v rámci Evropské unie).

¹⁰ Poslední změna – Směrnice Rady (EU) 2022/890 ze dne 3. června 2022 (EUR-Lex, 2023).

přenesené daňové povinnosti¹¹ na dodání zboží nebo poskytnutí služby, které jsou rizikové z hlediska případného podvodu na dani. Jmenovitě se jednalo např. o mobilní telefony, herní konzole, tablety, dodávky plynu, elektřiny, dodávky obilovin, technických plodin či dodávky vybraných stavů kovů či drahých kovů) (EUR-Lex, 2023).

Mimo směrnic byly v rámci Společenství, popř. Evropské unie přijímány i další akty, doporučení a materiály. Jednotný vnitřní trh, ve smyslu základní myšlenky vyplývající z Římské smlouvy z roku 1958¹², jehož smyslem bylo vytvoření jednotného evropského trhu založeného na základních svobodách společného trhu, tedy volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu, byl zaveden až k 1. lednu 1993. Ke dni účinnosti zavedení vnitřního jednotného trhu nabylo účinnosti i nařízení Rady 218/92, které mělo být základem pro zjednodušení obchodních vztahů mezi členskými zeměmi Společenství (a jehož účelem byla zároveň také efektivnější kontrola těchto subjektů). Na základě uvedeného nařízení Rady a následujících byly povinně zavedeny instituty daňového identifikačního čísla, systému výměny informací o dani z přidané hodnoty (tzv. VIES) a kontrolního systému INTRASTAT (Široky 2018).

V rámci snahy o eliminaci daňových úniků přinesla unijní legislativa dále např.: možnost realizace souběžných daňových kontrol, rozšíření evropského zatýkácího rozkazu i na trestné činy daňové, vznikly různé expertní skupiny za účelem potírání zločinu v oblasti daní¹³ (př. OLAF), zřízení elektronického systému mezinárodní výměny informací Eurofisc, zavedení One Stop Shop, vytvoření akčních programů Fiscalis¹⁴ (Široky, 2018), institut nespolehlivého plátce či vydávání zajišťovacích příkazů.

Mezi aktuální priority Evropské unie v oblasti daní lze zařadit následující:

- podpora inovace a produktivity s ohledem na digitální pokrok a globální jevy;

¹¹ Institut přenesené daňové povinnosti, popř. známý též jako reverse charge: povinnost přiznat a odvést daň z přidané hodnoty tím, kdo zdanitelné plnění přijal; nevztahuje se na konečného spotřebitele.

¹² Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství.

¹³ OLAF – Evropský úřad pro boj proti podvodům, který se zabývá vyšetřováním podvodných činností souvisejících s čerpáním finančních prostředků z Evropské unie včetně případného vyšetřování i úředních osob (OLAF, b. r.). v České republice vznikla tzv. Daňová Kobra, tj. expertní skupina pro boj „proti daňovým únikům a daňové kriminalitě“, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně“ (NCOZ, GFŘ, GŘC) (Finanční správa, 2023).

¹⁴ Fiscalis – akční programy spolupráce Evropské unie za účelem zlepšení daňových systémů posílením spolupráce mezi členskými státy (Evropská komise, b. r.).

- podpora sociální a spravedlnosti a prosperita (tj. spravedlivý výběr daní, podpora hospodářství členských zemí);
- podpora růstu efektivnosti správ daní;
- vytvoření stabilních a jednoduchých daňových systémů (Angerer, 2023).

1.4 Budoucí směřování daně z přidané hodnoty

V roce 2010 byla Evropskou komisí vydána tzv. Zelenou kniha o budoucnosti daně z přidané hodnoty (dále jen „*Zelená kniha*“), která reagovala na složitost unijního systému daně z přidané hodnoty, na vysoké náklady spojené s výběrem daní, jak z pohledu daňového subjektu, tak státního aparátu, a na nestabilní a neúčinný systém daně z přidané hodnoty. V návaznosti na tuto Zelenou kniha vydala Evropská komise v následujícím roce sdělení Komise COM(2011)851, jež obsahovalo, že současný systém daně z přidané hodnoty neodpovídá požadavkům současné doby, především s ohledem na vysoké zastoupení služeb a technologický pokrok v ekonomice. (Široky 2018).

Dalším krokem v návaznosti na výše uvedené, vydala Evropská komise v roce 2016 další sdělení, COM(2016)148 – tzv. akční plán v oblasti DPH, nazvaný „*Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí*“ (dále jen „*Sdělení COM(2016)148*“) s úmyslem zavést nezbytné změny v těchto oblastech:

- podpora malých a středních podniků (zjednodušení systému daně z přidané hodnoty, snížení nákladů);
- podpora boje s daňovými podvody nejen na úrovni Evropské unie, ale i ve vztahu se třetími zeměmi;
- podpora za účelem snížení nákladů a zajištění efektivnějšího výběru daní za využití technologií;
- podpora zvýšení důvěry mezi daňovými subjekty a správcem daně (EUR-Lex, 2023).

Komise dále ve Sdělení COM(2016)148 zmínila i dva plánované legislativní návrhy, jejichž cílem by mělo být:

- 1) Zavedení konečného systému daně z přidané hodnoty – princip jediného plnění zdaněného v členském státě určení (nikoli, jak je zavedeno v současnosti, dodání

zboží osvobozené od daně v členském státě v okamžik zahájení přepravy a pořízení zboží v členském státě ukončením přepravy).

- 2) Další legislativní návrh měl mít za cíl zjednodušení daně z přidané hodnoty při elektronickém obchodování, se zaměřením na malé a střední podniky, např. rozšíření mechanismu jednoho správního místa (tzv. One Stop Shop) při on-line nákupech pro subjekty B2C (EUR-Lex, 2023).

Shrnutí Sdělení COM(2016)148 – modernizace systému daní ve vztahu k technologickému pokroku, což by ve svém důsledku mohlo a mělo znamenat efektivnější správní spolupráci (nejen na úrovni Evropské unie), posílení boje v oblasti daňových podvodů, efektivnější výběr daní, zjednodušení systému a snížení nákladů pro daňové subjekty.

V roce 2022, s ohledem na nepřijetí konečného systému daně z přidané hodnoty vydala Evropská komise návrh s možností prodloužení dočasného mechanismu přenesení daňové povinnosti, jehož platnost měla skončit k 31. červnu 2022, a to až do 31. prosince 2026 (EY, 2022).

Za jedno z aktuálních témat v rámci procesu evropské integrace lze považovat tzv. Konferenci o budoucnosti Evropy (2021). Smyslem této konference byla myšlenka aktivního zapojení evropských občanů v rámci diskuzí a konzultací do budoucího vývoje Evropské unie (Euroskop, 2021–2022).

Jak vyplývá z první kapitoly teoretické části diplomové práce integrační proces i daňová harmonizace jsou během na dlouho trať, ani po více jak 70 letech se nepodařilo vytvořit společná pravidla pro všechny členské státy za účelem dosažení zcela funkčního vnitřního trhu založeného na volném pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu, aniž by nebyl narušován princip neutrality, tím vlastně i samotná hospodářská soutěž. Instrukce Evropské unie se snaží nejen v oblasti daně z přidané hodnoty bojovat s nepoctivým jednáním, inovovat, podporovat členy Evropské unie, ale také např. zjednodušit právní systém.

2 Postavení daně z přidané hodnoty v daňovém systému evropských zemí

Ve druhé kapitole diplomové práce je představena daň z přidané hodnoty v současném pojetí. Je zde věnována pozornost sazbám daně z přidané hodnoty jednotlivých členských států Evropské unie. Dále je věnována pozornost vybraným tuzemským zákonným ustanovením ve vztahu k dani z přidané hodnoty včetně vývoje sazeb na dani z přidané hodnoty, a vybraným zákonným ustanovením správy daní, která souvisejí s daní z přidané hodnoty.

Daňový systém je tvořen souhrnem všech daní konkrétního územního celku. Termín „daň“ není rozhodující, v širším slova smyslu se může jednat i o odvody na zdravotním pojištění, sociálním zabezpečení či poplatcích. Podstatná je skutečnost, že vše, co naplňuje znaky daní, je považováno za daň. Definice daně je mnohými autory popisována různě, avšak ve smyslu zachování znaků daně. Ve své podstatě se jedná o zákonem stanovenou povinnost úhrady, která plyne do veřejného rozpočtu, je nenávratná, bez nároku na ekvivalentní protiplnění a je neúčelová.

Daně slouží k dosažení konkrétních sociálních a ekonomických cílů. Ovlivňují výrobu, spotřebu, investice, a tím i ekonomický růst. Proto je nezbytné stanovit a nastavit optimální sazby daní a strukturu daňového systému, které budou efektivní. Tzn. zajistit státům příjmy do státního rozpočtu ke krytí státních výdajů a neovlivnit negativně ekonomický růst země (Kowal, 2021).

Nejčastějším dělením daní je jejich dělení na daně přímé a nepřímé. Daně přímé jsou daně, které podléhají zdanění příjmů poplatníka nebo jeho majetku, tj. daně z příjmů (daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob) a majetkové daně (daň z nemovitých věcí). Pro daně nepřímé je typické, že je státu neodvádí poplatník (tedy osoba, která je daní zatížená), ale plátce daně. Mezi nepřímé daně patří daň z přidané hodnoty, spotřební daně (např. daň z minerálních olejů, daň z lihu či tabákových výrobků), cla, energetické daně či silniční daň.

2.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty patří mezi nepřímé daně, jedná se o spotřební daň, která se uplatňuje na zboží a služby. DPH tvoří značnou část příjmů státních rozpočtů. Ciobanu (2021) k DPH

doplňuje, že tato daň je považována za nejmodernější formu zdanění a je uplatňována ve více než 160 zemích světa. Kowal (2021) dále k DPH konstatuje, že se jedná o velmi jednoduchou daň, avšak problém shledává v množství sazeb, nejednoznačnosti přiřazování jednotlivých položek k jednotlivým sazbám, rozdílnosti zdanění v jednotlivých členských státech. Domnívá se, že právě tyto problémy jsou důvodem pro časté daňové podvody.

Zídková a Vrána (2020) ve svém článku zaměřeném na efektivitu výběru DPH uvádí, že DPH je významným zdrojem příjmů všech členských států, avšak jejich výběr je ovlivněn daňovými úniky. Odkazují na studii Poniatowski a kol. z roku 2019, v níž autoři odhadli ztrátu výběru DPH ve výši 137 mld. EUR za rok 2019, což odpovídalo 11,7 % daňové povinnosti¹⁵. Uvedená ztráta byla způsobena daňovými úniky, a to především prostřednictvím tzv. řetězových či kolotočových podvodů. Podstatou těchto daňových podvodů je skutečnost, že dodavatel daň neuhradí a poslední článek daného obchodu si daň nárokuje. Dle zprávy o výpadku příjmů z DPH za rok 2022 činila ztráta na DPH v roce 2020 téměř 93 mld. EUR (Evropská komise, 2017–2023).

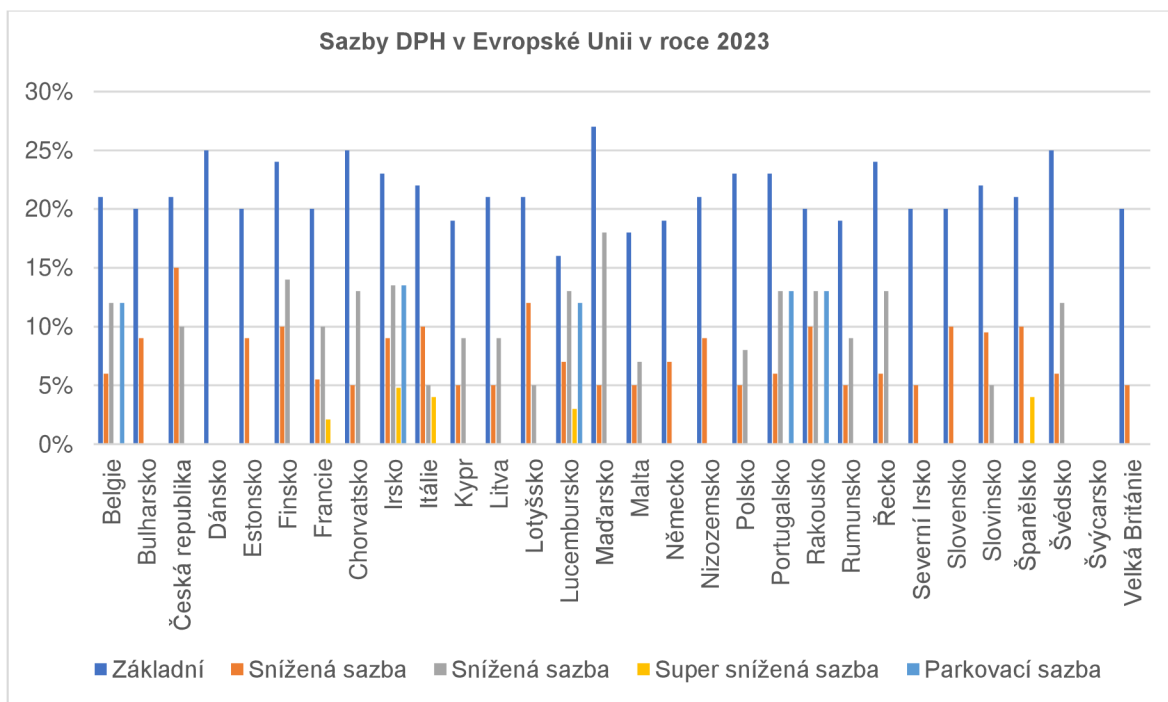
Státy v rámci Evropské unie uplatňují různé druhy a výše sazeb. Legislativa Evropské unie stanovuje pouze hranice daňových sazeb (základní a snížená), proto si každý členský stát v souladu s aktuální legislativou nastaví individuální výše sazeb.

Některé členské státy uplatňují i další sazby označované jako zvláštní sazby, tj.:

- super snížená sazba (max. 5 %);
- nulová sazba;
- parkovací (přechodná) sazba (min. 12 %) (Evropská unie, 2022).

Pro znázornění množství sazeb a jejich výše je níže zpracován Obrázek 1, který nabízí přehled všech platných sazeb DPH jednotlivých členských států k lednu 2023.

¹⁵ Dle reportů a tabulek na stránkách Evropské komise je uvedena ztráta za rok 2019 dokonce ve výši 138,6 mld. EUR (bez Velké Británie téměř 130 mld. EUR).



Obrázek 1: Sazby DPH v Evropské unii v roce 2023

Zdroj: Eurofiscalis (2023), vlastní zpracování

Obrázek 1 (popř. i Příloha A) zachycuje sazby daně z přidané hodnoty jednotlivých členských států Evropské unie platné k lednu 2023. Všechny členské státy uplatňují alespoň základní sazbu daně z přidané hodnoty. Nejméně jednu sníženou sazbu daně z přidané hodnoty, vyjma Dánska, uplatňují také všechny členské země. Tzv. super sníženou sazbu využívají pouze Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko a Španělsko, která se pohybuje v rozmezí od 2,1 % do 4,8 %. Parkovací sazbu uplatňují Belgie, Irsko, Lucembursko, Portugalsko a Rakousko. Tato sazba se pohybuje v rozmezí od 12 % do 14 %. U Irska a Lucemburska si lze všimnout, že uplatňují nejvyšší počet sazeb daně, a to celkem pět.

Maďarsko uplatňuje nejvyšší základní sazbu daně z přidané hodnoty, a to ve výši 27 %, Dánsko, Chorvatsko a Švédsko ve výši 25 %. Dánsko je jedinou zemí v Evropské unii, která uplatňuje pouze základní sazbu. Základní sazbu ve výši 24 % uplatňují Finsko a Řecko, ve výši 23 % Irsko, Polsko a Portugalsko. Naopak nejnižší základní sazbu, ve výši 16 %, uplatňuje Lucembursko. Ostatní členské státy uplatňují základní sazbu v rozmezí od 18 % do 22 %.

Nejvyšší sníženou sazbu i v tomto případě uplatňuje Maďarsko, a to ve výši 18 %, následuje ho Česká republika se sníženou sazbou ve výši 15 % a Finsko se sníženou sazbou ve výši 14 %. Naopak nositeli nejnižší snížené sazby ve výši 5 % jsou např. Chorvatsko, Itálie, Kypr, Litva, Malta či Maďarsko, které uplatňují dvě snížené sazby.

2.2 Vybraná problematika zákonných ustanovení ve vztahu k dani z přidané hodnoty v České republice

V této části diplomové práce je zaměřena pozornost především na daň z přidané hodnoty v tuzemském legislativním prostředí. Kapitola identifikuje základní pojmy, např. předmět daně, daň na vstupu, daň na výstupu, daňové subjekty, dále nabízí údaje o sazbách daně z přidané hodnoty. Součástí této kapitoly jsou i vybrané termíny ve vztahu ke správě daní v návaznosti na daň z přidané hodnoty a další části diplomové práce.

Daň z přidané hodnoty je relativně mladou daní, jak bylo již zmíněno v rámci historie Evropské unie a daňové harmonizace. Česká republika zavedla daň z přidané hodnoty až k 1. lednu 1993. Do té doby se v naší daňové soustavě uplatňovala daň z obrátu. Základním právním předpisem upravujícím daň z přidané hodnoty je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“), který je uplatňován v souladu s právními předpisy Evropské unie. V následující části je věnována pozornost vysvětlení vybraným konstrukčním prvkům a základním pojmům v oblasti daně z přidané hodnoty, a správy daní, která představuje nezastupitelnou úlohu ve výběru daní.

Definice **předmětu daně** je upravena v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o DPH:

- dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku;
- pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která není povinná k dani;
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu osobou nepovinnou k dani;
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 2).

Podstatnou náležitostí pro určení, zda se jedná o předmět daně, je skutečnost, že se musí jednat o plnění poskytnuté za úplatu. Dále se musí jednat o zdanitelné plnění, které není osvobozené od DPH. Ustanovení § 2a zákona o DPH poskytuje negativní výčet předmětu daně.

Dalšími podstatnými pojmy jsou daň na vstupu, daň na výstupu a nadměrný odpočet. **Daň na vstupu** představuje daň, kterou plátce daně uhradí dodavatelům při pořízení zboží

nebo služeb. Naopak **daň na výstupu** je daní, kterou plátce daně účtuje svým odběratelům (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 4 odst. 1 písm. c)). **Nadměrný odpočet** je situace, kdy plátce daně zaplatí na dani na vstupu vyšší částku, než kolik činí daň na výstupu. Vzniklý rozdíl je nadměrným odpočtem (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 4 odst. 1 písm. d)). V případě, že by daň na vstupu byla nižší, než daň na výstupu vznikla by daňovému subjektu daňová povinnost.

V ustanovení § 3 zákona o DPH jsou definovány některé pojmy související s **územní působností**, konkrétně tuzemsko, členský stát, území Evropského společenství a třetí země (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 3). V návaznosti s vystoupením Velké Británie a Severního Irsku z Evropské unie jsou tyto země od 1. ledna 2021 považovány za třetí země. Severnímu Irsku z pohledu obchodních činností zůstává zachován status členského státu (Kuneš, 2022).

Pro účely zákona o DPH je nezbytné rozlišovat několik pojmů, které rozlišují daňové subjekty:

- osoba povinná k dani,
- plátce daně,
- identifikovaná osoba,
- zahraniční osoba.

Za **osobu povinnou k dani** je považována jakákoli fyzická nebo právnická osoba, která realizuje ekonomické činnosti, a to samostatně. Za osobu povinnou k dani se také považuje právnická osoba, jejímž účelem není podnikání, nebyla za tímto účelem zřízena nebo založena, avšak realizuje ekonomické činnosti (př. škola poskytující vzdělávací služby za úplatu, kulturní služby poskytované za úplatu – divadlo, muzeum). Dále se mezi osoby povinné k dani řadí i skupiny (př. kapitálově spojené osoby). Ustanovení § 5 odst. 4 zákona o DPH poskytuje výčet subjektů, které se za osoby povinné k dani nepovažují, tj. veřejnoprávní subjekty, např. stát, kraj, organizační složky obcí. Ekonomickou činnost pro účely DPH definuje zákon o DPH jako: *„činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, ... za účelem získávání pravidelného příjmu. ...využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu“* (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 5).

Plátcem DPH se stane osoba povinná k dani se sídlem v České republice, která za dvanáct bezprostředně navazujících měsíců přesáhne obrat ve výši 2 mil. Kč, vyjma osob, které realizují osvobozená plnění (míněno bez nároku na odpočet). Po splnění podmínek v první větě vzniká daňovému subjektu registrační povinnost k DPH (do 15. dne

následujícího měsíce). Povinnost podání žádosti k registraci a související úkony včetně případných sankcí při nesplnění včasné povinnosti podání žádosti daňovým subjektem, se řídí příslušnými ustanoveními daňového řádu.

Osoba povinná k dani se stává plátcem DPH od 1. dne druhého měsíce, který následuje po měsíci, v němž byla podmínka překročení obratu splněna¹⁶ (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 6). Limit obratu přesahující částku ve výši 2 mil. Kč je v účinnosti od 1. 1. 2023, v předchozí právní úpravě byl limit stanoven na obrat přesahující částku ve výši 1 mil. Kč. Daňový subjekt se může stát plátcem DPH také dobrovolně, avšak až po rozhodnutí vydaném správcem daně. Nárok na dobrovolné plátcovství není garantován a správce daně tak nemusí vyhovět. Výhodou plátcovství je zajisté skutečnost, že daňový subjekt si může uplatňovat odpočty daní na vstupu.

Identifikovanou osobou se rozumí osoba povinná k dani, která není plátcem DPH, popř. právnická osoba, která není povinna k dani v případě, že v České republice:

- pořídí zboží z jiného členského státu s limitem nad 326 000 Kč v průběhu dvou let;
- poskytuje služby do jiných členských států;
- přijímá služby z jiných členských států či třetích zemí (Jake&James, 2023).

Takové osobě vznikne registrační povinnost, a to do 15 dnů ode dne splnění některého z výše uvedených bodů, tj. např. pořízení zboží z jiného členského státu při překročení limitu; bude jí přiděleno daňové identifikační číslo, avšak nevzniká jí nárok na odpočet daně na vstupu. Daňový subjekt může registraci zrušit až po šesti měsících, za předpokladu, že tato přeshraniční plnění nebyla již nadále realizována (Jake&James, 2023).

Za **zahraniční osobu** je dle zákona o DPH považován daňový subjekt, který nemá sídlo ani provozovnu v České republice ani na území jiného členského státu (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 4, odst. 1, písm. g)).

Správné určení **místa plnění** je nezbytné pro stanovení, v jaké zemi má být předmětné plnění zdaněno. Zákon o DPH definuje pravidla pro určení místa plnění při: dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu a dovozu zboží. Níže jsou uvedeny pouze vybrané pojmy ve vztahu k předmětu diplomové práce.

¹⁶ Příklad: daňový subjekt splní zákonnou podmínku registrace k plátcovství (překročí zákonem stanovený obrat) dne 3. června, tzn., plátcem DPH se stává od 1. srpna.

Pro určení místa plnění při **dodání zboží** je podstatné, zda dodání zboží bylo spojeno s odesláním, přepravou či nikoli, s instalací, montáží či bez instalace a montáže; dále také, zda dodání zboží bylo realizováno v rámci Evropské unie či se třetími zeměmi, či se jednalo o dodání zboží na palubě letadla či lodi. Při dodání zboží bez odeslání či přepravy je místem plnění místo, kde se zboží při dodání nachází. Při dodání zboží, které bylo spojeno s odesláním či přepravou, se za místo plnění považuje místo, kde se dané zboží nachází před odesláním či přepravou (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 7). Při **poskytování služeb** je nutné rozlišovat, komu je tato služba poskytována, zda osobě povinné k dani či osobě nepovinné k dani. Při poskytnutí služby osobě povinné k dani se považuje za místo plnění sídlo příjemce služby, popř. provozovna byla-li služba poskytnuta v provozovně. Při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani se za místo plnění považuje sídlo poskytovatele služby, popř. jeho provozovna, byla-li služba poskytnuta v provozovně (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 6 odst. 1 a 2).

Za **pořízení zboží z jiného členského státu** se považuje skutečnost, kdy kupující nabývá práv jako vlastník, je oprávněn se zbožím nakládat. Místem plnění je místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy. Daňová povinnost vzniká příjemci služby, tedy odběrateli. Rozhodujícím okamžikem pro vznik daňové povinnosti je vystavení daňového dokladu, nebyl-li v této lhůtě daňový doklad vystaven, odběrateli i tak vzniká povinnost přiznat daň, a to do 15. dne následujícího měsíce, v němž zboží bylo pořízeno (Benda a Tomíček, 2019).

Za **dodání zboží do jiného členského státu** se považuje skutečně realizovaný transport zboží z jednoho členského státu na území druhého státu. Zboží je dodáno v okamžiku, kdy je odběratel oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník. Místem plnění v souladu s ustanovením § 7 odst. 2 zákona o DPH bude místo, v němž se předmětné zboží nachází v okamžiku začátku přepravy či odeslání. V případě, že by se jednalo o dodání zboží s transportem z České republiky, místem plnění bude Česká republika. Dodavatel je povinen přiznat daň na výstupu¹⁷. V tomto případě rozhodným okamžikem pro vznik daňové povinnosti může být den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úhrady. Platí, že rozhodným je okamžik, který nastane dříve (Benda a Tomíček, 2019).

Pro uplatnění **osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží** do jiného členského státu musí být splněny následující podmínky (§ 64 odst. 1 ZDPH):

¹⁷ V případě, že se nejedná o osvobozené plnění dle § 64 ZDPH.

- odběratelem je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě s platným daňovým identifikačním číslem oznámeným příslušnému správci daně;
- zboží bylo odesláno nebo přepraveno z České republiky do jiného členského státu (dodavatelem, odběratelem, zmocněnou osobou od dodavatele nebo odběratele);
- dodání zboží musí být vykázáno v souhrnném hlášení (Benda a Tomíček, 2020; Kuneš, 2022).

Při uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně nese důkazní břemeno daňový subjekt, tj. dodavatel. Výčet plnění, která podléhají osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, je uveden v ustanovení § 63 zákona o DPH. Jedná se např. o dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu či vývoz zboží.

Český právní systém rozlišuje dva druhy **sazeb daně**, a to sazbu základní a sníženou. Základní sazba činí 21 % a vztahuje se na většinu zboží a služeb. Od 1. ledna 1993, tedy od zavedení DPH do českého právního řádu, do 31. prosince 2014 se v České republice uplatňovala pouze jedna snížená sazba. Od 1. ledna 2015 byla zavedena i druhá snížená sazba, která v současné době činí 10 %. Ve snížených sazbách jsou uvedeny víceméně nezbytné či prospěšné výrobky a služby. v první snížené sazbě DPH (15 %) nalezneme např. potraviny, rostliny, vybrané zdravotnické pomůcky, sběr a přepravu komunálního odpadu, služby zdravotní a sociální péče (nejsou-li osvobozeny od daně). Ve druhé snížené sazbě DPH (10 %) jsou zařazeny např. kojenecká mléka, potraviny pro děti, léky, knihy, ubytovací služby, vstupné na kulturní akce. Výčet plnění, která podléhají první snížené a druhé snížené sazbě daně, jsou součástí zákona o DPH jako jeho přílohy (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, Příloha č. 2, 2a a 3). Tabulka 3 představuje přehled vývoje sazeb DPH v České republice od svého vzniku, tj. od ledna 1993 do roku 2023.

Tabulka 3: Vývoj sazeb DPH v České republice

Vývoj sazeb DPH v České republice			
Období	Základní sazba	1. snížená sazba	2. snížená sazba
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 – dosud	21 %	15 %	10 %

Zdroj: Evropská komise (b. r.); Kurzy.cz (b. r.), vlastní zpracování

Tabulka 3 znázorňuje přehled vývoje sazeb DPH v České republice. V prvních dvou letech od zavedení DPH do českého právního řádu byla sazba DPH nejvyšší, a to ve výši 23 %. V letech 2004 až 2019 dosahovala základní sazba DPH výše 19 %, což byla za celou dobu své existence až do současnosti nejnižší základní sazba daně. Od 1. ledna 2015 je základní sazba neměnná, a to ve výši 21 %.

Od zavedení DPH, tedy od 1. ledna 1993 existovala pouze jedna snížená sazba (první snížená sazba), která byla stanovena na 5 %, v této výši platila až do 31. prosince 2007. Od 1. ledna 2008 do 31. prosince 2009 byla zvýšena na 9 %, pro roky 2010 a 2011 byla opět zvýšena, a to na 10 %, pro rok 2012 byla stanovena ve výši 14 %. Od 1. ledna 2013 je první snížená sazba stanovena na 15 %. S účinností od 1. ledna 2015 byla zavedena druhá snížená sazba, a to ve výši 10 %, která platí dosud.

V současné době je ve vládě projednáván návrh zákona o konsolidaci veřejných rozpočtů (konsolidační – ozdravný balíček). V případě, že by byl schválen v předloženém znění, tak s účinností od 1. ledna 2024 by se změnila výše první a druhé snížené sazby DPH, a to tak, že by byly sjednoceny do jedné sazby ve výši 12 %. Základní sazba DPH by měla zůstat nezměněna (Běhounek, 2023).

Základním **zdaňovacím obdobím** pro účely zákona o DPH je kalendářní měsíc. Daňový subjekt může při splnění zákonem stanovených podmínek požádat správce daně o změnu zdaňovacího období, a to na čtvrtletní zdaňovací období (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 99 a § 99a).

Správa daní je zákonem stanovený postup, *“jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“* (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 1 odst. 2). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále i jen *„daňový řád“*) je procesním právním předpisem, který upravuje postup správců daní, práva zúčastněných osob (tj. daňových subjektů, třetích osob) při správě daní. Správce daně (správní orgán) je povinen se řídit v rámci správy daní určitými zásadami, a to např. následujícími:

- postupuje v souladu s právními předpisy i mezinárodními smlouvami, které jsou součástí českého právního řádu;
- uplatňuje svoji pravomoc pouze k účelům výkonu své činnosti, a rozsahu, v jakém mu byla svěřena;
- jedná tak, aby šetřil práva a právem chráněné zájmy účastněných osob;

- je povinen zúčastněným osobám poskytnout řádné poučení;
- postupuje bez zbytečných průtahů (ochrana před nečinností § 38 daňového řádu);
- chová se zdvořile (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 5–§ 9, § 38).

Správce daně vede daňová řízení, realizuje vyhledávací činnost, kontroluje povinnosti zúčastněných osob, vyzývá je ke splnění povinností za účelem zajištění placení daní (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 11 odst. 1). Daňový řád dále rozlišuje kromě správce daně, v opačném postavení, osoby zúčastněné na správě daní. Jedná se o subjekty, jejichž práva a povinnosti jsou v rámci správy daní dotčena, tj. daňový subjekt a třetí osoby. Třetími osobami mohou být např. svědkové, znalci, tlumočníci, ale i odborní konzultanti (Lichnovský a kol., 2021). Osoby zúčastněné na správě daní mohou být zastoupeni. Jako příklad lze uvést zastoupení zákonným zástupcem nebo opatrovníkem, dále zmocněncem na základě plné moci nebo pověřenou osobou na základě uděleného pověření.

Prvotní a zásadní informací pro případný další postup je podání daňového tvrzení daňovým subjektem. V případě pochybností o údajích uvedených v daňovém tvrzení může správce daně zahájit následující činnosti:

- vyhledávací činnost;
- daňová kontrola;
- postup k odstranění pochybností.

Vyhledávací činností je činnost, kdy správce daně ověřuje daňové subjekty, plnění jejich povinností, vyhledává důkazní prostředky. Součástí vyhledávací činnosti může být také opatření si vysvětlení či provedení místního šetření (místních šetření). Smyslem vyhledávací činnosti je získání podkladů, informací, které by případně mohly být využity v daňovém řízení k dosažení cíle správy daní. Má se jednat o předběžné podklady a informace, prováděné se snahou, co nejméně daňový subjekt zatěžovat, v souladu se zásadou přiměřenosti. Judikatura často vyhledávací činnost pojmenovává jako „mapování terénu“. V případě, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti nedospěje k cíli správy daní, má k dispozici ještě dva instituty, které jsou kontrolními instituty, tj. daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností.

Dalším postupem, ke kterému je správce daně oprávněn, je **daňová kontrola**. Lichnovský a kol. (2021) k daňové kontrole uvádí, že: *„je jedním ze zásadních postupů správce daně v daňovém řízení. Jejím cílem je v nalézacím řízení objasnit skutkový stav (tvrzení daňového subjektu),*

kdy za tímto účelem jsou sbírány a hodnoceny důkazní prostředky. Na základě daňové kontroly tak vzniká podklad pro následné vyměřovací či doměřovací řízení.“

Proces daňové kontroly je rozsáhlejším a časově náročnějším institutem než institut místního šetření. Povinností správce daně je při zahájení daňové kontroly uvést předmět a rozsah daňové kontroly, i když se v průběhu řízení může změnit z důvodu zjištění nových skutečností. Správce daně se snaží dosáhnout cíle správy daně, daňový subjekt poskytuje součinnost, překládá doklady, poskytuje informace apod. I v rámci daňové kontroly správce daně využívá prostředků vyhledávací činnosti. Daňový subjekt může navrhnout další důkazní prostředky, např. místní šetření u obchodních partnerů, výslech svědka, vyžádání si znaleckého posudku apod. Správce daně hodnotí zjištěné skutečnosti, důkazy a zpracuje výsledek kontrolního zjištění, který s daňovým subjektem projedná (spíše daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění seznámí), a na závěr správce daně sepiše zprávu o daňové kontrole. Ukončení daňové kontroly nastává okamžikem doručení oznámení o ukončení daňové kontroly správcem daně, jehož součástí je i zpráva o daňové kontrole. (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 85–§ 88).

V případě, kdy má správce daně určité konkrétní pochybnosti „o *správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených*, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností“, a to výzvou k odstranění pochybnosti v rámci tzv. **postupu k odstranění pochybností**. Správce daně ve výzvě k odstranění pochybností uvede, jaké konkrétní pochybnosti má a umožní daňovému subjektu, aby se ke zjištěným pochybnostem vyjádřil, neúplné údaje doplnil, objasnil nejasnosti, prokázal pravdivost uvedených údajů, popř. opravil nepravdivé údaje. (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 89 odst. 1 a 2). Jedná se o daňové řízení, které má být rychlé a efektivní, mají být zjišťovány pouze konkrétní pochybnosti. O průběhu postupu k odstranění pochybností může správce daně sepsat protokol nebo úřední záznam, v němž uvede nová zjištění, důkazní prostředky a sdělí, zda pochybnosti byly odstraněny či nikoli.

V rámci postupu k odstranění pochybností by správce daně neměl požadovat dožádání u jiných správců daně nebo provádět výslechy svědků, a to z důvodu časové náročnosti (Lichnovský a kol., 2021). V případě, kdy předpokládá větší časovou náročnost za účelem opatření si důkazních prostředků, měl by postup k odstranění pochybností převést do daňové kontroly.

Další pojmy vztahující se k dani z přidané hodnoty jsou specifikovány v rámci následující kapitoly jako nástroje v boji proti daňovým únikům. Jedná se např. o institut nespolehlivého plátce, ručení za daň, kontrolní a souhrnné hlášení, zajišťovací příkaz.

3 Intrakomunitární plnění v kontextu daňových úniků na dani z přidané hodnoty

Třetí kapitola diplomové práce se zabývá otázkou úniků na dani z přidané se zaměřením na karuselové podvody a nástroje používané v boji proti těmto daňovým únikům, mj. za účelem zodpovězení první výzkumné otázky, tj. „*Jaké nástroje v boji s úniky na dani z přidané hodnoty jsou využívány?*“

3.1 Úniky na dani z přidané hodnoty

Daňové systémy se potýkají s daňovými podvody, úniky na daních, vyhýbání se daňovým povinnostem, což ve svém důsledku vede k výraznému poklesu příjmů státních rozpočtů. V tuzemském právním systému nenalezneme definici daňového úniku jako takového. Jedná se o nežádoucí jevy, které se nachází v ekonomice každé země. Evropská komise definuje daňový únik jako nelegální činnost, kdy daňový subjekt zatají nebo nedodrží daňovou povinnost.

V anglicky psaných zdrojích lze nalézt pojmy jako „*tax evasion*“ či „*tax avoidance*“. Z různých definic lze dovodit, že „*tax evasion*“ je především úmyslným protiprávním jednáním, které může vyvolat správní i trestní odpovědnost. Typickým příkladem by mohlo být krácení daní. Druhý pojem „*tax avoidance*“ lze přeložit jako vyhýbání se daňovým povinnostem. Jedná se o legální postup „*k dosažení snížení nebo úplného potlačení daňové povinnosti daňového subjektu*“, jako příklady lze uvést slevy na daních, odčitatelné položky od základu daně, uplatňování výdajového paušálu či tzv. švarc systém. Je nezbytné rozlišovat, zda dané jednání je v souladu se zákony či nikoli, tj. je-li přípustné či nepřípustné. Oba tyto pojmy se překrývají a nelze je úplně přesně definovat (Sejkora, 2017, s. 32–44). Dalo by se říci, že vyhýbání se daňovým povinnostem je svým způsobem daňová optimalizace formou využívání mezer v právních předpisech a jejich obcházení. Důvody, proč k těmto jednáním, ať již legálním či nelegálním, může docházet, jsou především: vysoká daňová zatížení, složitost a neznalost právních předpisů, nejednotnost daňových sazeb v rámci Evropské unie.

Úniky na dani z přidané hodnoty se mohou vyskytovat v různých variantách. Za prvé se jedná o variantu v rámci tuzemských obchodů, tzv. B2C model¹⁸. Jedná se o situaci, kdy daňový

¹⁸ B2C (business-to-consumer) – obchodní vztah mezi firmou a spotřebitelem.

subjekt nepřizná daň na výstupu, popř. ji nepřizná v plné výši. Jako příklad lze uvést řemeslníka, který zhotoví dílo, avšak nevystaví řádný daňový doklad za zrealizované činnosti. Další variantou jsou tzv. B2B¹⁹ modely, které se na VAT gap, tedy mezeře na DPH podílí v mnohem větší míře. Šefčík (2018) tyto podvody rozděluje do následujících skupin:

- vystavování falešných daňových dokladů na příliš vysoké částky za účelem zvýšení si daně na vstupu, což ve svém důsledku vede ke snížení daňové povinnosti;
- neoprávněné uplatňování nároku na odpočet daně na vstupu při použití těchto plnění na produkci, která je osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně;
- neoprávněné uplatňování nároku na odpočet daně na vstupu v případě, kdy vstupy nebyly použity pro ekonomickou činnost, ale pro soukromé účely.

Velmi významnou část úniku na dani z přidané hodnoty tvoří tzv. karuselové podvody. V praxi, médiích či literatuře se běžně setkáváme i s jinými pojmy, které lze považovat za synonyma: např. kolotočové podvody, podvody chybějícího obchodníka, tj. Carousel Frauds, Missing Trader Frauds. Šefčík (2018) uvádí, že příčinou vzniku a rozšíření karuselových podvodů bylo otevření státních hranic jednotlivých členských států, tedy odstranění kontrol zboží na hranicích, dále určení zdanitelného plnění dle principu místa určení, což souvisí s odložením platby daně z přidané hodnoty.

Podstatou karuselových podvodů je skutečnost, že tyto subjekty zneužívají institutu nadměrného odpočtu na dani při pořízení zboží či služby z jiného členského státu (popř. třetí země) a institutu osvobozeného plnění od daně při dodání zboží či poskytnutí služby do jiného členského státu. Tyto subjekty, plátcí daně z přidané hodnoty, využívají intrakomunitárních obchodů za účelem neodvedení a vylákání daně z přidané hodnoty ze státních rozpočtů (Šefčík, 2018). Čím více článků (subjektů) v řetězci je, tím horší podmínky mají finanční orgány k dohledání těchto subjektů a odhalení případných podvodů.

Typickými znaky těchto obchodů (podvodů) jsou následující skutečnosti:

- první článek řetězce, tzv. chybějící obchodník (missing trader), pořídí zboží z jiného členského státu, zboží prodá dále, ale uhrazenou daň od odběratele neuhradí;
- další článek řetězce (popř. několik dalších článků) zboží dále přeprodává – tzv. buffer/buffers;

¹⁹ B2B (business-to-business) – obchodní vztah mezi dvěma firmami.

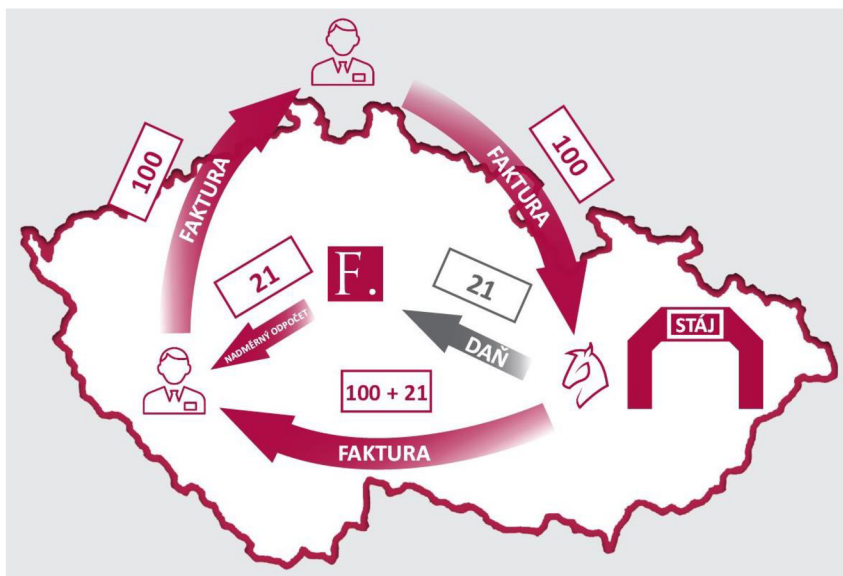
- poslední článek řetězce stejné zboží dodá do jiného členského státu a následně si nárokuje nadměrný odpočet daně na vstupu (není vyloučeno, že se původní zboží vrátí zpět k původnímu článku řetězce) (Šefčík, 2018).

Missing trader neboli chybějící obchodník, je prvním článkem v řetězci. Jak vyplývá již z názvu, jedná se o subjekt, který chybí nebo se ztratí. Nepodá daňové tvrzení ani kontrolní hlášení, může vykazovat nedoplatky na dani. Pro případné daňové řízení se chybějící obchodník stane nekontaktním. Současně je velmi pravděpodobné, že se bude jednat o subjekt, který nebude vlastnit dostatečný majetek pro uhrazení případného doměření daně. Tyto subjekty velmi často využívají fiktivních sídel společností, jejich statutární zástupci a vlastníci jsou nemajetní (tzv. bílí koně) (Sejkora, 2017; Šefčík, 2018).

Buffer je označení pro mezičlánek v rámci karuselových obchodů, může se jednat o jeden článek v řetězci, ale také jich mohou být desítky, stovky. Tento subjekt předmětné zboží prodává dále. Není podmínkou, že tento subjekt ví, že je součástí podvodného jednání. Právě těchto subjektů je využíváno za účelem prodloužení řetězců, aby podvod nebyl odhalen.

Tzv. **broker** je posledním článkem v řetězci. Tento subjekt předmětné zboží pořídí. Z pořízení zboží si uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, popř. si sníží daňovou povinnost. Následně předmětné zboží prodá, tj. dodá do jiného členského státu, a to v hodnotě základu daně. Pravděpodobným subjektem, který předmětné zboží pořídí, bude původní dodavatel řetězce. Tímto je „kolotoč“ ukončen a může začít další. (Sejkora, 2017; Šefčík, 2018).

Obrázek 2, jejímž autorem je finanční správa, představuje jednoduché schéma zachycující princip karuselových obchodů.



Obrázek 2: Schéma principu karuselového podvodu
Zdroj: Finanční správa, 2016.

Schéma na Obrázku 2 znázorňuje princip karuselových obchodu. Prvním krokem je vstup zboží na území České republiky z jiného členského státu. Pořizovatel zboží²⁰ daň neuhradí (tj. missing trader – znázorněný jako kůň, míněno bílý kůň) a zboží následně prodá dalšímu subjektu za cenu navýšenou o daň z přidané hodnoty. Tento subjekt si uplatní daň na vstupu a současně si bude nárokovat odpočet daně, popř. si sníží daňovou povinnost. Následně předmětné zboží dodá do jiného členského státu v hodnotě základu daně.

Velmi často se nejedná o takto jednoduché řetězce subjektů, ale i o desítky subjektů – organizované struktury subjektů, aby jejich dopadení bylo maximálně ztíženo. Jedinou cestou k zabránění či zmírnění daňových úniků mohou sloužit nástroje v boji s daňovými úniky. Evropská unie, i jednotlivé členské státy se snaží s daňovými podvody bojovat. V průběhu harmonizačního procesu byly přijaty řady nástrojů za účelem eliminace podvodu na DPH.

3.2 Nástroje v boji s úniky na dani z přidané hodnoty

Jak bylo již výše zmíněno, daňové úniky představují značnou ztrátu na příjmech státních rozpočtů a narušují hospodářskou soutěž. V této podkapitole je věnována pozornost právě nástrojům využívaným v boji s úniky na dani z přidané hodnoty, jedná se o:

²⁰ Tento daňový subjekt by měl předmětné plnění vykázat jako pořízení zboží z jiného členského státu, do kolonek v řádku 3 daňového tvrzení by uvedl základ daně a příslušnou výši daně, a současně by výši vypočítané daně mohl uplatnit v řádku 46 jako odpočet daně.

- zveřejňování bankovních účtů,
- režim přenesené daňové povinnosti,
- kontrolní hlášení,
- souhrnné hlášení,
- ručení příjemce zdanitelného plnění,
- nespolehlivý plátce,
- zajišťovací příkaz,
- Úřad evropského veřejného žalobce,
- Daňová Kobra,
- systém VIES,
- INTRASTAT,
- odmítnutí přiznání nároku na odpočet daně, neuznání osvobozeného plnění.

Plátce daně je povinen doložit správci daně **čísla bankovních spojení** využívaných k ekonomické činnosti. Současně si plátce daně může vybrat, které bankovní spojení bude využito ke zveřejnění (Finanční správa, 2013). Institut zveřejňování účtu vznikl v návaznosti na zavedení mechanismu ručení.

Režim přenesené daňové povinnosti na příjemce plnění neboli tzv. reverse charge. Jedná se o zvláštní režim uplatňování daně z přidané hodnoty. V tomto případě nemá povinnost přiznat a uhradit daň dodavatel²¹, ale tato povinnost přechází na odběratele, který příslušnou výši daně vypočítá, přizná a uhradí, současně si může uplatnit nárok na odpočet daně, což znamená, že daň bude nulová²². Smyslem tohoto mechanismu je ochrana před případným daňovým únikem. Nemůže se tak stát, že by dodavatel daň neuhradil a správce daně by přiznal nárok na odpočet daně odběrateli. Celý proces režimu daně z přidané hodnoty je realizován u osoby odběratele. Tento institut je svým způsobem i ochranou pro dodavatele, kteří nedostanou včas a řádně uhrazené daňové doklady, nemusí odvádět z těchto neuhrazených plateb daň z přidané hodnoty.

Zákon o DPH rozlišuje dvě skupiny režimu přenesení daňové povinnosti, a to:

- trvalé použití režimu přenesené daňové povinnosti (př. dodání zlata, dodání nemovité věci, poskytnutí stavebních a montážních prací a dodání vybraných odpadů);

²¹ Dodavatel na daňový doklad uvede poznámku „Daň odvede zákazník“.

²² Lze uplatnit pouze za předpokladu, že dodatel i odběratel jsou plátcí daně.

- dočasné použití režimu přenesené daňové povinnosti (př. převody povolenek na emise skleníkových plynů, dodání mikroprocesorů, poskytování telekomunikačních služeb, dodání tabletů či herních konzolí (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 92a–§ 92f a Přílohy č. 5 a 6).

Současně existuje ještě tzv. mechanismus rychlé reakce, který představuje režim přenesené daňové povinnosti při dodání zboží (popř. poskytnutí služby) v případě, že se jedná o plnění, která jsou využívána k podvodným praktikám (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 92g). Jedná se o dobrovolný institut, který měl být v platnosti jen po přechodnou dobu, a to do 30. června 2022, do doby přijetí konečného systému daně z přidané hodnoty. Konečný systém daně z přidané hodnoty, který s sebou měl přinést zavedení plošného reverse charge, nebyl dosud přijat, proto mechanismus rychlé reakce tak zůstává v platnosti až do 31. prosince 2026 (EY, 2022).

Institut **kontrolního hlášení** byl do tuzemského právního řádu zaveden ke dni 1. ledna 2016 a je upraven v ustanoveních § 101c až § 101k zákona o DPH. Kontrolní hlášení je zvláštním typem daňového tvrzení, které plátce daně musí podávat v případě, že:

- přiznává daň na výstupu;
- realizoval zdanitelné plnění v režimu reverse charge;
- uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu;
- realizoval nebo přijal vybraná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato (Finanční správa, 2015).

V kontrolním hlášení se uvádí údaje ze záznamní povinnosti (tj. evidence pro účely DPH). Správce daně si tak může spárovat plnění dodavatele a odběratele, proto i v tomto případě by víceméně ihned zjistil případného chybějícího obchodníka a nevracel by automaticky případný nárok na odpočet daně. Termín pro podání kontrolního hlášení je shodný s termínem pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty, podává se elektronicky.

Institut **souhrnného hlášení** je upraven v ustanovení § 102 zákona o DPH. Povinnost podat souhrnné hlášení mají plátcí daně a identifikované osoby při dodání zboží či poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě. Institut souhrnného hlášení slouží ke kontrole poskytnutých zdanitelných plnění do jiného členského státu.

Plátce daně je povinen podat souhrnné hlášení:

- při dodání zboží s místem plnění v jiném členském státu;
- při přemístění zboží do jiného členského státu;
- při dodání zboží ve zjednodušeném režimu uvnitř Evropské unie v rámci třístranného obchodu, je-li tento prostředním subjektem;
- při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě.

Identifikovaná osoba je povinna podat souhrnné hlášení:

- při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě;
- při dodání zboží ve zjednodušeném režimu uvnitř Evropské unie v rámci třístranného obchodu, je-li tento prostředním subjektem (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 102 odst. 3).

Termín pro podání souhrnného hlášení je shodný s termínem pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty, avšak pouze v případě měsíčního plátce daně. V případě čtvrtletního plátce je povinnost podávat souhrnné hlášení za každý měsíc, ve kterém předmětné plnění vzniklo. Souhrnné hlášení se podává elektronicky (Seyfor, 2022).

Tuzemská legislativa rozlišuje dva typy ručení, a sice ručení příjemce zdanitelného plnění a ručení oprávněného příjemce. V souvislosti s tématem diplomové práce bude věnován prostor pouze institutu **ručení příjemce zdanitelného plnění**. Institut ručení souvisí s institutem nespolehlivého plátce. Jedná se o mechanismus zajištění platby pro případ, že povinný daňový subjekt neuhradí svoji daňovou povinnost, která pak přechází na příjemce zdanitelného plnění (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 108a a § 109).

Institut ručení slouží pro případ, kdy povinný daňový subjekt neuhradí svoji daňovou povinnost, a ta následně přechází na příjemce. V rámci stanovení odpovědnosti za ručení se využívá tzv. vědomostního testu „*vědět měl a mohl*“ – např., že daň nebude úmyslně uhrazena či dojde k vylákání daňové výhody nebo krácení daně. Dále odběratel může ručit za daň v okamžiku, kdy platba za předmětné plnění – nebyla ve výši ceny obvyklé; byla provedena bezhotovostně (byť zčásti, tj. do výše dvojnásobku limitu pro hotovostní platby²³) na zahraniční bankovní účet; nebyla uhrazena na povinně zveřejněný bankovní účet u správce daně; byla ve virtuální měně (byť zčásti). Další povinností pro odběratele je, aby si ověřil, zda nerealizuje zdanitelná plnění se subjektem, který byl označen za nespolehlivou

²³ Ke dni 20. srpna 2023 je limit pro hotovostní platby ve výši 270 000 Kč (Zákon č. 254/2004 Sb., o mezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů; § 4 odst. 1).

osobu, i v tomto případě by se odběratel stal ručitelem za daň (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 109 odst. 1–3). Je nezbytné, aby si daňový subjekt své obchodní partnery ověřoval (např. spolehlivost plátcovství, hrazení plateb na zveřejněný účet). Bohužel správce daně může za použití vědomostního testu dojít k závěru, že daňový subjekt „*věděl nebo vědět mohl...*“, a ne vždy se jedná o skutečnosti, informace, které jsou pro daňový subjekt dostupné.

Institut ručení je také upraven v daňovém řádu, v ustanoveních § 171–173. Ručení nevzniká jen ze zákona, ale může vzniknout i na základě dobrovolného rozhodnutí, a to na základě písemného prohlášení (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 173).

Institut tzv. **nespolehlivého plátce**²⁴ je upraven v ustanovení § 106a zákona o DPH, dále se k tomuto institutu váží i ustanovení § 106ab a § 109 a násl. Zákon považuje plátce za nespolehlivého v okamžiku, když závažným způsobem poruší své povinnosti ve vztahu ke správě daní (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 106a odst. 1). Jako příklady lze uvést např.:

- nehradí si své daňové povinnosti;
- podílí se na činnostech nebo se zapojil do obchodních případů, u nichž se dá důvodně předpokládat, že z těchto obchodů nebude uhrazena daň z přidané hodnoty;
- neposkytuje řádnou součinnost správci daně.

Subjekty se tohoto statutu mohou zbavit až po roce řádného fungování na základě podání žádosti. I tento institut slouží v rámci boje s daňovými úniky. V případě, že by daňový subjekt obchodoval s jiným daňovým subjektem, kterému byl přiznán statut nespolehlivého plátce, vystavuje se tak riziku ručení v případě neuhrazení daně.

Institut **zajišťovacího příkazu** jako jednoho typu zajištění daní je specifikován v ustanoveních § 167–169 daňového řádu. Předmětem je zajištění úhrady nesplatné nebo nestanovené daně. Správce daně může zajišťovací příkaz vydat v případě, že existují objektivní skutečnosti, které vedou k důvodné obavě, že dosud nesplatná nebo nestanovená daň nebude uhrazena, popř. její výběr bude obtížný (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 167 odst. 1). Zajišťovací příkazy představují značný zásah do majetkových práv daňových subjektů a neměly by být vydávány na základě obecných myšlenek či domněnek. Lichnovský a kol. (2021) doplňují,

²⁴ Zákon o DPH definuje i tzv. nespolehlivou osobu, tento institut se vztahuje na fyzické a právnické osoby, které nejsou plátcí daně (Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, § 106aa odst. 1).

že vydávání zajišťovacích příkazů by mělo být realizováno se zásadami přiměřenosti a zdrženlivosti, zda takový krok bude daňový subjekt co nejméně zatěžovat a zda ještě vůbec bude reálné dosáhnout cíle správy daní.

Metodika vydaná Generálním finančním ředitelstvím, č. j. 7342/11-2310 ze dne 16. 11. 2011, o realizaci zajišťovacích příkazů mj. nabízí příklady skutečností, kdy je správce daně oprávněn zajišťovací příkaz vydat, např.:

- neobvyklé obchodní případy za nápadně nevýhodných podmínek;
- negativní historie osob, které působí jako statutární orgány nebo vlastníci u daňového subjektu;
- časté změny sídel, popř. neaktivní činnost v sídle;
- obchodování s rizikovými komoditami (Finanční správa, 2017).

Jedná se o zcela nekompromisní opatření, které představuje vážný zásah do majetkové sféry daňového subjektu ze strany správce daně, kdy daňový subjekt má pouze tři dny za uhrazení částky po vydání zajišťovacího příkazu. Je zřejmé a několikrát i potvrzené ze strany Nejvyššího správního soudu, že správce daně by měl zvažovat před vydáním zajišťovacího příkazu i jiné kroky, využít např. institut posečkání daně a rozložení platby daně do splátek, protože zajišťovací příkazy vydávané správcem daně vedou k ekonomické likvidaci daňových subjektů (mimo případy, kdy se jedná o daňové úniky). Éra bezmyšlenkovitého vydávání zajišťovacích příkazů snad již skončila a správce daně dnes tento institut využívá skutečně jen v řádně relevantních a odůvodněných případech za účelem ochrany výběru daně a jako prevenci před případnými daňovými úniky.

V roce 2021²⁵ zahájila svoji činnost nová nezávislá organizace Evropské unie, **Úřad evropského veřejného žalobce** (dále jen „EPPO“). Úkolem EPPO je vyšetřování a stíhání trestných činů, které poškozují, popř. ohrožují finanční zájmy Evropské unie, jedná se o podvody, korupci, legalizaci výnosů z trestné činnosti (tj. praní peněz), podvody na dani z přidané hodnoty v rámci přeshraničních obchodů. Z výroční zprávy EPPO za rok 2022 vyplývá, že k 31. prosinci 2022 tento úřad aktivně vyšetřoval 1 117 případů s odhadovanou výší škody ve výši 14,1 mld. EUR, z čehož 47 % tvořily případy, které souvisely s podvody na dani z přidané hodnoty (EPPO, 2023). Pro názornější představu lze uvést tvrzení nejvyšší evropské žalobkyně Laura C. Kövesi. Za největší případ považuje vyšetřování, kdy se EPPO podařilo po osmnácti měsících odhalit karuselový podvod pěti organizovaných skupin,

²⁵ 1. června 2021.

v němž bylo zapojeno přibližně devět tisíc společností, šest set osob. Škoda byla vyčíslena na 2,2 mld. EUR. Podvod byl spáchán ve všech členských státech i ve třetích zemích (Česká justice, 2023). EPPO si poskytuje vzájemnou spolupráci a podporu s Evropským úřadem pro boj proti podvodům.²⁶

Daňová Kobra²⁷ je skupina, která byla založena za účelem zjišťování a odhalování daňových podvodů, zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Tým Daňové Kobry je tvořen Národní centrálou proti organizovanému zločinu (NCOZ), Generálním finančním ředitelstvím (GFŘ) a Generálním ředitelstvím cel (GŘC) (Daňová Kobra, (b. r.). Jedná se o silný nástroj v boji proti daňové kriminalitě na tuzemské úrovni.

Systém VIES (VAT Information Exchange System) je tzv. systém výměny informací o dani z přidané hodnoty. Jedná se o databázi daňových identifikačních čísel evropských daňových subjektů spravovanou Evropskou komisí (Europa, 2023). Daňový subjekt si v této databázi může (a měl by) ověřit svého zahraničního obchodního partnera, zda je plátcem daně či nikoliv. Systém slouží nejen pro ověřování si obchodních partnerů, ale i pro kontrolu správce daně, zda byl konkrétní daňový subjekt oprávněn zdanitelné plnění osvobodit od daně.

Tzv. **INTRASTAT** nespadá do sféry finančních úřadů, ale do sféry celní správy. Je upraven zákonem č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, v části deváté, § 56–61, dále v prováděcím Nařízení vlády č. 333/2021, k provedení některých ustanovení celního zákona v oblasti statistiky. INTRASTAT je statistickým systémem, který slouží ke sledování zboží v rámci v Evropské unie. Povinnost podávat tyto výkazy vzniká osobám identifikovaným k dani nebo osobám registrovaným k dani v případě, že překročí limit plnění (12 mil. Kč) (Celní správa, ČR 2022).

Sejkora (2017) ve své publikaci uvádí, že nejuniverzálnějším nástrojem v rámci boje s daňovými podvody je **nepřiznání nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu**. Správce daně může nárok na odpočet daně odmítnout v případě, že je *„s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria“*... (Sejkora, 2017, s. 102). Daně neznamená, že by daňový subjekt

²⁶ Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF) je institucí, jejímž úkolem je vyšetřování podvodů, korupce a dalších trestných činů v oblasti rozpočtu Evropské unie včetně jednotlivých orgánů, institucí a jejich pracovníků.

²⁷ Daňová Kobra vznikla dne 11. dubna 2014 (Ministerstvo vnitra ČR, b. r.).

měl ověřovat svého dodavatele, zda je skutečně osobou povinnou k dani, zda disponuje vlastnickým právem k předmětnému zboží, zda je schopen zajistit požadované množství zboží, zda si dodavatel plní své daňové povinnosti apod. (Sejkora 2017). Správce daně by měl v rámci nároku na odpočet daně, popř. neuznání osvobozeného plnění posuzovat objektivní skutečnosti. Tzv. vědomostní test a případné neuznání nároku na odpočet daně či osvobozené plnění v rámci obchodních transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty vyplývají především z původní judikatury SDEU (např. Optigen, Kittel, Mahagebén), které jsou dosud využívány k posuzování případné účasti na podvodných jednáních i tuzemskými soudy. Podstatnými okolnostmi pro posouzení a případné neuznání nároku je, zda osoba povinná k dani věděla nebo alespoň vědět mohla, že se svým jednáním účastní podvodného jednání a současně nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohla být rozumné míře požadována (Sejkora, 2017). Existence účasti na daňovém podvodu musí být správcem daně prokázána a zjištěné okolnosti musí řádně doložit. Např. jak vyplývá z rozsudku 7 Afs 45/2021–57 ze dne 27. února 2023 pouhé zjištění, že jeden ze subjektů v rámci řetězce se stal nekontaktním a neodvedl daň, je nedostatečné pro potvrzení existence daňového podvodu, protože tato skutečnost mohla nastat i z důvodu podnikatelského selhání, nikoliv s úmyslem zneužití daňového systému (Grant Thornton, 2023).

Běžná praxe tuzemských správců daně je taková, že správce daně objeví řetězec a je-li v něm některý ze subjektů, který si nesplní svoji daňovou povinnost, automaticky je daňový subjekt považován za subjekt, který se podílel na podvodném jednání a je víceméně jen v kompetenci správce daně, jak dané řízení uzavře. Pokud shledá, že dalších důkazních prostředků není zapotřebí, má daňový subjekt možnost zjednání nápravy většinou až u správních soudů. Správce daně většinou nehodnotí získané důkazy objektivně, ale subjektivně.

V této kapitole byla věnována pozornost únikům na dani z přidané hodnoty (karuselovým podvodům) a nástrojům používaným v boji s těmito podvody. Z výčtu je zřejmé, že Evropská unie a Česká republika má mnoho nástrojů k boji, avšak jak vyplývá z údajů Evropské komise ztráta na dani z přidané hodnoty je i tak značná. K odhalování podvodů (nejen na DPH) na evropské úrovni byl zřízen nezávislý úřad, Úřad evropského veřejného žalobce, na tuzemské úrovni Daňová Kobra. Finanční správa má mnoho kontrolních mechanismů k identifikování a odhalování podvodů, dále preventivních mechanismů např. zveřejnění bankovních účtů, kontrolní hlášení, souhrnné hlášení, ručení za neuhrazenou daň, institut nespolehlivého plátce, zajišťovací příkaz. Současně jí přísluší poměrně velká procesní pravomoc, prostřednictvím daňových řízení, tj. místní šetření, postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Avšak ani tyto mechanismy, ani pravomoci nepostačují

k úplnému zamezení podvodů na dani z přidané hodnoty. Desítky let se Evropská unie pokouší o harmonizaci daňových systémů, zamezení daňových úniků, avšak legislativa a nastavená opatření nejsou dostatečná. Nelze opominout, že daňový systém by měl být uzpůsoben i v návaznosti na technologický vývoj a globalizaci.

Systém daně z přidané hodnoty je založen na principu neutrality, a ten je prostřednictvím karuselových podvodů narušován, a tím je narušována i hospodářská soutěž. V rámci karuselových řetězců jsou využívány fiktivní plnění, subjekty v rolích bílých koní. Tyto řetězce tvoří sofistikované organizované struktury, které se snaží řetězec proplést v několika zemích prostřednictvím mnoha subjektů, aby odhalení svých jednání znemožnily, což finančním správám ztěžuje podmínky pro odhalení případných podvodů.

Je zřejmé, že současná pravidla nejsou zcela efektivní a účinná. Stále existuje značný prostor pro nepoctivé daňové subjekty, jež využívají mezer v nastavených pravidlech a zneužívají daňové systémy, což ve svém důsledku vede ke ztrátám na daních a vysokým nákladům spojeným s odhalením této trestné činnosti.

4 Analytická studie výběru a správy daně v prostředí Evropské unie

Daň z přidané hodnoty tvoří významnou část příjmů státních rozpočtů jednotlivých členských států, proto je v této části diplomové práce věnována pozornost dani z přidané hodnoty ve vztahu k vývoji daně, inkasu DPH v unijním a tuzemském pojetí, následně v tuzemském pojetí i ve vztahu k HDP. Dále jsou v tuzemském kontextu zpracovány údaje o daňových subjektech, daňových či soudních řízeních za účelem zjištění, jak je DPH a jeho výběr významný nejen z pohledu výše inkasa či mezery na DPH, ale také ve vztahu k administrativní náročnosti, která s sebou nese i vysokou finanční zátěž spojenou s bojem proti únikům na DPH. Jak vyplývá ze zpráv Komise o výpadcích příjmů z DPH, ztráty ve výši jedné třetiny až jedné čtvrtiny tvoří podvody na DPH (Angerer, 2023; Evropská komise, 2017–2023). Cílem této kapitoly je zpracování podkladů za účelem nalezení odpovědi na druhou výzkumnou otázku, tj. *„Existuje závislost mezi zavedenými nástroji v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty a výší výběru daně z přidané hodnoty?“*

Aktuální výše sazeb DPH jednotlivých zemí Evropské unie byla zpracována v teoretické části práce, to samé se týká vývoje sazeb DPH v České republice, proto těmto informacím zde již není věnována pozornost. Analytická část práce je zaměřena na vývoj inkasa a mezery na DPH v evropském a tuzemském pojetí, dále na vybrané ukazatele tuzemské finanční správy, které s DPH a jejím výběrem souvisejí. Zpracovaná data v tabulkách a obrázcích byla vybrána především za období let 2016 až 2022 (s výjimkou vývoje DPH a HDP, pro které byla zpracována data od roku 1993, resp. 1994). Jedná se o údaje zveřejněné Českým statistickým úřadem, finanční správou a Evropskou komisí. Ne všechny dostupné výkazy a statistická data poskytovaly aktuální údaje, proto v některých případech je zpracované shrnutí pouze za roky 2016–2020²⁸.

4.1 Vybrané ekonomické aspekty daně z přidané hodnoty v kontextu Evropské unie

Jak již bylo uvedeno výše, Evropská komise si pravidelně nechává zpracovávat odborné zprávy o výpadcích příjmů z DPH. Dílčím cílem této podkapitoly je analýza příjmů a mezery

²⁸ Stav ke dni 27. srpna 2023.

na DPH, která tvoří značnou část výpadků příjmů rozpočtů. Tabulka 4 shrnuje údaje o odhadovaném inkasu, skutečném inkasu na DPH a vzniku tzv. mezery na DPH, což je rozdíl odhadovaného příjmu (VTTL) a skutečného příjmu na DPH v Evropské unii jako celku, a to za období 2016 až 2020.

Tabulka 4: Inkaso DPH v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)

Inkaso DPH v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)					
	2016	2017	2018	2019	2020
VTTL (28)	1 190 805	1 232 620	1 273 618	1 315 246	-----
VAT gap (28)	144 355	146 100	141 597	138 623	-----
Skutečný příjem na DPH (28)	1 046 470	1 086 519	1 132 021	1 176 623	-----
	2016	2017	2018	2019	2020
VTTL (27)	1 002 883	1 048 976	1 085 178	1 124 200	1 024 198
VAT gap (27)	124 241	125 180	121 860	123 894	92 732
Skutečný příjem na DPH (27)	878 643	923 796	963 319	1 003 306	931 466

Zdroj: Evropská komise (b. r.), vlastní zpracování

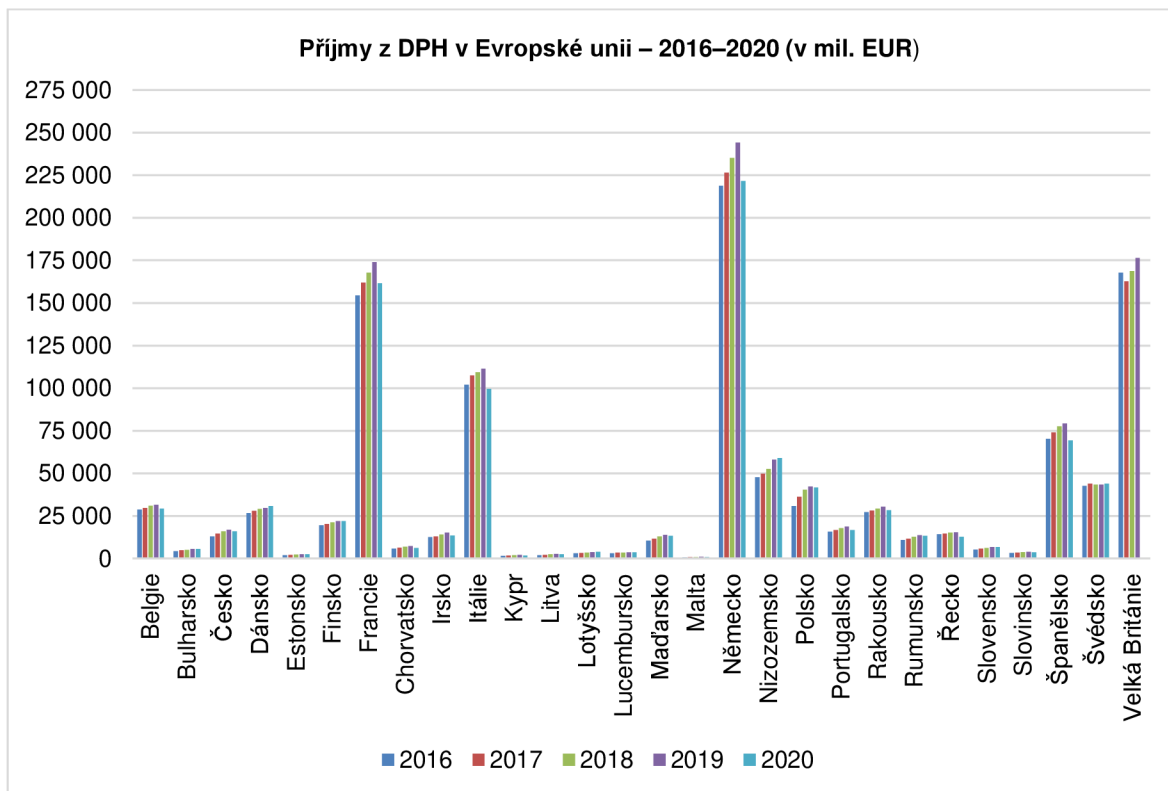
První část tabulky zahrnuje údaje včetně Velké Británie, druhá část situaci po Brexitu. Z tabulky je patrné, že skutečný příjem na DPH se každým rokem zvyšuje, avšak není zřejmé, zda je dané způsobeno ekonomickým růstem členských států či z jiných důvodů. Z důvodu vystoupení Velké Británie z Evropské unie nelze tyto souhrnné údaje považovat za zcela relevantní z pohledu nižší mezery na DPH zaznamenané v roce 2020.

Jen pro srovnání lze uvést, že v roce 2016 byl očekávaný příjem na DPH téměř 1 191 mld. EUR, skutečně se vybralo necelých 1 047 mld. EUR; v roce 2017 byl očekávaný příjem na DPH téměř ve výši 1 233 mld. EUR a vybralo se téměř 1 087 mld. EUR. V roce 2018 byl očekávaný příjem na DPH téměř ve výši 1 274 mld. EUR, a skutečný výběr na DPH odpovídal částce ve výši přes 1 132 mld. EUR. V roce 2019 byl očekáván příjem na DPH dokonce ve výši přes 1 315 mld. EUR a vybralo se téměř 1 180 mld. EUR. Hodnota VAT gap v průběhu let 2016–2019 kolísala, v rozmezí od 138 623 mil. EUR do 144 355 mil. EUR. v roce 2020 hodnota VAT gap byla nejnižší, a sice ve výši 92 732 mil. EUR. V souvislosti s vystoupením Velké Británie z Evropské unie nelze předpokládat, že by snížení mezery na DPH bylo způsobeno lepším a efektivnějším výběrem daní, popř. napravením daňových subjektů.

Následující tři obrázky (Obrázek 3 – Obrázek 5) znázorňují vývoj inkasa na DPH jednotlivých členských států v letech 2016 až 2020²⁹, konkrétně skutečné příjmy z DPH, očekávané příjmy z DPH a mezeru na DPH. Data zpracována za rok 2020 jsou již bez účasti Velké Británie. První

²⁹ Obrázky byly zpracovány pouze za roky 2016–2020. Evropská komise ke konci září 2023 novější data zatím nezveřejnila.

z těchto obrázků, tj. Obrázek 3, znázorňuje vývoj skutečně vybraných příjmů z DPH v Evropské unii jednotlivými členskými státy v letech 2016–2020. Pro případné srovnání konkrétních výší čísel lze údaje srovnat s Přílohami B–D diplomové práce.



Obrázek 3: Příjmy z DPH v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)

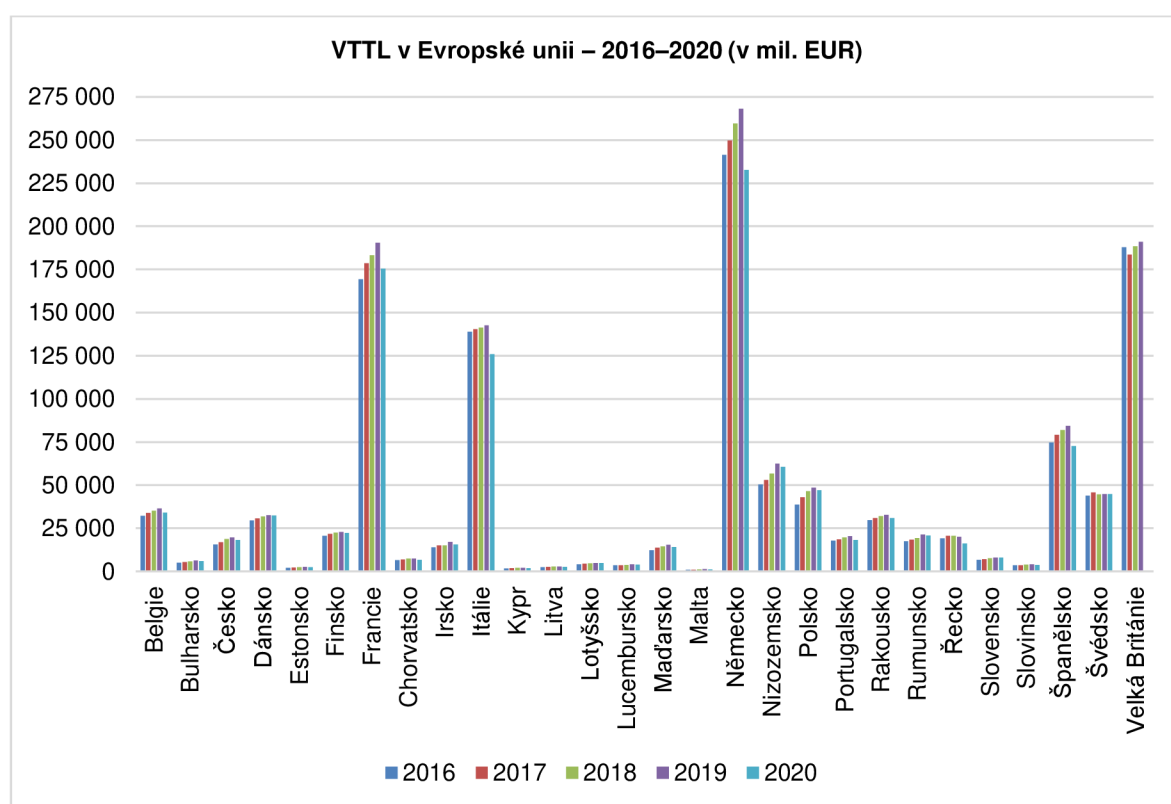
Zdroj: Evropská komise (b. r.), vlastní zpracování

Z Obrázku 3 vyplývá, že největší podíl příjmů na DPH v šetřeném období vykázalo Německo, Francie, Velká Británie a Itálie. Příjmy z DPH v Německu činily přes 200 mld. EUR v každém šetřeném období, příjmy Francie a Velké Británie přesáhly částky před 150 mld. EUR v každém roce, Itálie dosáhla příjmů ve výši přes 100 mld. EUR s výjimkou roku 2020. Naopak nejnižší podíl příjmů na DPH vykázaly státy, jako jsou Malta, Estonsko, Kypr, Litva, Slovinsko. Malta v jednotlivých letech nedosáhla příjmu z DPH ani ve výši 1 mld. EUR. Příjem z DPH Kypru nedosáhl částky ve výši 2 mld. EUR. Estonsko se se svými příjmy z DPH pohybovalo v rozmezí téměř 2 mld. EUR a 2,5 mld. EUR. Poslední zmíněné, tj. Slovinsko, dosáhlo příjmů z DPH v rozmezí od 3,3 mld. EUR až do téměř 4 mld. EUR. Německo se tedy na příjmech z DPH podílelo ve výši přes 20 % v jednotlivých letech, v roce 2020 dokonce ve výši téměř 24 %. Naopak podíl Malty v rámci příjmů z DPH všech členských států se pohyboval v rozmezí 0,07 % až 0,08 %. Příjmy z DPH České republiky se pohybovaly

v rozmezí od 13 mld. EUR po téměř 17 mld. EUR, což odpovídá podílu příjmů z DPH všech členských států ve výši od 1,25 % do 1,72 %.

Souhrnně lze uvést, že vývoj příjmů z DPH jednotlivých členských států byl rostoucí až do roku 2019, s výjimkou Švédska, u kterého byl zaznamenán mírný pokles příjmů již od roku 2018. Rok 2020 znamenal slabý pokles příjmů z DPH u většiny členských států až na Dánsko, Finsko, Lotyšsko, Lucembursko a Nizozemsko.

Obrázek 4 poskytuje informace, jak vysoké byly očekávané nikoli reálně vybrané příjmy z DPH u jednotlivých členských států v šetřeném období.

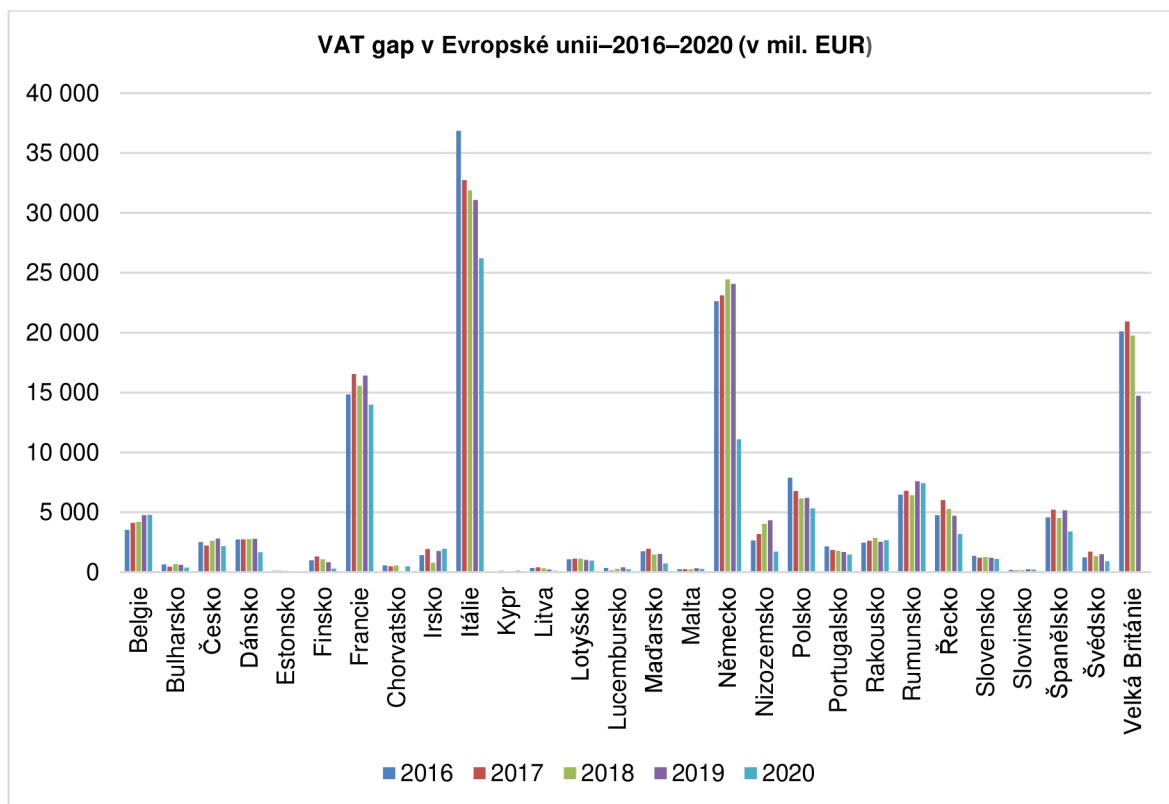


Obrázek 4: VTTL v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)

Zdroj: Evropská komise (b. r.), vlastní zpracování

Průběh sloupců na Obrázku 4 je víceméně shodný s předchozím obrázkem (Obrázek 3), který znázorňoval příjmy z DPH členských států. Tzn., že i v tomto případě byly očekávány nejvyšší příjmy z DPH v Německu, Francii, Velké Británii a Itálii. Naopak nejnižší příjmy byly očekávány v Maltě, Estonsku, Kypru, Litvě a Slovinsku. Očekávané příjmy z DPH České republiky se oproti skutečně vybraným příjmům pohybovaly v hodnotách vyšších o více jak 2 mld. EUR, a to v každém šetřeném období.

Posledním z výše zmíněných obrázků je Obrázek 5, který nabízí přehled vývoje mezery na DPH jednotlivých členských států v Evropské unii za roky 2016–2020.



Obrázek 5: VAT gap v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)

Zdroj: Evropská komise (b. r.), vlastní zpracování

Obrázek 5 znázorňuje údaje o tzv. mezeře na DPH v členských státech za šetřené období, tedy vzniklým rozdílem mezi očekávaným příjmem na DPH a skutečně vybraným DPH. Mezera na DPH v jednotlivých letech kolísala kolem hodnoty 140 mld. EUR (vyjma roku 2020, kdy přesáhla částku pouhých 92,7 mld. EUR, celkem za tyto roky, tj. 2016–2020 překročila částku ve výši 663,4 mld. EUR. První čtyři státy s nejvyšší mezerou na DPH byly opět jako v předchozích případech Německo, Francie, Velká Británie a Itálie, avšak v jiném pořadí. Nejvyšší mezeru na DPH vykazala Itálie, i když byla až čtvrtou zemí s největším očekávaným a skutečným příjmem na DPH. Italská mezera na DPH v letech 2017–2019 představovala podíl ve výši přes 22 %, roce 2016 přesáhla hranici 25 %, což odpovídá jedné čtvrtině celkové mezery všech členských států v předemném roce. V roce 2020 mezera na DPH v Itálii dokonce překročila hranici 28 %. Pro srovnání lze uvést podíl mezery na DPH v Německu, které jak již bylo zmíněno, je největším příjemcem DPH v rámci Evropské unie (průměrný příjem z DPH tvoří více než 20 %), avšak mezera na DPH překročila „pouze“ hranici 15 % v letech 2016 a 2017, dále v letech 2018 a 2019 překročila hranici 17 %. V roce 2020 činila

mezera na DPH v Německu necelých 12 %. Mezi státy s nejnižší mezerou na DPH lze zařadit Kypr, Estonsko či Slovinsko. Kypr, které vykázaly zcela nejnižší mezeru na DPH, a to v souhrnné výši 385 mil. EUR, což v relativním pojetí představuje cca 0,058 % mezery na DPH všech členských států. Kyperské příjmy z DPH představovaly průměrně podíl ve výši 0,17 %.

Česká republika, jejíž příjmy z DPH tvořily pouhých cca 1,5 % z příjmů na DPH všech členských států, zaujímá průměrný podíl v mezeře na DPH ve výši 1,86 %, nejnižší hodnota mezery na DPH činila 1,52 % v roce 2017, v roce 2019 přesáhla hranici 2 % a v roce 2020 činila dokonce 2,33 %.

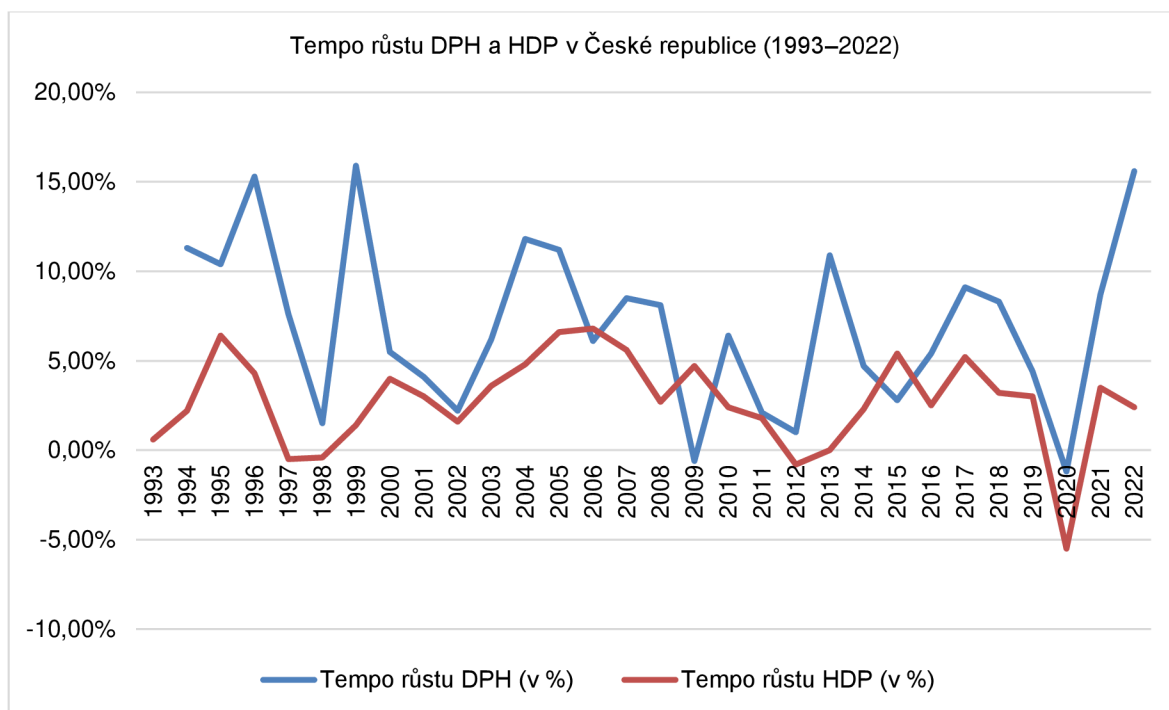
Z výše uvedených třech obrázků jednoznačně vyplývá, jak vysoké byly očekávané, skutečné příjmy z DPH v jednotlivých členských státech v šetřeném období, jaké podíly zaujímají jednotlivé členské státy, ale také z nich vyplývá značná ztráta na příjmech z DPH. Trend vývoje mezery na DPH kolísá a nelze tak na první pohled jednoznačně určit jako u Tabulky 4, zda v průběhu let dochází ke snižování mezery na DPH v Evropské unii jako celku. Hlavním důvodem tak vysokých ztrát na DPH jsou především neustálý vývoj a pokrok, se kterým systém DPH nedokáže držet krok. Jak konstatuje Angerer (2023), systém DPH je nezbytně neustále modernizovat, zlepšit jeho fungování ve vztahu k daňovým subjektům a zvýšení opatření v boji proti únikům na DPH. Je otázkou, jak efektivní by byl výběr DPH v případě, že by nedocházelo k daňovým únikům na DPH.

Předmětem této podkapitoly diplomové práce bylo názorné zpracování údajů o příjmech na DPH a mezeře vzniklé na DPH v rámci Evropské unie v letech 2016–2020, a to na základě použitých dat zveřejněných Evropskou komisí, která byla pro účely diplomové práce zpracována graficky výše, ale i tabulkově v Přílohách B–D pro náhled přesných výší částek příjmů a výpadků na DPH jednotlivých členských států v jednotlivých letech. Cílem zpracování těchto informací byla skutečnost k provázání i souvisejících informací z jiných kapitol diplomové práce za účelem získání uceleného pohledu na problematiku DPH, inkasa, jejího výběru a podvodů páchaných na této dani, k získání odpovědi na druhou výzkumnou otázku, tj. *„Existuje závislost mezi zavedenými nástroji v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty a výší výběru daně z přidané hodnoty?“*.

4.2 Vývoj daně z přidané hodnoty a hrubého domácího produktu v České republice

Následující část práce je věnována vývoji daně z přidané hodnoty a hrubému domácímu produktu (dále jen „HDP“), jako jednomu z nejpoužívanějších ukazatelů pro stanovení ekonomické výkonnosti země, a to za období od zavedení DPH do české právního systému po současnost. Byly tak zpracovány údaje tempa růstů HDP a DPH za účelem zjištění, zda existuje závislost mezi tempem růstu DPH a tempem růstu HDP, popř. co tyto veličiny v průběhu let ovlivňuje.

Obrázek 6 nabízí porovnání vývoje tempa DPH a HDP v letech 1993 až 2022, tj. od zavedení DPH do tuzemského právního systému (a HDP od následujícího roku).



Obrázek 6: Tempo růstu DPH a HDP v České republice (1993–2022)

Zdroj: Finanční správa (2023), Český statistický úřad (1993–2023), vlastní zpracování

Obrázek 6 znázorňuje shrnutí vývoje tempa DPH a jednoho z nejpoužívanějších ukazatelů pro stanovení ekonomické výkonnosti země, tedy HDP. Obrázek přesně demonstruje sinusoidní tvar učebnicového ekonomického cyklu. V roce 1995 dosáhla tuzemská ekonomika svého vrcholu, tj. růst HDP na hodnotu 6,4 %. Následující rok HDP začal klesat a postupně se česká ekonomika dostávala do recese. v letech 1997–1998 se české HDP dostal dokonce do záporných hodnot, v roce 1997 dosáhlo svého dna (-0,5 %). Od roku 1999 se

ozdravená ekonomika začala dostávat do kladných hodnot (nejvyšších hodnot dosáhla v letech 2005 (6,6 %) a 2016 (6,8 %)). Následující roky, tj. do roku 2007, HDP nabýval opět kladných hodnot. Je velmi pravděpodobné, že ekonomický růst nabýval kladných hodnot i díky vstupu České republiky do Evropské unie, což s sebou přineslo nové příležitosti pro podnikatele i domácnosti. Významným okamžikem k propadu výkonnosti tuzemské ekonomiky znamenal rok 2007, tj. americká hypoteční krize, jejíž důsledky poznamenaly i tuzemskou ekonomiku, postupně se česká ekonomika dostala do další recese v roce 2008, avšak tentokrát se HDP udržel na hranici kladných hodnot (2,7 %). Dalším ekonomickým propadem se stal rok 2012, kdy HDP dosáhl záporné hodnoty (-0,8 %). Dle tehdejších ekonomů byl tento propad způsoben především z důvodů snížení exportu zboží a služeb, snížení pracovní poptávky, zastavení růstu reálných mezd, což souvisí i s útlumem domácí poptávky (ČSÚ, 1993–2023).

Následující vývoj se nesl v kladných hodnotách až do roku 2019, což bylo způsobeno vysokou spotřebou domácností, růstem investic, průběžným poklesem nezaměstnanosti, ale i růstem exportu zboží a služeb (ČSÚ, 1993–2023; Deloitte, 2019). Zlom ve vývoji tuzemské ekonomiky přinesl rok 2020, kdy HDP opět dosáhl záporných hodnot, dokonce dosáhl nejvyššího propadu za všechna šetřená období (-5,5 %). Tento ekonomický propad byl způsoben především pandemickou situací a zavedenými opatřeními, které způsobily především pokles spotřeby domácností, vysoký nárůst vládních výdajů, omezení zahraničního obchodu. Předloňský rok (2021), který s sebou nesl ještě důsledky opatření z roku 2020, HDP dosáhl kladných hodnot (3,5 %), a to především za přispění domácí poptávky (ČSÚ, 1993–2023; Deloitte, 2023). V loňském roce se tuzemská ekonomika potýkala ještě s dopady pandemické situace, vysokou mírou inflace, prohlubováním státního deficitu, dále byla zahájena válka mezi Ruskem a Ukrajinou, která s sebou přinesla další celkové zdražování (např. růst cen energií, omezení spotřeby domácností), s čímž se Česká republika potýká dosud. I tak v loňském roce HDP dosáhl kladné hodnoty (2,4 %). V současné době v rámci tzv. ozdravného balíčku lze očekávat další zdražování,³⁰ není vyloučen růst nezaměstnanosti, pokles domácí poptávky apod.

Dále na základě dat zpracovaných v Obrázku 6 lze porovnat vývoj tempa růstu DPH a HDP, zda mezi těmito dvěma veličinami existuje určitá souvislost. V roce 1995 HDP dosáhl jedné

³⁰ Sjednocení sazeb DPH z 10 % a 15 % na 12 % nebude znamenat celkové snížení nákladů pro domácnosti. Základní potraviny a potřeby, na které se v současné době uplatňuje snížená sazba, podraží. Domácnosti s velkou pravděpodobností budou snižovat své výdaje, budou více šetřit a je otázkou, zda se v závěru na DPH vybere skutečně více, jak se očekává a státní dluh se sníží.

z nejvyšších hranic, tj. 6,4 % a následující rok se výběr DPH zvýšil o 4,9 p. b., na 15,3 %. HDP tedy klesal, česká ekonomika se dostala do recese (1997 dno) a výběr DPH v roce 1998 klesl na 1,5 %, což odpovídá poklesu během dvou let o 13,8 %. Další výrazný milník je od roku 2002, kdy HDP i DPH dosáhly svých minim. Následující pozitivní vývoj lze mj. spatřovat i ve změně základní sazby DPH, která se snížila o 3 p. b., z 22 % na 19 %, a vstupu České republiky do Evropské unie. V roce 2004 dosáhlo tempo růstu DPH hodnoty 11,8 %. v roce 2009, který byl rokem ovlivněným především hospodářskou krizí, byl výběr DPH jedním z nejnižších za šetřené období, hodnota výběru klesla do záporných hodnot (-0,6 %). Současně tento pokles poznamenala i změna zákona o DPH, která zvýšila sníženou sazbu z 5 % na 9 % (2008, 2009). K následujícímu propadu došlo v roce 2012, kdy minima dosáhl jak HDP (-0,8 %), tak DPH (1 %). Jednalo se o období, které se potýkalo ještě s důsledky hospodářské krize. K překonání daného období stát opětovně zvýšil sníženou sazbu DPH, a to z 10 % na 14 %. Následující vývoj HDP a DPH byl mírně kolísavý, až do roku 2019 se zásadním propadem v roce 2020. Pandemická situace způsobila propad HDP na hodnotu -5,5 % a výběr DPH na hodnotu -1,2 %. Rok 2021 byl již opět rokem kladných hodnot, a to na HDP ve výši 3,5 % a DPH ve výši 8,7 %. Loňský rok, který byl rokem výrazného zdražování, hodnotu HDP snížil o 1,1 p. b., na 2,4 %, a DPH zvýšil o téměř 80 % oproti předchozímu roku, a to na hodnotu 15,6 %.

Výběr DPH a vývoj DPH spolu značně souvisí. V případě vyšších tržeb, vyšších útrat domácností by se hodnota HDP měla zvyšovat a naopak při nižších tržbách, nižších útratách snižovat. Samozřejmě DPH není jedinou veličinou, která má na HDP vliv, proto nelze zcela tvrdit, že v případě vyššího výběru DPH HDP roste a naopak. Lze konstatovat, že vývoj tempa růstu obou veličin je značně ovlivňován historickými situacemi (např. ekonomickými, politickými), což zcela názorně představují např. roky 2004, 2007 a 2020. V roce 2004 vstoupila Česká republika do Evropské unie, základní sazba DPH byla snížena o 3 p. b. Dá se tak předpokládat, že růst tempa růstu obou veličin byl způsoben i z důvodu vstupu České republiky do Evropské unie, tj. otevření nových obchodních možností, zlevněním zboží a služeb díky snížení základní sazby DPH. Rok 2007, který se nesl ve světle americké hypoteční krize, způsobil v následujících dvou letech pokles HDP i DPH, tuzemská ekonomika se dostala do recese. Další recese nastala v roce 2020 v důsledku pandemické situace. Opět tak lze konstatovat, že ekonomické a politické okolnosti spojují vývoj tempa růstu HDP a DPH, kdy hodnoty obou veličin dosáhly záporných hodnot.

4.3 Analýza vybraných ukazatelů tuzemské finanční správy k dani z přidané hodnoty

V této části diplomové práce je věnována pozornost analýze vybraných údajů tuzemské finanční správy, z nichž byla zpracována data, která poskytují informace o shrnutí inkasa DPH včetně mezery na DPH v poměru k celkovým daňovým příjmům, analogicky na část diplomové práce v kontextu Evropské unie. Dále je v této části věnována pozornost i dalším údajům ve vztahu k DPH, jako jsou vývoje plátců DPH, doměřených a vyměřených daní za období let 2016–2022. Předmětná data byla zpracována především za účelem získání odpovědi na druhou výzkumnou otázku, tj. „Existuje závislost mezi zavedenými nástroji v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty a výší výběru daně z přidané hodnoty?“, dále za účelem shrnutí tuzemské problematiky DPH a souvisejících instrumentů, které s tématem diplomové práce souvisí.

První tabulka, Tabulka 5 nabízí vývoj inkasa DPH a celkových daní včetně příslušenství, úroků, poplatků za období 2016–2022 v České republice.

Tabulka 5: Vývoj daňového inkasa v České republice v letech 2016–2022 (v mil. Kč)

Vývoj daňového inkasa v letech 2016–2022 (v mil. Kč)			
Rok	DPH	Celkové daně vč. přísl. a úroků, poplatků,...	Podíl DPH
2016	349 460	732 197	47,7 %
2017	381 435	795 572	47,9 %
2018	413 013	853 634	48,4 %
2019	431 311	907 039	47,6 %
2020	426 198	850 732	50,1 %
2021	463 265	865 971	53,5 %
2022	535 734	1 002 949	53,4 %

Zdroj: Finanční správa (2023), vlastní zpracování

Tabulka 5 znázorňuje srovnání vývoje DPH a všech daní včetně příslušenství, daňových úroků, ale i ostatních daní, poplatků a pokut v období od roku 2016 do roku 2022. Dále nabízí přehled procentuálního podílu DPH na celkovém daňovém inkasu. Z tabulky je patrné, že DPH je velmi významnou daní i v tuzemském pojetí, protože zaujímá přibližně polovinu celého daňového inkasa (47,6 %–53,4 %). Celkové inkaso se pohybovalo v rozmezí od 732 mld. Kč (2016) do 1 002 mld. Kč (2022). Daňové inkaso průběžně roste, až na již několikrát zmiňované důsledky pandemické situace, tj. pokles inkasa DPH v roce 2020.

Dle Finanční správy (2017–2023) je výše uvedený pozitivní vývoj inkasa DPH, ale i ostatních daní zapříčiněn především efektivním výběrem daně prostřednictvím zavádění a rozšiřování nástrojů v boji s daňovými úniky (např. institut nespolehlivého plátce, kontrolní hlášení, reverse charge).

Tabulka 6 nabízí přehled tuzemského inkasa a výtěžnosti DPH, dále výše nadměrných odpočtů a vratek na DPH v letech 2016–2022.

Tabulka 6: Inkaso a výtěžnost DPH, NO a vratek na DPH v letech 2016–2020 (v mil. Kč)

Inkaso a výtěžnost DPH, NO a vratek na DPH v letech 2016–2022 (v mil. Kč)					
Rok	Inkaso DPH	Předepsáno	Výtěžnost (v %)	NO a vratky na DPH	Celkem
2016	648 569,9	612 911,1	105,8	299 110,2	349 459,7
2017	692 244,4	679 565,9	101,9	310 809,6	381 434,8
2018	732 306,3	721 216,6	101,5	319 293,8	413 012,6
2019	766 082,1	756 570,9	101,3	334 771,0	431 311,1
2020	742 978,7	749 024,3	99,2	316 781,0	426 197,7
2021	811 401,0	810 949,0	100,1	348 136,0	463 265,0
2022	950 759,4	950 524,4	100,0	415 025,5	535 733,9

Zdroj: Finanční správa (2017–2023), vlastní zpracování

Na základě inkasa DPH v roce 2016 Finanční správa (2017) konstatovala, že se jedná o pozitivní výsledek (nárůst oproti roku 2015 o 17,9 mld. Kč), na jehož výši se podílelo zavedení institutů kontrolního hlášení, elektronické evidence tržeb, rozšíření reverse charge, ale také úspěšná spolupráce s Daňovou Koblou. Dále již ze zavedených opatření v boji s daňovými úniky, např. institut nespolehlivého plátce, zveřejňování účtů či ručení na daň.

Výběr inkasa v letech 2017, 2018 dosáhl dle Finanční správy také pozitivních výsledků, a to opět s odkazem především na institut kontrolního hlášení, další rozšíření institutů elektronické evidence tržeb či reverse charge, ale i na mechanismus nespolehlivého plátce a zveřejňování účtů. Dále autor přikládá váhu k pozitivnímu inkasu DPH i zefektivnění správy daní v roce 2017 (např. vymáhání a zajištění DPH, mezinárodní spolupráce, metodika k vydávání zajišťovacích příkazů). Naopak pokles na inkasu DPH v roce 2018 shledává ve snížení sazeb u vybraných druhů zboží a služeb, tj. stravovací služby nově se sazbou ve výši 15 %, noviny a časopisy nově se sazbou ve výši 10 %. I v roce 2019 autor považuje výsledek inkasa na DPH za pozitivní, a to především z důvodu aplikace již výše zmíněných nástrojů v boji s daňovými úniky (např. institut nespolehlivého plátce, kontrolní hlášení, rozšíření elektronické evidence tržeb a reverse charge). Naopak negativně vnímá rozsudky NSS ve věci vydávání zajišťovacích příkazů, jejichž závěry jsou v neprospěch finanční správy (Finanční správa, 2017–2023).

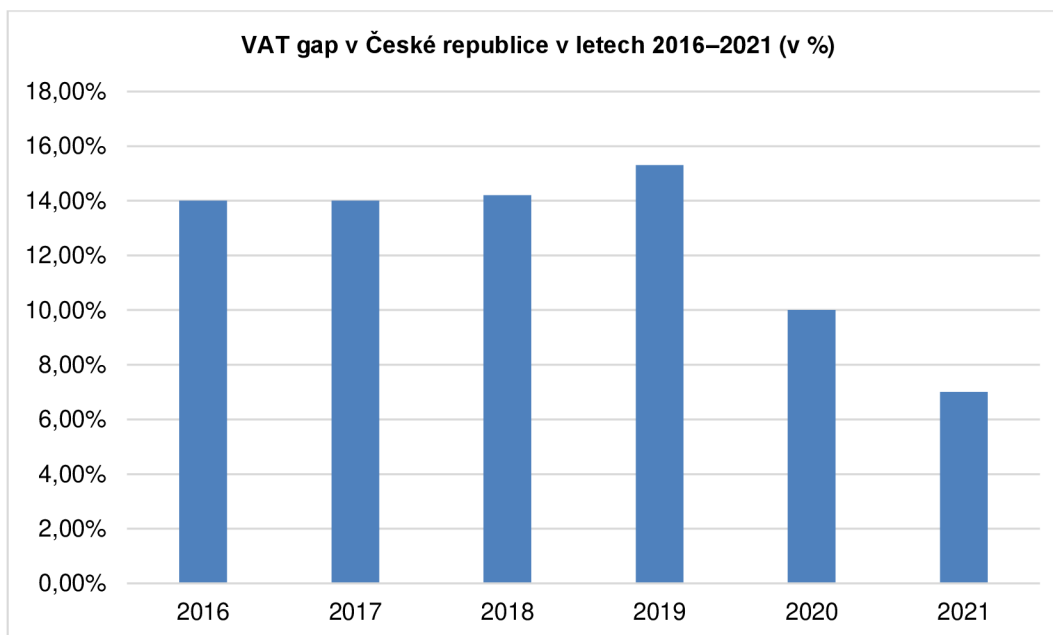
Pokles příjmů na DPH v roce 2020 byl způsoben pandemickou situací, která vedla k omezení ekonomického vývoje. V souvislosti s touto situací byla zavedena řada vládních opatření, mj. i v podobě různých úlev na DPH (např. posečkání daně, rozložení daně do splátek či prominutí daně u vybraných druhů komodit), ale i přesun vybraných druhů zboží a služeb do nižší sazby DPH. V následujícím roce (2021) se příjem na DPH zvýšil o více než 37 mil. Kč, i když doznívala ještě vládní opatření zavedená v době pandemie, současně byly zavedeny další úlevy na DPH v podobě prominutí DPH na pohonné hmoty v rámci vzniku mimořádné živelné okolnosti či prominutí DPH ke konci roku na dodávky energií. Nárůst inkasa DPH byl způsoben především opětovným oživením tuzemské ekonomiky a růstem spotřeby domácností. I rok 2022 byl ve znamení daňových úlev (prominutí daně na vybrané komodity, prominutí úroků pro vybrané daňové subjekty), dále docházelo k výraznému růstu cenové hladiny³¹, ale i k obnovování ekonomických aktivit a zvyšování spotřeby domácností. Výběh inkasa DPH se zvýšil oproti předchozímu roku o dalších téměř 72,5 mil. Kč (Finanční správa, 2017–2023).

Tuzemská ekonomika se s hospodářskou krizí z roku 2008 vyrovnala již v průběhu let 2014 a 2015. Počátek šetřeného období je tak již obdobím zotavené tuzemské ekonomiky, což mělo vliv i na výběr daní. Vývoj inkasa v průběhu šetřených let byl tedy rostoucí vyjma roku 2020, v němž příjem DPH klesl oproti předchozímu roku (2019) o více než 5 mld. Kč. Tento pokles na příjmu byl způsoben pandemickou situací, která s sebou nesla uzavření obchodů, omezení činností jak podnikatelských subjektů, tak domácností, řadu vládních opatření v podobě daňových úlev. Nárůst inkasa DPH byl způsoben především zaváděnými nástroji v boji proti daňovým únikům od roku 2013 a průběžným rozšiřováním rozsahu působení vybraných nástrojů.

V průběhu těchto šetřených let se příjem na DPH pohyboval v rozmezí 349,5 mld. Kč (2016) a 535,7 mld. Kč (2022), což představuje víceméně polovinu všech daňových příjmů státního rozpočtu. Pro následující kapitoly praktické části diplomové práce je také vhodné si všimnout výše částek vratek a nadměrných odpočtů na DPH, které se v tomto období pohybovaly v rozmezí od 299 mld. Kč (2016) do 415 mld. Kč (2022), každým rokem se tyto částky zvyšují. Výtěžnost DPH se pohybovala v kladných hodnotách až na pandemický rok 2020, kdy bylo vybráno pouhých 99,2 %.

³¹ Průměrná cenová hladina v roce 2022 činila v průměru 14,8 % (NKÚ, 2023).

Následující obrázek, Obrázek 7, představuje přehled VAT gap, tedy vzniklé mezery na DPH v tuzemsku, a to v letech 2016–2021.



Obrázek 7: Vývoj VAT gap v České republice v letech 2016–2021

Zdroj: Finanční správa (2023); MFČR (2018), vlastní zpracování

Obrázek 7 nabízí přehled vývoje mezery na DPH v České republice v letech 2016–2021. Jedná se o procentuální vyjádření ztrát státu na DPH, které představují např. vyhýbání se placení DPH, podvody na DPH, administrativní a výpočtové chyby při zpracování daňových přiznání či platební neschopnost daňových subjektů. V prvních třech letech byla mezera na DPH víceméně konstantní, a to ve výši 14 % v letech 2016 a 2017, následující rok, tj. 2018 ve výši 14,2 %. V roce 2019 dosáhla nejvyššího podílu, a to dokonce ve výši 15,3 %. Od roku 2020 mezera na DPH klesá. V roce 2020 dosáhla hranice 10 % a v roce 2021 dokonce jen 7 %. Jak uvádí ve svých pravidelných ročních reportech Finanční správa (2021, 2022), k poklesu mezery na DPH v roce 2020 přispěla opět pandemická situace, která s sebou nesla mnoho omezení v podnikatelském prostředí i v prostředí domácností v podobě vládních nařízení. Důsledky zavedených vládních nařízení se podílely na vývoji inkasa DPH, resp. mezeře na DPH i v roce 2021. V roce 2020 mezera na DPH dosáhla hranice 10 % a v roce 2021 dokonce jen 7 %.

Pro názornější přehled významnosti DPH, k doplnění odpovědí na výzkumné otázky, dále pro představu o administrativní (tedy i finanční) náročnosti spojené s DPH jsou zpracovány níže uvedené přehledy, jejichž předmětem jsou informace o plátcích DPH, správě daní z pohledu příslušenství a daňových řízení, doplněné o rozsah soudních řízení.

Tabulka 7 znázorňuje přehled o evidovaných a aktivních daňových subjektech finanční správou, konkrétně plátců DPH. Jedná se o výčet daňových subjektů z let 2016–2022, a to vždy ke dni 31. prosince konkrétního roku.

Tabulka 7: Vývoj plátců DPH v letech 2016–2022 (stav ke dni 31. prosince)

Vývoj plátců DPH v letech 2016–2022 (stav ke dni 31. prosince)				
Rok	Evidované DS	Aktivní DS	Rozdíl (nom.)	Rozdíl (rel.)
2016	857 719	556 684	301 035	35,1 %
2017	881 627	569 010	312 617	35,5 %
2018	907 815	588 813	319 002	35,1 %
2019	934 068	604 740	329 328	35,3 %
2020	954 942	616 327	338 615	35,5 %
2021	984 401	639 583	344 818	35,0 %
2022	1 010 394	660 962	349 432	34,6 %

Zdroj: Finanční správa (2017–2023), vlastní zpracování

Z tabulky 7 je zřejmé, že počet evidovaných i aktivních daňových subjektů v jednotlivých letech průběžně roste. Zdá se, že pandemie ani zaváděné prostředky ochrany v boji proti únikům na DPH neměly tak výrazný vliv na ekonomické subjekty, jejich počet neustále roste, avšak nižším tempem. Počet evidovaných daňových subjektů se pohyboval v rozmezí od 857,72 tis. do 1,01 mil., avšak počet aktivních daňových subjektů se pohyboval pouze v rozmezí od 556,68 tis. do 661,33 tis., což představuje přibližně více než jednu třetinu evidovaných neaktivních plátců DPH, tj. v rozmezí cca od 301 tis. do téměř 350 tis. daňových subjektů.

Tabulka 8 poskytuje přehled vyměřených daní, doměřených na základě dodatečných daňových tvrzení k DPH, popř. na základě daňových kontrol, opět v letech 2016–2022.

Tabulka 8: Vývoj doměřené a vyměřené DPH v letech 2016–2022 (v mil. Kč)

Vývoj doměřené a vyměřené DPH v letech 2016–2022 (v mil. Kč)				
Rok	Rozdíl: daň přiznaná a vyměřená	Daň doměřená dle DODAP	Daň doměřená dle DK	Celkem
2016	12 426,0	1 474,8	13 168,9	27 069,7
2017	10 925,8	1 783,9	6 013,8	18 723,5
2018	8 100,4	3 684,2	6 177,2	17 961,8
2019	6 647,6	3 339,3	6 308,5	16 295,4
2020	4 715,6	1 154,2	4 748,7	10 618,5
2021	3 490,9	1 404,2	3 959,8	8 854,9
2022	4 123,8	923,0	3 679,2	8 726,0

Zdroj: Finanční správa (2017–2023), vlastní zpracování

Tabulka 8 znázorňuje částky týkající se vyměřené a doměřené daně, a to z titulu podání dodatečných daňových tvrzení daňovými subjekty, popř. z titulu zjištění správcem daně

na základě daňových kontrol. Je zřejmé, že v průběhu šetřených let klesají hodnoty vyměřených a doměřených DPH, v souhrnu oproti roku 2016 je hodnota vyměřené a doměřené daně 2022 sotva třetinová.

S ohledem na skutečnost, že opatření k boji proti únikům na DPH, např. souhrnné hlášení, ručení za daň, zveřejňování bankovních účtů, reverse charge byly zavedeny již před šetřenými lety, proto nelze zcela jasně určit, z jakého titulu tyto hodnoty postupně klesají. Finanční správa často opakuje, že výběr daní se v šetřeném období velmi zefektivnil, především z důvodů zavedení institutu kontrolního hlášení, elektronické evidence tržeb, vymáhání daní či mezinárodní spolupráce, což má vliv na výši vybrané DPH (Finanční správa, 2017–2023). Je otázkou, jakým podílem se právě zefektivnění správy daní za účelem potírání daňových podvodů podílí na tomto klesajícím tempu. Z tabulky je pouze zřejmé, že výrazný pokles doměřené a vyměřené daně v roce 2017 lze spatřovat v nízkém podílu doměřené daně na základě uzavřených daňových kontrol, avšak není znám důvod. Data neposkytují informace o počtu jednotlivých uzavřených daňových kontrol, ani jednotlivých výších sporných částek, ani o počtech daňových subjektů či počtech zdaňovacích období.³² Současně poměrnou část ukončených daňových kontrol mohou tvořit kontroly zahájené v předchozích letech, což je velmi pravděpodobné s ohledem na délku řízení u kontrol na DPH.

Tabulka 9 představuje vývoj daňových nedoplatků v České republice, a to opět za období let 2016–2022. Konkrétně nabízí přehled vývoje nedoplatků na DPH a celkových daní včetně případného příslušenství a úroků.

Tabulka 9: Vývoj daňových nedoplatků v letech 2016–2022 (v mil. Kč)

Vývoj daňových nedoplatků v letech 2016–2022 – stav k 31. prosinci (v mil. Kč)			
Rok	DPH	Celkové daně vč. přísl. a úroků	Podíl DPH
2016	37 318,2	55 859,5	66,8 %
2017	33 202,0	50 322,6	66,0 %
2018	27 498,9	41 619,9	66,1 %
2019	22 094,4	35 400,1	62,4 %
2020	27 178,0	43 117,0	63 %
2021	23 683,8	38 756,1	61,1 %
2022	22 000,6	37 237,0	59,1 %

Zdroj: Finanční správa (2017–2023), vlastní zpracování

Tabulka 9 nabízí vývoj nedoplatků na DPH z celkových daňových nedoplatků včetně příslušenství daně a úroků v letech 2016–2022. Z tabulky je zřejmé, že trend daňových

³² V praxi se často stává, že v případě zahájení kontroly na DPH jsou zahájeny kontroly i za jiná zdaňovací období u téhož daňového subjektu. Další skutečností je, že plátcí DPH mohou být měsíčními nebo čtvrtletními plátcí daně.

nedoplatků i samotného DPH měl tendenci až do roku 2019 klesat. I zde byl tento trend narušen pandemickou situací a nedoplatky z roku 2022 dosud nedosáhly na nejnižší hranici z roku 2019. Dále je z tabulky patrné, jak významné je DPH, když zaujímá značnou část i na celkových daňových nedoplatcích, konkrétně v rozmezí od 59,1 % do 66,8 %, což odpovídá nedoplatkům na DPH v nominálních hodnotách částkám ve výši od 22 mld. Kč do téměř 38 mld. Kč.

Pro shrnutí lze konstatovat, že existuje závislost mezi zavedenými nástroji v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty a výší výběru daně z přidané hodnoty, avšak nelze určit, jak účinné jsou tyto nástroje, v jakém poměru ovlivňují výši inkasa DPH. Jak vyplývá např. z výročních zpráv finanční správy, nástroje v boji proti únikům na DPH jsou efektivní a v jednotlivých letech zvyšují příjmy na DPH. Současně však nelze opominout množství daňových řízení, které s sebou nese nemalé náklady spojené se správným zjištěním daně a následným výběrem této daně, dále množství daňových nedoplatků, které představují svým způsobem ztrátu na DPH, protože část těchto nedoplatků nemusí být uhrazena. Výše inkasa DPH je také značně závislá na politických rozhodnutích a ekonomických událostech.

5 Případová studie analýzy rizik spojených s režimem intrakomunitárního plnění

Poslední část diplomové práce je zaměřena na praktické uplatnění pojmů a postupů z druhé a třetí části práce včetně rešerše příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu k problematice úniků na DPH (karuselové podvody) za účelem upozornění na možná rizika spojená s účastí na podvodném jednání, byť nevědomě. V návaznosti na analýzu rizik je následně zpracovaná případová studie intrakomunitárního plnění z pohledu tuzemského subjektu včetně názorné prezentace zákonných povinností. Na závěr, pro shrnutí předmětné problematiky karuselových podvodů na DPH a rizik s nimi spojenými, je zpracován návrh doporučení pro daňové subjekty při uzavírání obchodních případů s upozorněním na možná rizika spojená i s nevědomou účastí na podvodném jednání, doplněna o vývojový diagram ve věci rozhodování se o výběru obchodního partnera se snahou o eliminaci případného rizika účasti na podvodném jednání. Cílem této části diplomové práce získání odpovědí na třetí a čtvrtou výzkumnou otázku, tj. *„Jaké rizikové okolnosti mohou mít dopad na prokázání případné účasti na karuselových podvodech s daní z přidané hodnoty?“* a *„Jaká preventivní opatření by měl daňový subjekt činit k eliminaci vzniku případné účasti na podvodu s daní z přidané hodnoty?“*.

5.1 Analýza judikatury karuselových podvodů na dani s přidanou hodnotou a spojenými riziky

Podkapitola věnovaná analýze judikatury ve vztahu ke karuselovým podvodům na DPH byla zpracována za účelem upozornění na možná rizika spojená s obchody zatíženými podvody na DPH se zaměřením na porušení principu neutrality (tj. neuznání nároku na odpočet daně) při nesplnění hmotněprávních a formálních podmínek, a existenci objektivních okolností. K analýze těchto rizik bylo využito judikatury NSS s důrazem na aktuální rozsudky, vydané především v posledních čtyřech letech.

Cílem této části práce je rešerše rozsudků NSS za účelem poskytnutí ucelených informací o případných rizikových okolnostech spojených s podvody na DPH a nutných opatřeních, která by měl daňový subjekt přijmout, aby nenesl důsledky byť nevědomé účasti na podvodném jednání, a nalezení tak částečných odpovědí na třetí a čtvrtou výzkumnou otázku. Současně tento rozbor je důležitým podkladem pro zpracování dalších dvou

podkapitol práce, tj. případová studie a návrh doporučení pro podnikatelské subjekty při uzavírání obchodních případů, a to nejen v rámci intrakomunitárních plnění.

Již v teoretické části diplomové práce byl zmíněn princip neutrality. Jen zopakování, jedná se o princip, kdy každý výrobek nebo služba jsou v určitých stádiích zatíženy DPH, v případě přínosu v podobě přidané hodnoty. Systém DPH tak umožňuje naplnění principu neutrality prostřednictvím odpočtů DPH. V tuzemské legislativě je odpočet DPH upraven v ustanoveních § 72 a § 73 zákona o DPH, kdy za stanovených podmínek si daňový subjekt může odečíst daň na vstupu, kterou uhradil v rámci dodaného zdanitelného plnění. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt splnit tzv. hmotněprávní podmínky a formální podmínky. Mezi hmotněprávní podmínky patří:

- zdanitelné plnění mezi plátcí DPH;
- prokázání existence zdanitelného plnění;
- použití zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti.

Formální podmínkou je existence daňového dokladu, který splňuje zákonné náležitosti, např.:

- řádné označení účastníků zdanitelného plnění (dodavatel, odběratel);
- číslo daňového dokladu;
- datum vystavení daňového dokladu;
- datum zdanitelného plnění;
- datum splatnosti;
- předmět a rozsah zdanitelného plnění;
- cena (cena za jednotku, základ daně, sazba daně).

Pouhá existence formálně správného daňového dokladu nemusí být dostatečným prostředkem pro uznání nároku na odpočet DPH. V případě pochybností správce daně pak tento formálně správný doklad ztrácí na významu a je nezbytné nárok na odpočet prokázat jiným důkazním prostředkem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. května 2022, č. j. 4 Afs 89/2021–74, bod 41).

Nárok na odpočet daně může být odepřen v případě, že se prokáže, že daňový subjekt se daňového podvodu dopustil, popř. při zjištění objektivních okolností se prokáže, že tento daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se v rámci daného obchodního případu, který zakládá nárok na odpočet daně, podílel na plnění, které bylo zatíženo podvodem.

Následně je nezbytné zkoumat subjektivní stránku, zda existují objektivní okolnosti, z nichž vyplývá, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se účastní daňového podvodu (např. rozsudek NSS ze dne 31. srpna 2023, č. j. 10 Afs 19/2023–64, bod 27, 28; rozsudek NSS ze dne 21. ledna 2020, č. j. Afs 92/2020–26, bod 16). Tzn., že před odepřením nároku na odpočet daně musí správce daně zkoumat tři podmínky:

- existence chybějící daně;
- existence objektivních okolností prokazujících vědomost daňového subjektu, že se účastnil podvodného jednání (vědět měl nebo mohl);
- přijetí dostatečných účinných opatření daňovým subjektem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. srpna 2023, č. j. 10 Afs 19/2023–64, bod 16; rozsudek NSS ze dne 21. ledna 2021, č. j. 7 Afs 92/2020–26, bod 17).

První zkoumanou podmínkou je **tzv. chybějící daň**. Judikatura SDEU zavedla definici podvodu na DPH. Jedná se o situaci, kdy jeden z daňových subjektů neodvede daň a další si ji nárokuje, za účelem získání zvýhodnění, dochází tak k narušení principu neutrality (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. listopadu 2021, č. j. 8 Afs 343/2019–38, bod 13; rozsudek NSS ze dne 17. srpna 2023, č. j. 6 Afs 212/2022–71, bod 23, 24; nebo rozsudek NSS ze dne 30. srpna 2023, č. j. 1 Afs 130/2022–30, bod 25). Tzn., že pro zjištění první podmínky je nezbytné prokázat, že se jednalo zdanitelné plnění, v němž některý ze subjektů daň neodvedl a jiný si ji nárokoval. V případě, že existence chybějící daně není potvrzena, nejedná se o podvod na DPH a neměl by být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet daně.

Druhou zkoumanou podmínkou jsou **tzv. objektivní okolnosti**, na základě, kterých bude daňovému subjektu prokázáno, že věděl nebo vědět mohl, že se účastnil jednání zatíženého podvodem na DPH. Je nezbytné posoudit všechny „*okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty*“ (rozsudek NSS ze dne 15. listopadu 2021, č. j. 8 Afs 343/2019–38, bod 23). Důkazní břemeno je na straně správce daně a je úkolem správce daně popsat okolnosti týkající se chybějící daně včetně doložení okolnosti, že k chybějící dani došlo podvodným způsobem (rozsudek NSS ze dne 10. září 2020, č. j. 7 Afs 38/2020 – 31, bod 23). Rozsudek NSS ze dne 18. března 2021, č. j. 9 Afs 160/2020, bod 33 dále doplňuje, že „*k podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce*“. Tzn., že podvodem nemusí být zasazeno přímo plnění, u kterého je nárokován odpočet daně, ale může to být kterýkoli jiné plnění v řetězci, avšak příčinná souvislost mezi chybějící daní a podvodem zjištěna být musí. Dále je nezbytné zkoumat i „*subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani, tj. zda tu existovaly*

objektivní okolnosti, na základě kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o účasti na daňovém podvodu (zaviněná účast)“ (rozsudek NSS ze dne 31. srpna 2023, č. j. 10 Afs 19/2023–64, bod 28). V rámci jednotlivých řešených případů je nutno přistupovat individuálně.

Pevně stanovený taxativní výčet objektivních okolností, které jsou charakteristické pro podvodné jednání, neexistuje. Dle ustálené judikatury SDEU i tuzemských soudu, ale i dle metodiky Generálního finančního ředitelství se může jednat např. o tyto okolnosti:

- nedostatečné prověření obchodních partnerů;
- výběr obchodního partnera např. s nedostatečnou historií, neplněním si zákonných povinností;
- výběr rizikové komodity, popř. výběr komodity, která nesouvisí s předmětem podnikání daňového subjektu;
- nesjednání smluvních a platebních podmínek, popř. nedodržení sjednaných podmínek;
- neobvyklá výše ceny, nulová marže, způsob úhrady ceny;
- personální propojení mezi daňovými subjekty, popř. časté změny v personálním zastoupení ve vedení společností.

Nedostatečné prověření obchodních partnerů, popř. obchodování s obchodním partnerem, který nemá historii, neplní si své zákonné povinnosti, popř. obchodování se společností, ve které se často mění statutární zástupci, vlastníci, je vhodné se zaměřit na ověření i např. věku, státní příslušnosti, místa bydliště, účasti v jiných společnostech, toto jsou okolnosti, které mohou být daňovému subjektu k tíži v případě, že by se účastnil podvodného jednání. Dále se může jednat o obchodování s rizikovými komoditami, absence smluvních a platebních podmínek, popř. nedostatečné sjednání těchto podmínek či odchýlení se od ujednaných podmínek, stanovení neobvyklé ceny, stanovení nízké popř. vysoké obchodní marže. V neposlední řadě se může jednat i o personální (či kapitálové) propojení daňových subjektů. Tyto podezřelé okolnosti, ač některé z nich mohou být dokonce v rozporu se zákonem, nemusí z nich vyplynout, že se skutečně jednalo o podvodné jednání na DPH (srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. září 2020, č. j. 7 Afs 38/2020–31, bod 27). Důkazní břemeno je na správci daně a ten musí prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a účastí na podvodném jednání tzn., správce daně musí daňovému subjektu prokázat, že věděl nebo vědět mohl, že se účastní podvodného jednání (např. rozsudek NSS ze dne 25. května 2020, č. j. 4 Afs 459/2019–68, bod 87). Závěr o případné účasti na podvodu musí být učiněn

na základě kompletní analýzy zjištěných skutečností včetně posouzení vzájemných souvislostí, bez vytrhávání zjištěných skutečností z kontextu (např. rozsudek NSS ze dne 10. září 2020, č. j. 7 Afs 38/2020–31, bod 23).

Poslední, třetí podmínkou jsou **přijatá opatření** daňovým subjektem. V případě, že by správce daně prokázal existenci podvodného jednání a zavinění ze strany daňového subjektu tzn., že by správce daně unesl důkazní břemeno. Následně přechází důkazní břemeno na daňový subjekt a je na daňovém subjektu, aby se vypořádal se závěrem správce daně. Jak vyplývá např. z rozsudku NSS ze dne 21. ledna 2021, č. j. 7 Afs 92/2020–26, bod 16, daňový subjekt musí prokázat, že přijal dostatečná opatření, která po něm mohla být v rozumné míře vyžadována, za účelem eliminace případného rizika zapojení se do podvodného jednání. Za takováto opatření lze považovat např. využití veřejně dostupných rejstříků, řádné smluvní a platební podmínky.

Konkrétní příklady objektivních okolností (rizik) jsou zpracovány v závěrečné podkapitole této části diplomové práce, jako pomůcka pro daňové subjekty, aby věděly, jaké okolnosti jsou rizikové či nestandardní, aby se jim vyvarovaly, popř. byly srozuměny s tím, že právě tyto okolnosti jsou rizikové a v případě podezření z podvodu na DPH jim mohou být přičítány k tíži.

Pro shrnutí k účasti na karuselovém podvodu s DPH lze uvést, že správce daně musí prokázat absenci daně, avšak tato absence není důvodem pro stanovení závěru, že se daňový subjekt podílel na podvodném jednání. Neodvedení daně může být způsobeno i z jiného důvodu, ne vždy se jedná o zneužití systému DPH. Tímto důvodem může být např. podnikatelské selhání či jiný omluvitelný důvod (blíže viz např. rozsudek NSS ze dne 27. února 2023, č. j. 7 Afs 45/2021). Následně správce daně musí zjistit objektivní okolnosti. Po řádném zhodnocení a prokázání příčinné souvislosti mezi chybějící daní a objektivními okolnostmi přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, na kterém je, aby prokázal, že přijal dostatečná opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, za účelem odstranění rizik spojených s účastí na podvodu a že nevěděl ani vědět nemohl, že se účastnil daňového podvodu.

5.2 Případová studie intrakomunitárního plnění z pohledu tuzemského daňového subjektu

Tato část diplomové práce je věnovaná případové studii intrakomunitárního plnění se zaměřením na tuzemský daňový subjekt (plátce DPH), v níž byly využity poznatky z teoretické i praktické části diplomové práce, především legislativní rámec k DPH a správy daní, rešerše judikatury, ale i vlastní dosud nabyté znalosti a zkušenosti.

Cílem případové studie je poskytnutí uceleného přehledu obchodního případu v rámci intrakomunitárního plnění z pozice tuzemského daňového subjektu včetně zohlednění jeho povinností a upozornění na případná rizika, která daňovému subjektu mohou hrozit v případě zjištění účasti na karuselovém podvodu, a k částečnému zodpovězení třetí a čtvrté výzkumné otázky.

Pro připomenutí, intrakomunitárním plněním je plnění realizované v rámci Evropské unie (přeshraniční obchod). Principy uplatňování DPH v rámci obchodů mezi jednotlivými členskými státy vycházejí ze směrnice Rady 2006/122/ES, které jsou implementovány v právních řádech jednotlivých členských států.

V případové studii existuje český ekonomický subjekt, právnická osoba, konkrétně společnost s ručením omezeným, která je plátcem DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím. Tato právnická osoba (dále i jen „*Subjekt CZ*“) realizuje mnoho různých ekonomických činností – např. poskytuje stravovací a ubytovací služby, pronajímá komerční prostory, současně část těchto prostor využívá i ke své ekonomické činnosti v rámci velkoobchodní a maloobchodní činnosti, zajišťuje správu a nájem vozového parku, ale také realizuje činnosti v oblasti nákupu zboží za účelem dalšího prodeje, a to i v rámci Evropské unie. Subjekt CZ je společností, která byla založena v roce 2000 a plátcem DPH je od roku 2005. Statutárním zástupcem i vlastníkem společnosti je stejná osoba, a to již od doby založení společnosti.

Při aplikaci využití poznatků z teoretické, praktické části diplomové práce a vlastních zkušeností především za účelem získání odpovědí na vybrané výzkumné otázky je v případové studii zohledněna pouze ekonomická činnost, která souvisí pořízením zboží z jiného členského státu a dodáním zboží do jiného členského státu, tedy intrakomunitární plnění, a to bez jakýchkoliv dalších nákladů spojených s pořízením a dodáním předmětného zboží (např. pohonné hmoty, administrativní náklady).

Případová studie je tedy zaměřena na pořízení zboží z jiného členského státu, dodání zboží do jiného členského státu, dále na daňové povinnosti tuzemského daňového subjektu vzniklé z předmětných zdanitelných plnění a v závěru této části diplomové práce je upozorněno na případná rizika plynoucí z předmětných zdanitelných plnění (obchodní spolupráce), především ve vztahu k případné účasti na podvodném jednání s DPH.

Subjekt CZ obchoduje s německým subjektem, který je také právnickou osobou a rovněž plátcem DPH (dále i jen „*Subjekt DE*“), od něhož nakupuje elektronická zařízení. Dále Subjekt CZ část tohoto zboží pořízeného z jiného členského státu (Německo) prodává, neboli dodává do jiného členského státu, slovenskému subjektu (dále i jen „*Subjekt SK*“). Subjekt SK je také právnickou osobou a i tento je osobou registrovanou k dani, tedy plátcem DPH.

Prvním zdanitelným plněním v rámci intrakomunitárního plnění je **pořízení zboží z jiného členského státu**. Subjekt CZ si vyhledal německého dodavatele (Subjekt DE), který nabízel zboží poptávané Subjektem CZ v zajímavých cenových relacích. Od několika svých současných obchodních partnerů dostal pozitivní reference na Subjekt DE, proto se rozhodl německého dodavatele kontaktovat s úmyslem navázání dlouhodobější obchodní spolupráce.

Před samotným uzavřením obchodu si Subjekt CZ ověřil potenciálního dodavatele, a to prostřednictvím systému VIES (https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation), dále nahlédl do německého obchodního rejstříku (www.handelregister.de). Z těchto veřejně dostupných rejstříků si pořídil kopie dostupných informací a dokumentů (VIES, obchodní rejstřík, Sbírka listin) pro případ, že by došlo k navázání obchodní spolupráce s tímto dodavatelem.

Jednatelé obou společností (Subjekt CZ a Subjekt DE) se setkali, aby se domluvili na konkrétních podmínkách obchodní spolupráce. Výstupem z tohoto jednání byla Rámcová kupní smlouva, ve které si obě smluvní strany nastavily podmínky pro prodej zboží. Podstatné náležitosti sjednané v Rámcové kupní smlouvě byly následující:

- smluvní strany;
- předmět dodávek zboží;
- podmínky plnění tj. stanovení realizace dodávek, které budou realizovány na základě písemných objednávek; jaké doklady budou se zbožím při předání dodány (faktura, přepravní doklad/nákladní list,...);
- podmínky pro stanovení kupní ceny;

- podmínky pro dodání;
- sankce.

První objednávka byla uskutečněna několik dní po uzavření Rámcové smlouvy. Jednatel Subjektu CZ zaslal poptávku po konkrétním druhu zboží včetně požadovaného množství, ceny a případného termínu dodání, svému novému dodavateli. Dodavatel poptávku potvrdil, proto Subjekt CZ následně zaslal řádnou objednávku. Jednalo se o objednávku 100 ks GO PRO kamer s jednotkovou cenou 320 EUR. Dopravu zajišťoval dodavatel a byla již zahrnuta v ceně zboží.

Subjekt CZ si zboží nechal dodat na místo určení v České republice za účasti notáře, který celou dodávku zboží zdokumentoval a sepsal notářský zápis. Jednatel Subjektu CZ v přítomnosti notáře krabice se zbožím otevřel a zkontroloval druh zboží, počet kusů, výrobní čísla jednotlivých kusů a neporušenost obalů zboží. Při přebírání dodávky byly současně dodány i doklady, tj. daňový doklad, dodací list, vyplněný CMR list a seznam výrobních čísel zboží. Po kontrole zboží Subjekt CZ uhradil kupní cenu dle vystaveného daňového dokladu.

Daňová povinnost se řídí dle místa plnění v tuzemsku. Tzn., že Subjekt CZ měl povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu. Při zaúčtování dokladu v souladu s ustanovením § 4 odst. 8 písm. e) zákona o DPH použil Subjekt CZ kurz vyhlášený Českou národní bankou (dále jen „ČNB“) ke dni uskutečněného zdanitelného plnění. Ke dni 7. srpna 2023 činil kurz zveřejněný ČNB 24,245 Kč/1 EUR.

Subjekt CZ v daňovém přiznání podávaném za zdaňovací období srpen 2023 uvedl základ daně a vypočítanou daň na řádek 3 označený „*Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/§ 9 odst. 6)*“. Základ daně činil částku ve výši 775 840 Kč (tj. částka 32 000 EUR přepočtena dle kurzu vyhlášeného ČNB ke dni 7. srpna 2023). Výše DPH činila částku ve výši 162 926 Kč. Dále na řádek 43 v oddílu IV. Nárok na odpočet daně označený „*Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13*“ daňový subjekt vykázal ty samé hodnoty, tj. základ daně ve výši 775 840 Kč a DPH ve výši 162 926 Kč. V případě, že by Subjekt CZ neměl již žádná jiná plnění v osvobozeném režimu, vyšla by mu vlastní daňová povinnost (ř. 64) ve výši 0 Kč, tj. rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně.

Subjekt CZ byl dále povinen podat kontrolní hlášení, do kterého uvedl předmětné pořízení zboží z jiného členského státu, konkrétně do oddílu A.2 „*Přijátá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce*“. Oba tyto dokumenty podal v řádném termínu, tj. do 25. dne

následujícího měsíce příslušnému správci daně, a to elektronicky, jak mu ukládá příslušná legislativa.

Pro německého dodavatele, tj. Subjekt DE, nevyplývaly žádné povinnosti ve vztahu k českému právnímu systému. Subjekt DE měl povinnost předmětné plnění vykázat jako dodání zboží do jiného členského státu, tj. hodnota plnění bez daně – v základu daně, u svého příslušného správce daně.

Druhým zdanitelným plněním v rámci intrakomunitárního plnění je **dodání zboží do jiného členského státu**. Subjekt CZ již několik let obchoduje mj. i s obchodním partnerem ze Slovenska (dále i jen „*Subjekt SK*“). Jedná se obchodního partnera, se kterým má Subjekt CZ dobré zkušenosti. I s tímto obchodním partnerem má mj. uzavřenou běžnou Rámcovou kupní smlouvu, víceméně v podobném znění jako s německým dodavatelem. Současné při uzavření obchodního partnerství si Subjekt CZ ověřil slovenského odběratele v obchodním rejstříku a pořídil si opis výpisu ze slovenského obchodního rejstříku (<https://www.orsr.sk/>). Nyní obchodní rejstřík kontroluje pouze namátkově a nepravidelně, a to u všech obchodních partnerů. Ověřování obchodního partnera v systému VIES realizuje pravidelně bezprostředně před každým obchodním případem. Kopii ze systému VIES si přiloží k dokladům spojeným s dodáním zboží.

Subjekt CZ část pořízeného zboží od německého dodavatele prodal slovenskému odběrateli, na základě potvrzené objednávky ze dne 5. září 2023. Konkrétně je jedná o 20 ks GO PRO kamer s jednotkovou cenou ve výši 9 000 Kč bez DPH. Jen pro připomenutí i tento subjekt je osobou registrovanou k dani, tedy plátcem DPH.

Dne 6. září 2023 Subjekt CZ vystavil daňový doklad a vypravil zboží na cestu. Doprava byla zahrnuta v ceně zboží. Na daňovém dokladu je uvedeno, že se jedná o plnění osvobozené od daně a povinnost přiznání a uhrazení daně přechází na odběratele. Téhož dne bylo zboží dodáno na Slovensko Subjektu SK, který si zboží i veškeré doklady (daňový doklad, dodací list, přepravní list CMR a seznam výrobních čísel zboží) zkontroloval a převzal. Subjekt CZ má svého přepravce a má s ním dohodu, že jakákoliv dodávka zboží se zdokumentuje. Subjekt SK provedl úhradu za zboží v okamžiku převzetí zboží. Datum uskutečnění zdanitelného plnění nastalo dnem 6. září 2023.

Subjekt CZ předmětné plnění, tj. částku ve výši 180 000 Kč, vykázal jako osvobozené plnění na řádku 20 daňového přiznání, tj. oddíl II. „*Ostatní plnění a plnění s místem plnění*“

mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně – „Dodání zboží do jiného členského státu (§64)“, ve zdaňovacím období září 2023. Současně musí prokázat, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu.

V tomto případě Subjektu CZ nevznikla povinnost podávat kontrolní hlášení, ale vznikla mu povinnost podat souhrnné hlášení, které se podává při dodání zboží do jiného členského státu. Shodnou částku ve výši 180 000 Kč, která byla vyfakturována a současně byla uvedena v daňovém přiznání, uvedl i do souhrnného hlášení pod kódem 0 (kód 0 – dodání zboží do jiného členského státu). Termín pro podání souhrnného hlášení je shodný s termínem pro podání daňového přiznání k DPH nebo kontrolního hlášení, tedy nejpozději do 25. dne následujícího měsíce. Daňový subjekt podal oba tyto dokumenty v řádném termínu místně příslušnému správci daně, a to elektronicky.

Slovenský odběratel, Subjekt SK by měl postupovat analogicky jako Subjekt CZ v případě pořízení zboží od německého dodavatele, avšak na Slovensku, u svého místně příslušného správce daně.

Z realizace obchodních případů, vznikly daňovému subjektu **zákonné povinnosti** ve vztahu ke správě daní. Tzn., za zdaňovací období srpen 2023 daňovému subjektu vznikla povinnost podat daňové přiznání k DPH a z důvodu pořízení zboží z jiného členského státu mu vznikla povinnost podat kontrolní hlášení. Za zdaňovací období září 2023 daňovému subjektu také vznikla povinnost podat daňové přiznání k DPH a z důvodu dodání zboží do jiného členského státu souhrnné hlášení. Níže jsou shrnuty povinnosti českého daňového subjektu včetně tabulek jednotlivých podání. Údaje v tabulkách byly zpracovány na základě předem vypracovaných daňových tvrzení prostřednictvím elektronických formulářů finanční správy (EPO).

Tabulka 10 a Tabulka 11 znázorňují vybrané údaje ke zdanitelnému plnění pořízení zboží z jiného členského státu z povinně podávaných daňových tvrzení za zdaňovací období srpen 2023.

Tabulka 10: Údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 8/2023 (Subjekt CZ) – pořízení zboží z jiného členského státu

Přiznání k dani z přidané hodnoty za ZO 8/2023 (Subjekt CZ) – pořízení zboží z JČS				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Pořízení zboží z JČS	základní	3	775 840	162 926
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši
Ze zdanitelných plnění vykázaných na ř. 3 až 13		základní	43	775 840
Odpočet daně celkem (Σ ř. 40 – 45)			46	162 926
VI. Výpočet daně				
Daň na výstupu (Σ ř. 1 až 13 – ř. 61)			62	162 926
Odpočet daně (ř. 46)			63	162 926
Vlastní daň (ř. 62 – ř. 63)			64	0
Nadměrný odpočet (ř. 63 – ř. 62)			65	0

Zdroj: Finanční správa (2023), vlastní zpracování

Z Tabulky 10 je názorně vidět smysl neutrality daně. Daňovému subjektu vznikla povinnost přiznat a uhradit daň, což představuje ř. 3. Současně má možnost uplatnit si nárok na odpočet daně (ř. 43). Vlastní daňová povinnost (ř. 64) je 0 Kč, která představuje rozdíl mezi daní na výstupu a možností uplatnění nároku na odpočet daně.

Dále daňovému subjektu vznikla povinnost podat kontrolní hlášení za zdaňovací období srpen 2023, a to z důvodu pořízení zboží z jiného členského státu. Kontrolní hlášení znázorňuje tabulka 11.

Tabulka 11: Údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 8/2023 (Subjekt CZ) – pořízení zboží z jiného členského státu

Kontrolní hlášení za ZO 8/2023 (Subjekt CZ) – pořízení zboží z JČS					
A. ODDÍL – Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečnená plnění v režimu přenesené daňové povinnosti					
A. 2. – Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 2 a 3 (§ 24, §25)...					
Č. řádku	Identifikace dodavatele (VAT ID)	Ev. č. daň. dokladu	DPPD	Základ daně	Daň
1	DE44433222	2023000315	7. 8. 2023	775 840	162 926
C. ODDÍL – Kontrolní řádky na daňové přiznání k DPH (DaP)					
Řádek DaP				Základ daně	
3+4+5+6+9+12+13				A. 2. celkem základy daně	
				775 840	

Zdroj: Finanční správa (2023), vlastní zpracování

Z Tabulky 11 vyplývá, že český daňový subjekt uvede identifikační údaje svého dodavatele včetně evidenčního čísla dokladu (za předpokladu, že doklad ke dni vystavení má již k dispozici), dále uvede datum povinnosti přiznat daň, základ daně a výši daně. Termín pro podání kontrolního hlášení je shodný s termínem podání přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2023.

Ve zdaňovacím období září 2023 daňový subjekt uskutečnil dodání do jiného členského státu. Z daného dodání zboží do jiného členského státu daňovému subjektu vznikla povinnost podat přiznání k DPH a souhrnné hlášení. Údaje z daňového přiznání za zdaňovací období září 2023 jsou uvedeny v Tabulce 12 a údaje ze souhrnného hlášení za zdaňovací období září 2023 v Tabulce 13.

Tabulka 12: Údaje z přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňování období 9/2023 (Subjekt CZ) – dodání zboží do jiného členského státu

Přiznání k dani z přidané hodnoty za ZO 9/2023 (Subjekt CZ) – dodání zboží do JČS				
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do JČS (§ 64)	základní	20		180 000
VI. Výpočet daně				
Daň na výstupu (Σ ř. 1 až 13 – ř. 61)		62		0
Odpočet daně (ř. 46)		63		0
Vlastní daň (ř. 62 – ř. 63)		64		0
Nadměrný odpočet (ř. 63 – ř. 62)		65		0

Zdroj: Finanční správa (2023), vlastní zpracování

Jak vyplývá z Tabulky 12, v daňovém přiznání je zohledněn pouze řádek 20, tj. dodání zboží do jiného členského státu. Předmětné plnění nebude mít vliv na výpočet daně, protože se jedná o hodnotu v základu daně. Daňový subjekt neuskutečnil žádná plnění, která by ovlivnila daň na vstupu či na výstupu, proto výpočet daně bude nulový. Termín pro podání přiznání za zdaňovací období září 2023 je k 25. dni následujícího měsíce.

Tabulka 13: Údaje ze souhrnného hlášení za zdaňovací období 9/2023 (Subjekt CZ) – dodání zboží do jiného členského státu

Souhrnné hlášení za ZO 9/2023 (Subjekt CZ) – dodání zboží do JČS					
B. ODDÍL					
Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	DE	22233444	0	1	180 000
Kontrolní součet řádků:					180 000

Zdroj: Finanční správa (2023), vlastní zpracování

Tabulka 13 zobrazuje údaje ze souhrnného hlášení, které je český daňový subjekt povinen podat z důvodu dodání zboží do jiného členského státu jinému plátcu DPH. Jedná se o identifikační údaje odběratele, kód plnění (0, tj. dodání zboží do jiného členského státu osobě povinné k dani registrované k dani v jiném členském státě), počet plnění a hodnota plnění. Termín pro podání souhrnného hlášení je ke dni 25. října 2023.

S ohledem na skutečnost, že se jednalo pouze o tato dvě výše uvedená zdanitelná plnění, není známa další historie tuzemského daňového subjektu za předchozí zdaňovací období,

proto nelze určit, zda daňovému subjektu nevznikla také povinnost podávání statistických výkazů INTRASTAT celnímu úřadu.

Pro shrnutí této podkapitoly lze konstatovat. Přestože se zdá, že tuzemský daňový subjekt jedná s péčí řádného hospodáře, je svědomitý, své obchodní partnery si pravidelně ověřuje, neznamená to, že by předmětná modelová situace nemohla u správce daně vyvolat pochybnosti či podezření z účasti na podvodném jednání. Daňový subjekt si ověřuje své obchodní partnery, ale není v jeho možnostech zjistit, zda tito dále nerealizují činnosti s dalšími obchodními partnery zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty.

Z předmětné případové studie mohou pro tuzemský daňový subjekt vyplynout určitá rizika:

- zahájení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly;
- zadržení nadměrného odpočtu na vstupu, popř. neuznání osvobozeného plnění;
- zajištění daně;
- ručení příjemce plnění;
- exekuční řízení.

V případě, že by správce daně měl podezření, že se daňový subjekt podílel (i nevědomě) na podvodném jednání, mohl by u daňového subjektu zahájit postup k odstranění pochybností, popř. daňovou kontrolu. Nejen, že by při zahájení daňového řízení správce daně zadržel nadměrný odpočet (v daném případě by neuznal nárok na odpočet a doměřil by daň na výstupu), ale současně by za splnění zákonných předpokladů mohl vydat zajišťovací příkaz, popř. by následně mohl být daňový subjekt postižen i exekučním příkazem vydaným správcem daně. Daňový subjekt by nárok na odpočet daně prokázal formálně v souladu s legislativou, tedy předložením příslušného daňového dokladu. Současně by správci daně poskytl i související dokumenty (tj. rámcová kupní smlouva, objednávka, notářský zápis, fotodokumentaci, popř. dokumenty z veřejně dostupných zdrojů – VIES, Sbíрка listin), avšak v rámci provádění důkazních prostředků by daňovému subjektu mohla být k tíži dána i skutečnost značné obezřetnosti. Správce daně by mohl dovodit závěr, že takovéto jednání je úmyslné, že daňový subjekt se podílel na podvodném jednání, proto se choval takto obezřetně. Současně pokud by se prokázala účast na podvodném jednání, hrozilo by daňovému subjektu i nebezpečí z ručení příjemce plnění.

V návaznosti na provedenou analýzu judikatury (bod 5.1) lze konstatovat, že daňový subjekt by prokázal splnění hmotněprávních a formálních podmínek, které jsou nezbytné v rámci

uplatnění nároku na odpočet daně. V tento okamžik by důkazní břemeno přešlo na správce daně, a ten by byl v případě pochybností povinen zkoumat objektivní okolnosti a subjektivní stránku věci (chybějící daň, objektivní okolnosti o vědomé účasti na podvodu a přijetí dostatečných opatření). Správce daně by musel prokázat absenci daně, daňovému subjektu prokázat, že věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastnil podvodného jednání. Následně by důkazní břemeno přešlo na daňový subjekt a nyní by bylo na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal dostatečná opatření, která po něm mohla být v rozumné míře požadována za účelem eliminace rizik spojených s účastí na podvodu, a že nevěděl ani vědět nemohl, že se účastnil podvodného jednání.

Na první pohled se může zdát, že se jednalo o zcela běžnou obchodní spolupráci, ale jak bylo znázorněno v předchozích kapitolách, i takovéto jednání může ve správci daně vyvolat pochybnosti s důsledkem neuznání nároku a zjištění nevědomé účasti na podvodném jednání.

Jedinou obranu, kterou daňový subjekt má a kterou může využít, je obrana před nezávislými správními soudy. Avšak ne každý daňový subjekt využije možnosti přezkumu v rámci soudního řízení, současně daňová řízení mohou trvat i několik let, to samé se týká soudních řízení, tak takovýto případ by mohl pro mnoho daňových subjektů znamenat jejich zánik.

5.3 Návrh doporučení k eliminaci rizik pro daňové subjekty při uzavírání obchodních případů

Poslední podkapitola diplomové práce obsahuje doporučení pro daňové subjekty (nejen v rámci intrakomunitárních plnění) k eliminaci rizik případné účasti na daňovém podvodu v návaznosti na předchozí analytickou část judikatury NSS a případovou studii. Cílem této podkapitoly práce je nabídnout ucelený přehled pro podnikatelské subjekty, aby věděly, jaké okolnosti jsou rizikové či nestandardní, aby se jim vyvarovaly, případně byly srozuměny s tím, že právě tyto okolnosti jsou rizikové a v případě podezření z podvodu na DPH jim mohou být přičítány k tíži; dále jaká opatření by měla být přijímána za účelem eliminace případných rizik. Jedná se víceméně o návod obsahující možná rizika a obezřetné kroky, které by měl daňový subjekt zohlednit před uzavřením i v průběhu obchodní spolupráce, doplněné o vývojový diagram poskytující přehled kritérii pro výběr obchodního partnera včetně uvedení rizikových okolností, kterým by podnikatelský subjekt měl věnovat pozornost.

Podnikání s sebou přináší řadu rizik, každý podnikatel by měl rizikovým situacím věnovat zvýšenou pozornost. Je velmi pravděpodobné, že jsou rizika, kterým řada podnikatelů nepřikládá řádnou váhu, popř. je zcela ignorují. Důvody mohou být různé, např. neznalost legislativy, důvěřivost, liknavost a neznalost možných důsledků, které mohou nastat. Následující text je věnován doporučení pro podnikatele, z důvodu eliminace případných rizik v oblasti DPH. Nejedná se pouze o doporučení využitelná v případě prokázání důkazního břemene u správce daně, ale i o běžné podnikatelské kroky, které by každý podnikatel měl zvážit, než uzavře konkrétní obchod. Každý podnikatel i jednotlivé obchodní případy jsou zcela individuální, proto nelze stanovit univerzální doporučení pro všechny podnikatele.

Výběr obchodního partnera a jeho ověření z veřejně dostupných zdrojů:

- obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík, insolvenční rejstřík;
- Sbírka listin;
- registr finanční správy (registrace k DPH, zveřejněný bankovní účet, nespolehlivý plátce), VIES;
- reference
- webové stránky.

Prvním krokem by mělo být ověření si obchodního partnera z veřejně dostupných zdrojů. Z obchodního rejstříku se dají ověřit následující informace:

- datum vzniku společnosti (vypovídá o historii společnosti);
- právní forma společnosti (kapitálová či osobní, případné ručení např. u komanditní společnosti);
- výše základního kapitálu (nízký základní kapitál, nesplacená výše vkladu);
- ready made společnost (Sbírka listin);
- předmět činnosti (zda zapsaný předmět činnosti koresponduje s komoditou, která by měla být předmětem obchodní transakce, pro kompletnější přehled je vhodnější využít údaje zapisované v živnostenském rejstříku);
- sídlo společnosti (faktické či virtuální sídlo, změny v zápisech);
- statutární orgán a vlastník společnosti (zaměření se na případné změny v zápisech, věk, adresa, příp. národnost osob zapsaných jako statutární zástupci či vlastníci; dále mimo obchodní rejstřík je možné ověření personálního propojení těchto subjektů v dalších společnostech);
- insolvenční řízení;

- exekuční řízení;
- zástavní právo.

Sbírka listin je součástí obchodního rejstříku. Lze v ní nalézt důležité informace a dokumenty o společnosti, např. zakladatelské dokumenty (tj. zakladatelská listina, společenská smlouva, stanovy) a změnové dokumenty (např. rozhodnutí o změnách ve vedení společnosti, tj. jmenování či odvolání členů), výroční zprávy, účetní závěrky. Z výročních zpráv a účetních závěrek se dají zjistit majetkové, kapitálové poměry potenciálního obchodního partnera (vývoj, výkonnost). Ve výročních zprávách lze navíc nalézt informace např. o kapitálovém či personálním propojení, budoucím plánovaném vývoji společnosti či její výkonnosti.

Živnostenský rejstřík slouží k ověření potenciálního partnera v oblasti zapsaných oborů činnosti u jednotlivých předmětů činností, dále poskytuje informace o případných provozovnách, odpovědných zástupcích.

Další důležité informace poskytuje finanční správa na webových stránkách Ministerstva financí ČR. Konkrétně se jedná o informace o platnosti daňového identifikačního čísla obchodního partnera, zveřejněném bankovním účtu a informaci o případném statutu nespolehlivého plátce DPH. V případě zahraničního obchodního partnera k ověření daňového identifikačního čísla slouží webové stránky Evropské komise (VIES).

Existence a obsah webových stránek zřízených potenciálním obchodním partnerem mohou být také přínosnou informací pro případné ověření si obchodního partnera. Povinnost webových stránek platí pouze pro právní formu akciových společností, avšak v případě, že se jiný subjekt (např. společnost s ručením omezeným nebo osoba samostatně výdělečně činná) rozhodne zřídit webové stránky, musí na nich povinně zveřejňovat stejné informace, jako platí pro akciové společnosti. Mezi tyto povinně zveřejňované informace patří např. název subjektu, sídlo, identifikační číslo, údaj o zápisu v rejstříku včetně oddílu a vložky.

Výčet těchto skutečností k ověření si obchodního partnera zajisté není úplný, ale pro získání základních informací o obchodním partnerovi zajisté postačí a může mít dostatečnou vypovídací hodnotu.

Po ověření si potenciálního obchodního partnera a rozhodnutí se pro obchodní spolupráci s lustrovaným subjektem je vhodné věnovat pozornost především:

- zdanitelné plnění (původ, specifikace, cena, místo předání, případná dokumentace);

- kompetentnost jednajících osob;
- způsob jednání;
- smluvní ujednání;
- úplata.

Primárním rizikovým faktorem by měla být skutečnost, když potenciální obchodní partner není ochoten (popř. schopen) doložit původ zboží, řádnou specifikaci zboží a případnou související dokumentaci. Dalším impulzem ke zpozornění by měla být neobvyklá výše ceny (nízká či vysoká), nestandardní způsob předání zboží či nestandardní místo předání. Současně je vhodné věnovat pozornost, jakým způsobem probíhá komunikace. Zde můžeme rozlišovat osobní jednání nebo jednání prostřednictvím elektronické komunikace. V jakémkoli zmíněném případě je vhodné si zálohovat data z předmětné komunikace (př. emailová korespondence, vizitka). V případě osobního jednání je vhodné se zaměřit, s kým obchodní jednání probíhá, zda se jedná o kompetentní osobu (př. jednatel, prokurista, obchodní zástupce).

Smluvní ujednání v písemné podobě je jedním z nejdůležitějších parametrů pro uzavření obchodní spolupráce. Ideálním typem smlouvy pro opakované obchodní transakce by mohla být rámcová kupní smlouva nebo smlouva o dodávkách zboží. I když správce daně považuje rámcové kupní smlouvy za nedůvěryhodné, jedná se o standardní typ smlouvy pro tento druh obchodní spolupráce. Mezi podstatné náležitosti písemného smluvního ujednání patří:

- řádné označení smluvních stran (minimálně jméno, popř. název, sídlo, identifikační číslo, daňové identifikační číslo, kompetentní osoba oprávněná k jednání);
- předmět plnění (specifikace plnění, které bude předmětem obchodní transakce; kvalita, příp. množství);
- podmínky plnění (stanovení realizace dodávek, např. na základě jednotlivých písemných objednávek, dále uvedení dokladů, které s plněním budou předány, tj. např. daňový doklad, přepravní doklad);
- stanovení kupní ceny, popř. podmínek pro stanovení kupní ceny včetně způsobu a splatnosti úhrady kupní ceny;
- stanovení podmínek pro dodání zboží;
- sankce;
- opatření podpisů oprávněných osob.

V případě uzavření písemné smlouvy je nezbytné se jí řídit a dodržovat jednotlivá ustanovení v ní uvedená. Může se stát, že v průběhu období dojde ke změně některých náležitostí uvedených ve smlouvě např. ve vztahu k předmětu plnění, dodání či úplatě. Jakékoli další změny je vhodné řešit samostatnými číslovanými dodatky k původní smlouvě. Za předpokladu, že by se jednalo o změny většího rozsahu, je na zvážení, zda by nebylo vhodnější uzavřít nové znění smlouvy.

Co se týká ceny a splatnosti úplaty, zde je nezbytné věnovat pozornost především způsobu a doby splatnosti úplaty. Za nestandardní lze považovat úplatu za předmět plnění hotovostním způsobem, ale i nepřiměřeně krátkou lhůtu splatnosti či dokonce vyžadování úhrady předem. Z důvodu opatrnosti je vhodné zkontrolovat si uvedené bankovní spojení ve smlouvě, na daňovém dokladu se zveřejněným bankovním spojením u finanční správy. V případě, že se bankovní spojení na daňovém dokladu nebo ve smlouvě neshoduje s bankovním spojením zveřejněným u finanční správy, je zcela žádoucí provést úhradu na bankovní účet zveřejněný finanční správou, popř. příslušnou výši daně uhradit přímo finanční správě. V opačném případě by se podnikatel vystavoval riziku případného ručení za daň a neuznání nároku na odpočet daně.

Dále je vhodné jednotlivé dodávky zboží dokumentovat, kontrolovat zboží i dokumentaci při převzetí. Na závěr lze doporučit pravidelné kontrolování obchodního partnera z veřejně dostupných zdrojů a pořizovat si opisy z těchto nahlížení. Frekvence této opakované lustrace je zcela individuální, avšak žádoucí je minimálně v rozsahu jednotlivých obchodních případů. Tzn. při každém obchodním případě si zmapovat svého obchodního partnera a poříditi si opis zjištěných skutečností, i v případě, že k žádné změně nedošlo. Veškeré takto získané podklady následně mohou sloužit jako důkazní prostředky při jednání se správcem daně, proto je nezbytné tyto případné důkazní prostředky evidovat a skladovat.

I když neexistuje jednoznačný návod, jak identifikovat rizikového obchodního partnera, tato část diplomové práce byla věnována shrnutí okolností, které by jakýkoli plátce DPH (nejen v rámci intrakomunitárního plnění) měl podstoupit před samotným výběrem obchodního partnera včetně upozornění na okolnosti, které nejsou zcela standardní. Následně je již na zvážení daňového subjektu, zda uzavře obchodní spolupráci s obchodním partnerem, který vykazuje rizikové znaky podvodu či nikoliv. Jedná se víceméně o pomůcku pro daňové subjekty, která obsahuje jednotlivé obezřetné kroky před uzavřením i v průběhu obchodní spolupráce.

V poslední kapitole diplomové práce byla věnována pozornost problematice rizik spojených s případnou účastí na karuselových podvodech. Ve smyslu shrnutí této problematiky včetně praktické aplikace obchodního případu intrakomunitárního plnění a upozornění právě na možná rizika spojená s účastí na podvodu doplněná o obezřetná opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, a to v podobě pomůcky, která by daňovými subjekty mohla být využívána a případně aplikována do interních směrnic daňových subjektů. Cílem této kapitoly bylo nalezení odpovědí na třetí a čtvrtou výzkumnou otázku.

„Jaké rizikové okolnosti mohou mít dopad na prokázání případné účasti na karuselových podvodech s daní z přidané hodnoty?“ Rizikové okolnosti, které mohou mít dopad na prokázání případné účasti na karuselových podvodech, jsou např.: nedostatečné prověřování obchodních partnerů; výběr obchodního partnera s nedostatečnou historií nebo obchodního partnera, u kterého jsou často realizovány změny v osobách statutárních zástupců či vlastníků; předmětem zdanitelného plnění je riziková komodita; nedostatečné smluvní a platební podmínky; neobvyklá výše ceny nebo nulová marže; personální propojení ve více společnostech.³³

„Jaká preventivní opatření by měl daňový subjekt činit k eliminaci vzniku případné účasti na podvodu s daní z přidané hodnoty?“ K eliminaci rizik je nezbytné realizovat následující preventivní opatření. Je nezbytné si svého potenciálního partnera ověřit z veřejně dostupných zdrojů, tj. např. obchodní rejstřík, Sbírka listin, živnostenský rejstřík, ověření platnosti registrace k DPH, ověření bankovního spojení zveřejněného u správce daně, ověření informace o spolehlivosti plátce či ověření, zda obchodní partner má zřízené webové stránky a v neposlední řadě také reference. Dále je nezbytné veškeré opatřené informace a podklady archivovat za účelem případného předložení jako důkazních prostředků.

Závěrem lze konstatovat, že se jedná o problematiku, která s sebou nese řadu závažných rizik, při níž je nezbytná značná znalost především právní problematiky nejen v oblasti DPH a daňového řádu, ale i korporátního či trestního práva. V případě, že by se jednalo o reálnou situaci, dá se předpokládat, že by daňový subjekt s velkou pravděpodobností využil služeb daňového a právního zastoupení.

³³ Zbývající část rizikových okolností je součástí vývojového diagramu (Příloha E).

Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na problematiku daně z přidané hodnoty v pojetí Evropské unie a České republiky. Cílem práce bylo zpracovat a zanalyzovat vybrané informace a data k vybraným aspektům daně z přidané hodnoty za účelem nalezení odpovědí na stanovené výzkumné otázky a vytvoření návrhu doporučení k eliminaci rizik spojených s případnou účastí na podvodném jednání v oblasti daně z přidané hodnoty. Konkrétně se jednalo o analýzu zaměřenou na historické souvislosti, právní rámec, inkaso daně, popř. VAT gap, správu daní, intrakomunitární plnění a rizika s ním spojená. Cíle bylo dosaženo prostřednictvím využití metod deskripce, analýzy, syntézy, komparace, dedukce a logické indukce.

Evropskému integračnímu procesu i daňové harmonizaci jsou stále do cesty nastavovány různé překážky, ani po více jak 70 letech se nepodařilo vytvořit společná pravidla pro všechny členské státy za účelem dosažení zcela funkčního vnitřního trhu založeného na volném pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu, aniž by nebyl narušován princip neutrality a hospodářská soutěž. Instrukce Evropské unie se snaží (nejen v oblasti daně z přidané hodnoty) bojovat s nepoctivým jednáním, inovovat, podporovat členy Evropské unie, avšak výsledek uceleného vnitřního trhu dosud nebyl naplněn a dochází tak ke značným ztrátám na dani z přidané hodnoty (VAT gap); současně snaha o efektivní zavádění různých nástrojů spojených s efektivním výběrem daně s sebou nese také značně vysoké administrativní náklady. Dále tato nepoctivá jednání v oblasti daně z přidané hodnoty mohou mít negativní dopad, dokonce i likvidační důsledky na subjekty, které jedná v dobré víře. V neposlední řadě je také nezbytné upozornit na značnou složitost příslušné legislativy a neustále přijímání novel.

V rámci deskripce a analýz byly získány odpovědi na výzkumné otázky. Za prvé *„Jaké nástroje v boji s úniky na dani z přidané hodnoty jsou využívány?“*. V rámci boje s úniky na dani z přidané hodnoty je využívána celá řada nástrojů, které lze rozdělit na zákonné povinnosti a pravomoci úředních osob. Mezi zákonné povinnosti lze zařadit např. zveřejňování bankovních účtů, režim přenesené daňové povinnosti, kontrolní a souhrnné hlášení, ručení příjemce zdanitelného plnění či systém VIES. V rámci pravomocí úředních osob lze zmínit např. pravomoci správce daně v podobě mezinárodních dožádání, vedení daňových řízení, neuznání nároku na odpočet daně, neuznání osvobozeného plnění, rozhodnutí o institutu nespolehlivého plátce či vydání zajišťovacího příkazu; dále se jedná také o instituce, které se

zabývají odkrýváním daňových podvodů, tj. např. Úřad evropského veřejného žalobce nebo Daňová Kobra.

Druhá otázka zněla: „*Existuje závislost mezi zavedenými nástroji v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty a výši výběru daně z přidané hodnoty?*“ Na základě provedených analýz bylo zjištěno, že závislost mezi zavedenými nástroji v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty a výši výběru daně z přidané hodnoty existuje, avšak nelze zcela přesně určit, jak účinné jsou tyto nástroje, v jakém poměru ovlivňují výši inkasa daně z přidané hodnoty. Dle zveřejňovaných výsledků finanční správy jsou zavedené nástroje v boji s úniky na dani z přidané hodnoty efektivní a v jednotlivých letech zvyšují příjmy na dani z přidané hodnoty. Současně nelze opominout i skutečnost, že výši inkasa daně z přidané hodnoty ovlivňují např. i ekonomické a politické události.

Třetí stanovená výzkumná otázka: „*Jaké rizikové okolnosti mohou mít dopad na prokázání případné účasti na „karuselových podvodech s daní z přidané hodnoty?*“ Rizikové okolnosti, které mohou mít dopad na prokázání případné účasti (byť nevědomé) na karuselových podvodech, jsou např.: nedostatečné prověřování obchodních partnerů; výběr obchodního partnera s nedostatečnou historií nebo obchodního partnera, u kterého jsou často realizovány změny v osobách statutárních zástupců či vlastníků; předmětem zdanitelného plnění je riziková komodita; nedostatečné smluvní a platební podmínky; neobvyklá výše ceny nebo nulová marže; personální propojení ve více společnostech. Pro bližší náhled zodpovězení této otázky lze využít i zpracovaného vývojového diagramu, který tvoří Přílohu E diplomové práce.

Čtvrtá výzkumná otázka: „*Jaká preventivní opatření by měl daňový subjekt činit k eliminaci vzniku případné účasti na podvodu s daní z přidané hodnoty?*“ K eliminaci vzniku případných rizik je nezbytné, aby si daňový subjekt své potenciální i současné obchodní partnery ověřoval. Veřejně dostupné zdroje nabízí řadu možností, jak si tyto partnery ověřit, např. obchodní rejstřík, Sběrka listin, živnostenský rejstřík, ověření platnosti registrace k DPH a bankovního spojení zveřejněného u správce daně, dále ověření informace o spolehlivosti plátce či o existenci webových stránek. Současně je nezbytné všechny opatřené informace a podklady aktualizovat a archivovat za účelem případného předložení jako důkazních prostředků. I k doplnění této výzkumné otázky lze využít zpracovaný vývojový diagram (Příloha E).

K odpovědím na třetí a čtvrtou výzkumnou otázku lze doplnit, že jednoznačný návod k identifikaci rizikových partnerů neexistuje, vytváří se postupně prostřednictvím soudní praxe. Jedním z dílčích cílů práce byla i identifikace těchto rizik a vytvoření návrhu doporučení pro daňové subjekty, v němž jsou uvedena možná rizika účasti na podvodném jednání a obezřetné kroky, které by měl daňový subjekt zohlednit v rámci jakéhokoliv obchodního jednání. Dané je zmíněno i z důvodu, že např. právě finanční správa se stala součástí podvodného jednání na dani z přidané hodnoty (nákup mobilních telefonů). Kdo jiný by měl být opatrnější a obezřetnější než finanční správa. Je zcela zřejmé, že se jedná o problematiku, která s sebou nese řadu závažných rizik, při níž je nezbytná značná znalost především právní problematiky nejen v oblasti DPH a daňového řádu, ale i korporátního či trestního práva.

Seznam použité literatury

- ANGERER, Jost, 2023. *Nepřímé daně* [online] Evropský parlament. [cit. 2023-07-19]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/81/neprime-dane>.
- ANGERER, Jost, 2023. *Obecná daňová politika* [online] Evropský parlament. [cit. 2023-07-19]. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/cs/FTU_2.6.9.pdf.
- BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK, 2019. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 8. vydání, aktualizované. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON. ISBN 978-80-7273-181-7.
- Běhounek, 2023. *Sazby DPH 2023-2024* [online]. [cit. 2023-08-01]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/dph-sazby/>.
- CELNÍ SPRÁVA ČR, 2022. *Sběr údajů Intrastatu (ŽS dle zákona č. 106/1999 Sb.)* [online]. [cit. 2023-09-01]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/informace-dle-zak-c-1061999sb/zivotni-situace/Stranky/sber-dat-intrastatu.aspx>.
- CIOBANU, Ramona, 2021. *Fiscal sovereignty vs. harmonized fiscal policies. Application of Split VAT in Romania – a failed project. Comparative law* [online]. Bulletin of the Transilvania University of Brasov. Series VII, Social Sciences and Law. Suppl. Special Issue, vol. 14, s. 31-36. [cit. 2023-07-21]. ISSN 20667701.
- CORNIELJE, Simon, 2022. *The Costly Stalemate of EU VAT Harmonization* [online]. EC Tax Review, vol. 31, no. 2, s. 85-96. [cit. 2023-07-21]. ISSN 09282750. Dostupné z: <https://doi.org/10.54648/ecta2022007>.
- COSTA, Massimo, 2019. *[WATCH] No EU tax harmonisation anytime soon – European Commission vice-president* [online]. MaltaToday. [cit. 2023-07-21]. Dostupné z: <https://www.proquest.com/newspapers/watch-no-eu-tax-harmonisation-anytime-soon/docview/2187968151/se-2?accountid=17116>.
- ČESKÁ JUSTICE, 2023. *Úřad evropského veřejného žalobce je skvělá instituce, říká Laura Kövesi* [online]. [cit. 2023-09-17]. Dostupné z: <https://www.ceska-justice.cz/2023/06/urad-evropskeho-verejneho-zalobce-je-skvela-investice-rika-laura-kovesi/>.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 1993-2023. *HDP, národní účty* [online]. [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/hdp_narodni_ucty.

- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 1993–2023. *Statistická data* [online]. [cit. 2023–09–20].
Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/vydavame>.
- DAŇOVÁ KOBRA, (b. r.). *O Daňové kobře* [online]. [cit. 2023–08–27]. Dostupné z:
<https://www.danovakobra.cz/>.
- DELOITTE, 2019. *Výhled české ekonomiky na rok 2019: Podzim hospodářského cyklu* [online]. [cit. 2023–09–17]. Dostupné z:
https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/deloitte-analytics/vyhled-ceske-ekonomiky-na-rok-2019_v2.pdf.
- DELOITTE, 2023. *Výhled české ekonomiky na rok 2023: Příliš drahá recese* [online]. [cit. 2023–09–17]. Dostupné z:
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/about-deloitte/vyhled-ceske-ekonomiky-na-2023-Deloitte.pdf>
- EPPO, 2023. *Annual Report 2022* [online]. [cit. 2023–09–01]. Dostupné z:
https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2023-02/EPPO_2022_Annual_Report_EN_WEB.pdf
- EUR-Lex, 2023. *Acces to European Union law* [online]. [cit. 2023–09–07]. Dostupné z:
<https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.
- EUR-Lex, 2023. *Úřední věstník Evropské unie* [online]. [cit. 2023–09–07]. Dostupné z:
<https://eur-lex.europa.eu/oj/direct-access.html>.
- EUROFISCALIS, 2023. *Sazby DPH pro rok 2023 v zemích EU* [online]. [cit. 2023–08–03].
Dostupné z: <https://www.eurofiscalis.com/cs/sazby-dph-pro-rok-2023-v-eu/>.
- EUROPA, 2022. *DPH – Pravidla a sazby: základní, zvláštní a snížené sazby* [online]. [cit. 2023–08–01]. Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_cs.htm.
- EUROPA, 2023. *Systém výměny informací o DPH (VIES)* [online]. [cit. 2023–09–10]. Dostupné z:
https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_cs.htm
- EUROSKOP (b. r.). *Dokumenty EU* [online]. [cit. 2023–07–24]. Dostupné z:
<https://euroskop.cz/evropska-unie/dokumenty-eu/>.
- EUROSKOP (b. r.). *Historie Evropské unie v letech* [online]. [cit. 2023–07–24]. Dostupné z:
<https://euroskop.cz/evropska-unie/historie-eu/>.

- EUROSKOP (b. r.). *Historie vnitřního trhu* [online]. [cit. 2023-0-24]. Dostupné z: <https://euroskop.cz/evropska-unie/vnitri-trh/historie-vnitriho-trhu/>.
- EUROSKOP, 2021-2022. *Konference o budoucnosti EU* [online]. [cit. 2023-09-17]. Dostupné z: <https://euroskop.cz/archiv-j/budoucnost-eu/konference-o-budoucnosti-eu/>.
- EUROSKOP, 2023. *Hlavní změny ve fungování EU* [online]. [cit. 2023-07-19]. Dostupné z: <https://euroskop.cz/evropska-unie/rozhodovani-eu/hlavni-zmeny-ve-fungovani-eu/>.
- EVROPSKÁ KOMISE, 2012. *Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě: Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům* [online]. [cit. 2023-09-01]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-08/com_2012_722_cs.pdf.
- EVROPSKÁ KOMISE, 2016. *Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH: Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí* [online]. [cit. 2023-09-17]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=CS>.
- EVROPSKÁ KOMISE, (b. r.). *Taxation and Customs Union: 2014-2020 Fiscalis programme* [online]. [cit. 2023-08-11]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-funding-customs-and-tax/fiscalis-2020_en.
- EVROPSKÁ KOMISE, (b. r.). *Taxation and Customs Union: VAT identification numbers* [online]. [cit. 2023-08-24]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-identification-numbers_en.
- EVROPSKÁ KOMISE, (2017-2023). *VAT GAP* [online]. [cit. 2023-08-27]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en
- EVROPSKÁ RADA, RADA EU, (b. r.). *Úřad evropského veřejného žalobce* [online]. [cit. 2023-09-17]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/eppo/>.
- EVROPSKÁ UNIE, (b. r.). *Druhy právních předpisů* [online]. [cit. 2023-07-21]. Dostupné z: https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_cs.
- EVROPSKÁ UNIE, (b. r.). *Zakládající smlouvy* [online]. [cit. 2023-07-19]. Dostupné z: https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/principles-and-values/founding-agreements_cs.

- EY, 2022. *Rada schválila prodloužení mechanismu přenesení daňové povinnosti* [online]. [cit. 2023-09-13]. Dostupné z: https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/2022/rada-eu-schvalila-prodlouzeni-mechanismu-prenesení-danovíe-povinnosti.
- FINANČNÍ SPRÁVA, 2013. *Informace GFŘ k povinnosti plátců DPH oznámit správci daně čísla účtů poskytovatele platebních služeb* [online]. [cit. 2023-09-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/novinky-2013/informace-gfr-k-povinnosti-platcu-dph-oznamit-spravci-dane-cisla-uctu-poskytovatele-platebnich-sluzeb>.
- FINANČNÍ SPRÁVA, 2015. *Nová povinnost pro plátce DPH od roku 2016!: Kontrolní hlášení* [online]. [cit. 2023-09-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2015_KH_letak.pdf.
- FINANČNÍ SPRÁVA, 2016. *Karusel (karuselový podvod)* [online]. [cit. 2023-09-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/karusel-karuselovy-podvod>.
- FINANČNÍ SPRÁVA, 2017. *Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle daňového řádu* [online]. [cit. 2023-09-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/metodika/metodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu>.
- FINANČNÍ SPRÁVA, 2017–2023. *Výroční zprávy a informace o činnosti* [online]. [cit. 2023-09-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2022>.
- FINANČNÍ SPRÁVA, 2023. *Elektronické formuláře* [online]. [cit. 2023-09-07]. Dostupné z: <https://adisspr.mfcr.cz/pmd/epo/formulare>.
- FINANČNÍ SPRÁVA, 2023. *Údaje z výběru daní* [online]. [cit. 2023-09-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>.
- FINANČNÍ SPRÁVA, 2023. *Kontrolní hlášení DPH* [online]. [cit. 2023-09-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph>.
- GRANT THORTNTON, 2023. *Z judikatury: Oprávnění správce daně odmítnout nárok na odpočet DPH v důsledku účasti na podvodu* [online]. [cit. 2023-09-23]. Dostupné z: (<https://www.gtnews.cz/publikace/z-judikatury-opravneni-spravce-dane-odmitnout-narok-na-odpocet-dph-v-dusledku-ucasti-na-podvodu/>).

- Jake & James, 2023. *Kdy se neplátce DPH stává identifikovanou osobou a jak na to* [online]. [cit. 2023-09-01]. Dostupné z: <https://www.jake-james.cz/blog/identifikovana-osoba-neplatce-dph>.
- KENDRICK, Maria, 2020. *The future of EU differentiated integration: The tax mikrocasm* [online]. *Journal of International and Comparative Law*, vol. 7, no. 2, s. 371–387. [cit. 2023-08-04]. ISSN 23133775. Dostupné z: <https://www.proquest.com/scholarly-journals/future-eu-differentiated-integration-tax/docview/2544548644/se-2?accountid=17116>.
- KOWAL, Anna a Grzegorz PRZEKOTA, 2021. *VAT Efficiency–A Discussion on the VAT System in the European Union* [online]. *Sustainability*, vol. 13, no. 9, s. 4768. [cit. 2023-07-19]. Dostupné z: <https://doi.org/10.3390/su13094768>.
- KUNEŠ, Zdeněk, 2022. *Daň z přidané hodnoty 2022: úplné znění zákona o DPH k 1. 1. 2022 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 10. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-341-8.
- KURZY.CZ, (b. r.). *DPH – hodnoty* [online]. [cit. 2023-08-26]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/hodnoty/dph/>.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK, Petra NOVÁKOVÁ, Eva KOSTOLANSKÁ a Tomáš ROZEHNAL, 2021. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Beckova edice komentované zákony. v Praze: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-838-2.
- LUKÁČOVÁ, Marta, Jaroslav KOREČKO, Sylvia JENČOVÁ a Mária JUSKOVÁ, 2020. *Analysis of selected indicators of tax competition and tax harmonization in the EU* [online]. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 8(1), 123–137. [cit. 2023-08-04]. Dostupné z: [http://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1\(8\)](http://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.1(8)).
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2018. *Studie Evropské komise: Česko se dlouhodobě zlepšuje ve výběru DPH* [online]. [cit. 2023-09-01]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2018/studie-evropske-komise-cesko-se-dlouhodo-33019>.
- MINISTERSTVO VNITRA ČR, (b. r.). *Zpravodajství: Daňová kobra zachránila státu už 13 miliard* [online]. [cit. 2023-09-01]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-miliard.aspx>.
- NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 2023. *Rozsudky Nejvyššího správního soudu*. [online]. [cit. 2023-09-23]. Dostupné z: <https://www.nssoud.cz/>.

- NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD ČR, 2023. [online]. [cit. 2023-09-23]. *Stanovisko k návrhu státního závěrečného účtu České republiky za rok 2022*. Dostupné z: <https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/stanoviska-nku-ke-statnimu-rozpoctu/stanovisko-k-szu-2022.pdf>.
- OLAF, (b. r.). *Jaké je poslání úřadu OLAF*. [online]. [cit. 2023-09-01]. Dostupné z: https://anti-fraud.ec.europa.eu/index_cs.
- PECI Bedri a Fitore MORINA, 2017. *The Legal Framework for Harmonization of Value Added Tax (VAT) in European Union* [online]. Acta Universitatis Danubius. Juridica, vol. 13, no. 1. [cit. 2023-08-04]. ISSN 18448062. Dostupné z: <https://www.proquest.com/scholarly-journals/legal-framework-harmonization-value-added-tax-vat/docview/2118381563/se-2?accountid=17116>.
- PIODI, Franco (2010). *From the Schuman declaration to the birth of the ECSC: The role of Jean Monnet* [online]. CARDOC JOURNALS. [cit. 2023-07-15]. ISSN 1830-8996. Dostupné z: https://publications.europa.eu/resource/cellar/a378b602-3e37-4cb2-9096-7f24ff69ce5a.0003.03/DOC_1.
- SEJKORA, Tomáš, 2017. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Teoretik. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-226-4.
- SEYFOR, 2022. *Souhrnné hlášení plátců DPH: co to je, jak a kdy ho vyplnit a podat* [online]. [cit. 2023-09-10]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/souhrnne-hlaseni-podat-vyhnut-se-chybam/>.
- SOKOLSKA, Ina (2023). *Maastrichtská smlouva a Amsterodamská smlouva* [online]. Evropský parlament. [cit. 2023-07-19]. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/erpl-app-public/factsheets/pdf/cs/FTU_1.1.3.pdf.
- ŠEFČÍK, Michael, 2018. *Karuselové podvody*. Teoretik. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-252-3.
- ŠIROKÝ, Jan, 2018. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges. Teoretik. ISBN 978-80-7502-274-5.

- TOMÁŠEK, Michal a Václav ŠMEJKAL, 2022. *Smlouva o fungování EU: Smlouva o EU. Listina základních práv EU: komentář*. Komentáře Wolters Kluwer. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-508-5.
- ÚSTAVNÍ SOUD (2023). *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu České republiky* [online]. [cit. 2023-09-17]. Dostupné z: <https://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>.
- ZÁKON č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů*.
- ZÁKON č. 254/2004 Sb., *o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů*.
- ZÁKON č. 280/2009 Sb., *daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*.
- ZÍDKOVÁ, Hana a Tomáš VRÁNA, 2020. *Is VAT Administration System Efficient? 1: The case of the Czech Republic* [online]. *Central European Public Administration Review*, vol. 18, no. 2, s. 121-134. [cit. 2023-08-04]. ISSN 25912240. Dostupné z: <https://doi.org/10.17573/cepar.2020.2.06>.
- ZU, Yige, 2022. *Developing VAT treaties: international tax cooperation in times of global recovery*. *Legal Studies* [online]. B. m.: Cambridge University Press, vol. 42, no. 1, s. 159-177. [cit. 2023-08-04] Retrieved z: [doi:10.1017/lst.2021.37](https://doi.org/10.1017/lst.2021.37).

Seznam příloh

Příloha A	Sazby DPH v Evropské unii v roce 2023.....	103
Příloha B	Příjmy z DPH v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR).....	104
Příloha C	VTTL v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR).....	105
Příloha D	VAT gap v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)	106
Příloha E	Kritéria pro výběr obchodního partnera a rizikové okolnosti.....	107

Příloha A Sazby DPH v Evropské unii v roce 2023

Sazby DPH v Evropské unii v roce 2023				
Členský stát	Základní sazba	Snížená sazba	Super snížená sazba	Parkovací sazba
Belgie	21 %	6 %, 12 %	—	12 %
Bulharsko	20 %	9 %	—	—
Česko	21 %	15 %, 10 %	—	—
Dánsko	25 %	—	—	—
Estonsko	20 %	9 %	—	—
Finsko	24 %	10 %, 14 %	—	—
Francie	20 %	5,5 %, 10 %	2,1 %	—
Chorvatsko	25 %	5 %, 13 %	—	—
Irsko	23 %	9 %, 13,5 %	4,8 %	13,5 %
Itálie	22 %	10 %, 5 %	4 %	—
Kypr	19 %	5 %, 9 %	—	—
Litva	21 %	5 %, 9 %	—	—
Lotyšsko	21 %	12 %, 5 %	—	—
Lucembursko	16 %	7 %, 13 %	3 %	12 %
Maďarsko	27 %	5 %, 18 %	—	—
Malta	18 %	5 %, 7 %	—	—
Německo	19 %	7 %	—	—
Nizozemsko	21 %	9 %	—	—
Polsko	23 %	5 %, 8 %	—	—
Portugalsko	23 %	6 %, 13 %	—	13 %
Rakousko	20 %	10 %, 13 %	—	13 %
Rumunsko	19 %	5 %, 9 %	—	—
Řecko	24 %	6 %, 13 %	—	—
Slovensko	20 %	10 %	—	—
Slovinsko	22 %	9,5 %, 5 %	—	—
Španělsko	21 %	10 %	4 %	—
Švédsko	25 %	6 %, 12 %	—	—

Zdroj: EUROFISCALIS (2023), vlastní zpracování

Příloha B Příjmy z DPH v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)

Příjmy z DPH v Evropské unii – 2016-2020 (v mil. EUR)					
Členské státy	2016	2017	2018	2019	2020
Belgie	28 750	29 763	31 053	31 702	29 282
Bulharsko	4 417	4 873	5 128	5 656	5 635
Česko	13 101	14 703	16 075	16 931	16 022
Dánsko	26 770	28 049	29 199	29 832	30 918
Estonsko	1 975	2 149	2 331	2 483	2 469
Finsko	19 694	20 404	21 364	21 974	22 026
Francie	154 490	162 011	167 720	173 953	161 537
Chorvatsko	5 992	6 465	6 949	7 419	6 319
Irsko	12 603	13 060	14 175	15 301	13 644
Itálie	102 086	107 576	109 333	111 464	99 669
Kypr	1 654	1 720	1 955	2 066	1 786
Litva	2 032	2 164	2 449	2 632	2 571
Lotyšsko	3 028	3 310	3 522	3 850	3 975
Lucembursko	3 148	3 382	3 539	3 702	3 730
Maďarsko	10 595	11 729	12 950	13 916	13 429
Malta	712	810	920	934	849
Německo	218 779	226 582	235 130	244 111	221 562
Nizozemsko	47 849	49 833	52 712	58 115	58 971
Polsko	30 854	36 339	40 423	42 383	41 856
Portugalsko	15 767	16 810	17 868	18 786	16 803
Rakousko	27 301	28 304	29 323	30 405	28 384
Rumunsko	10 968	11 650	12 890	13 795	13 368
Řecko	14 333	14 642	15 288	15 390	12 925
Slovensko	5 424	5 919	6 319	6 830	6 820
Slovinsko	3 318	3 481	3 765	3 962	3 553
Španělsko	70 214	73 970	77 536	79 301	69 382
Švédsko	42 788	44 098	43 403	43 412	43 981
Velká Británie	167 827	162 724	168 703	176 317	—
Celkový příjem (28)	1 046 470	1 086 519	1 132 021	1 176 623	—
Celkový příjem (27)	878 643	923 796	963 319	1 000 306	931 466

Zdroj: Evropská komise (2017 –2023), vlastní zpracování

Příloha C VTTL v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)

VTTL v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)					
Členské státy	2016	2017	2018	2019	2020
Belgie	32 263	33 887	35 247	36 468	34 066
Bulharsko	5 058	5 324	5 783	6 261	6 014
Česko	15 601	16 926	18 703	19 740	18 187
Dánsko	29 497	30 776	31 947	32 617	32 561
Estonsko	2 092	2 266	2 428	2 566	2 514
Finsko	20 679	21 723	22 432	22 800	22 307
Francie	169 312	178 555	183 265	190 372	175 499
Chorvatsko	6 545	6 946	7 502	7 484	6 784
Irsko	14 028	14 970	14 961	17 056	15 591
Itálie	138 932	140 310	141 221	142 549	125 886
Kypr	1 713	1 818	2 031	2 095	1 908
Litva	2 372	2 568	2 761	2 836	2 666
Lotyšsko	4 097	4 426	4 637	4 865	4 926
Lucembursko	3 503	3 519	3 805	4 098	3 970
Maďarsko	12 344	13 682	14 418	15 431	14 149
Malta	950	1 051	1 159	1 262	1 119
Německo	241 411	249 693	259 592	268 176	232 638
Nizozemsko	50 500	53 024	56 740	62 452	60 685
Polsko	38 733	43 110	46 575	48 572	47 175
Portugalsko	17 890	18 656	19 660	20 465	18 263
Rakousko	29 768	30 909	32 172	32 939	31 044
Rumunsko	17 423	18 446	19 300	21 394	20 789
Řecko	19 075	20 663	20 549	20 095	16 103
Slovensko	6 783	7 125	7 583	8 033	7 921
Slovinsko	3 506	3 620	3 934	4 194	3 759
Španělsko	74 791	79 172	82 040	84 465	72 778
Švédsko	44 017	45 811	44 734	44 914	44 896
Velká Británie	187 922	183 644	188 440	191 046	_____
Celkové VTTL (28)	1 190 805	1 232 620	1 273 618	1 315 246	_____
Celkové VTTL (27)	1 002 883	1 048 976	1 085 178	1 124 200	1 024 198

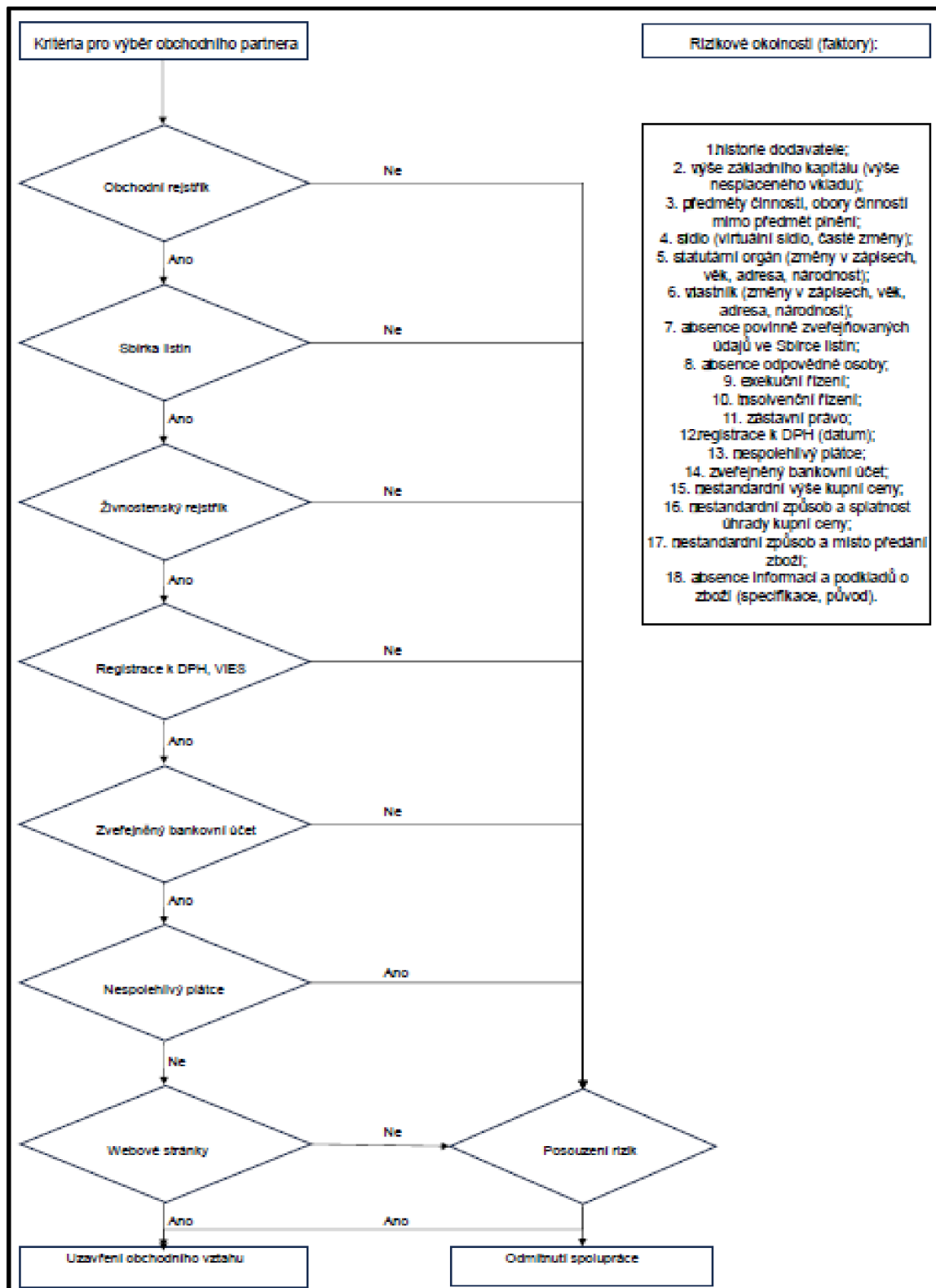
Zdroj: Evropská komise (2017–2023), vlastní zpracování

Příloha D VAT gap v Evropské unii – 2016–2020 (v mil. EUR)

VAT gap v Evropské unii–2016-2020(v mil. EUR)					
Členské státy	2016	2017	2018	2019	2020
Belgie	3 513	4 124	4 194	4 766	4 784
Bulharsko	641	451	654	606	379
Česko	2 499	2 223	2 628	2 809	2 164
Dánsko	2 727	2 728	2 748	2 785	1 643
Estonsko	117	118	97	84	45
Finsko	985	1 319	1 068	826	281
Francie	14 822	16 544	15 545	16 419	13 962
Chorvatsko	553	482	553	65	466
Irsko	1 426	1 911	785	1 755	1 947
Itálie	36 846	32 734	31 888	31 085	26 217
Kypr	59	98	76	30	122
Litva	340	404	312	204	95
Lotyšsko	1 070	1 116	1 115	1 015	952
Lucembursko	355	137	266	396	240
Maďarsko	1 748	1 953	1 468	1 515	720
Malta	238	240	239	328	270
Německo	22 632	23 111	24 462	24 065	11 076
Nizozemsko	2 651	3 191	4 028	4 337	1 714
Polsko	7 879	6 771	6 151	6 189	5 320
Portugalsko	2 123	1 847	1 792	1 679	1 460
Rakousko	2 466	2 605	2 849	2 533	2 660
Rumunsko	6 454	6 795	6 411	7 599	7 421
Řecko	4 742	6 021	5 261	4 705	3 178
Slovensko	1 360	1 206	1 264	1 202	1 101
Slovinsko	188	138	169	231	206
Španělsko	4 577	5 202	4 504	5 164	3 396
Švédsko	1 228	1 713	1 331	1 502	915
Velká Británie	20 095	20 920	19 737	14 728	_____
Celkový VAT gap (28)	144 355	146 100	141 597	138 623	_____
Celkový VAT gap (27)	124 241	125 180	121 860	123 894	92 732

Zdroj: Evropská komise (2017 –2023), vlastní zpracování

Příloha E Kritéria pro výběr obchodního partnera a rizikové okolnosti



Zdroj: vlastní zpracování