

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Bakalářská práce

Právní úprava daně z přidané hodnoty

Kateřina Zářecká

© 2019 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Kateřina Zářecká

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Právní úprava daně z přidané hodnoty

Název anglicky

Legislation on value added tax

Cíle práce

Cílem práce je poskytnutí komplexního přehledu o právní úpravě daně z přidané hodnoty v České republice, zhodnocení jejího současného stavu a seznámení s možným budoucím vývojem. Dílčím cílem je promítnutí této právní úpravy do praxe, a to jak z pohledu finanční správy, tak z pohledu judikatury správních soudů a Evropského soudního dvora. Dalším dílčím cílem je seznámení s problematikou daňových úniků (daňových podvodů, krácení daně) na dani z přidané hodnoty včetně uvedení možných opatření vedoucích k jejich zamezení.

Metodika

V teoretické části práce bude zpravována dostupná literatura a právní předpisy, a budou zvoleny vhodné metody pro vypracování praktické části práce. V praktické části dojde ke sběru dat, analýze a interpretaci shromážděných dat a bude provedeno celkové zhodnocení spolu s návrhem opatření a doporučení.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty (DPH), daňový doklad, daňový subjekt, správce daně, podvod na DPH, nárok na odpočet daně, zdanitelné plnění, plátce, dodavatel, odběratel.

Doporučené zdroje informací

HRŮŠOVÁ, R. BENDA, V. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2016. ISBN 978-80-7273-176-3.

<http://www.financnisprava.cz/>

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

MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2018 : úplná znění platná k 1.1. 2018. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7.

PITNER, L. BENDA, V. Daň z přidané hodnoty : s komentářem k 1.7.2017. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-089-8.

SEJKORA, T. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU. Praha, Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.

WAKOUNIG, M. KINDL, C. BERGER, W. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty : praktický komentář. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-83-8.

Předběžný termín obhajoby

2018/19 LS – PEF

Vedoucí práce

JUDr. Daniela Světlíková

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 7. 11. 2018

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 12. 11. 2018

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 03. 03. 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Právní úprava daně z přidané hodnoty" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 9.3.2019

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala JUDr. Daniele Světlíkové za odborné vedení při zpracování práce a za čas, který mi věnovala.

Právní úprava daně z přidané hodnoty

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá právní úpravou daně z přidané hodnoty (DPH) v České republice. V teoretické části práce je podrobně analyzován zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, včetně vysvětlení základních pojmů. Je zde vysvětlena podstata DPH, její výhody a nevýhody. Dále je v teoretické části práce popsán daňový únik jako právní pojem a klasifikace daňových úniků, zejména v oblasti DPH. Je zde, podrobně vysvětlen kolotočový (karuselový) podvod na DPH. V závěru teoretické části práce jsou specifikovány nástroje potírání daňových úniků. V praktické části práce je analyzován podíl DPH na státním rozpočtu České republiky a vývoj inkasa DPH. Dále je v praktické části práce popsán vývoj DPH v budoucnu a aktuální změny v roce 2019. Je zde popsán boj státu s daňovými úniky, a to zejména spolupráce Finanční správy s Daňovou Kobrou a Finančním analytickým úřadem. Dále je zde podrobněji popsán daňový podvod na DPH ve vztahu k judikatuře Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu České republiky. Jsou zde analyzovány postupy při správě daní, a to postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. V závěru práce jsou navržena možná opatření v boji proti daňovým únikům.

Klíčová slova: Daň z přidané hodnoty (DPH), daňový doklad, daňový subjekt, správce daně, podvod na DPH, nárok na odpočet daně, zdanitelné plnění, plátce, odběratel, dodavatel.

Legislation on value added tax

Abstract

The bachelor thesis deals with the legislation of the value added tax (VAT) in the Czech Republic. The theoretical part of the thesis analyzes in detail the Act No. 235/2004 on Value Added Tax, as amended, including an explanation of the basic terms. There is explained the principle of VAT there, its advantages and disadvantages. It describes tax evasion as a legal concept and the classification of the tax evasion, especially in the field of VAT. The thesis also include a carousel VAT fraud description in details. At the end of the theoretical part there are listed tools for combating tax evasion. The practical part of the work analyzes the share of VAT in the state budget of the Czech Republic and the evolution of VAT collection. Further, it describes the evolution of VAT in the future and the current changes in the year 2019, the struggle of the state with tax evasion, especially the cooperation of the Financial Administration with the „Tax Cobra“ department and the Financial Analytical Office. The thesis also explains a tax fraud on VAT in relation to the case law of the European Court of Justice and the Supreme Administrative Court of the Czech Republic . The analyses of the Tax management procedures namely the ones for the elimination of doubts and tax control is included as well. The closing of the work consists of the proposal of possible measures in fighting against VAT tax evasion.

Keywords: Value added tax (VAT), taxation document, personal subject to tax, tax administrator, tax fraud on VAT, entitled to a tax deduction, taxable supply, payer, subscriber, supplier.

Obsah

1. Úvod.....	11
2. Cíl práce a metodika	12
3. Teoretická východiska	13
3.1 Daň z přidané hodnoty (DPH).....	13
3.1.1 Výhody DPH.....	14
3.1.2 Nevýhody DPH.....	14
3.1.3 Základní pojmy	15
3.2 Sazby DPH	18
3.2.1 Základní sazba daně.....	19
3.2.2 Snížená sazba daně	19
3.2.3 Výpočet daně u dodání zboží a poskytnutí služby.....	20
3.3 Daň za zdaňovací období a nárok na odpočet daně	21
3.3.1 Zdaňovací období	21
3.3.2 Nárok na odpočet daně	22
3.4 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.....	23
3.4.1 Místo plnění	24
3.4.2 Dodání zboží do jiného členského státu	24
3.4.3 Vývoz a dovoz zboží.....	27
3.5 Daňový únik jako právní pojem.....	28
3.5.1 „Tax evasion“ a „tax avoidance“ jako pojmy pro daňový únik.....	28
3.5.2 Zkrácení daně jako východisko pro vymezení pojmu daňový únik	30
3.5.3 Daňový podvod jako východisko pro vymezení pojmu daňový únik	30
3.6 Klasifikace daňových úniků.....	31
3.6.1 B2C a B2B daňové úniky	31
3.6.2 Podvod chybějícího obchodníka (missing trader)	32

3.6.3	Kolotočový (karuselový) podvod	33
3.7	Nástroje potírání daňových úniků	36
3.7.1	Režim přenesení daňové povinnosti	36
3.7.2	Ručení za nezaplacenou daň	39
3.7.3	Kontrolní hlášení.....	42
4.	Vlastní práce	44
4.1	DPH a státní rozpočet České republiky	44
4.1.1	Podíl DPH na státním rozpočtu České republiky	44
4.1.2	Vývoj inkasa DPH	45
4.2	Změny v zákoně o DPH v budoucnu	46
4.2.1	Změny v ZDPH v roce 2019.....	46
4.2.2	Režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge)	48
4.3	Boj státu s daňovými úniky.....	48
4.3.1	Daňová Kobra	49
4.3.2	Finanční analytický úřad.....	50
4.3.3	Spolupráce Finančního analytického úřadu a Daňové Kobry	51
4.4	Daňový podvod	51
4.4.1	Judikatura Evropského soudního dvora	52
4.4.2	Judikatura nejvyššího správního soudu ČR	54
4.5	Postupy při správě daní	55
4.5.1	Postup k odstranění pochybností	56
4.5.2	Daňová kontrola.....	56
5.	Diskuse a výsledky	57
5.1	Návrhy na zamezení podvodům na DPH	60
6.	Závěr.....	60
7.	Seznam použitých zdrojů	62

Seznam obrázků

Obrázek 1: Diagram příkladu kolotočového podvodu.....	35
-------------------------------------------------------	----

Seznam tabulek

Tabulka 1: Zdanitelná plnění podléhající snížené sazbě daně.....	20
Tabulka 2: Podíl DPH na příjmech státního rozpočtu v letech 2012-2018 (v mld. Kč).....	45
Tabulka 3: Vývoj inkasa DPH v letech 2013-2017 (v mil. Kč)	45
Tabulka 4: Nejúspěšnější zásahy Daňové Kobry	49
Tabulka 5: Počet trestních oznámení podaných FAÚ v letech 2014-2017.....	51
Tabulka 6: Přehled o počtu a výsledcích POP v letech 2013-2017 (v tis. Kč).....	56
Tabulka 7: Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol v letech 2013-2017 (v tis. Kč)	57

1. Úvod

Základ daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) byl v Evropské unii položen již v roce 1958. Základající státy Evropské unie uzavřely dohodu, že výrobky z jiných členských zemí nebudou podléhat vyššímu zdanění, než podléhají stejné výrobky domácí produkce. V roce 1968 přešla Evropská unie z původní daně z obrátu na daň z přidané hodnoty a tím je k daním v celé unii přístupováno stejně.

V České republice se až do 31. 12. 1992 používala daň z obrátu zboží. Změnu přinesl zákon číslo 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který vstoupil v účinnost 1. 1. 1993. Tento zákon v podstatě vycházel ze směrnice Evropské unie, ale měl svá národní specifika, protože Česká republika v té době ještě nebyla členem evropského společenství.

Původní zákon o DPH byl v platnosti dva roky beze změn. Jeho první novela vstoupila v účinnost od 1. 1. 1995 a tento zákon platil až do 30. 4. 2004. K datu 1. 5. 2004 se Česká republika stala členem Evropské unie a vstup do tohoto společenství zásadním způsobem ovlivnil nejen právní úpravu, ale i praktickou stránku DPH.

Vzhledem k tomu, že původní zákon nebyl plně v souladu s takzvanou Šestou směrnicí 77/388/EHS, která je základním dokumentem o harmonizaci DPH v členských státech unie, nabyt dne 1. 5. 2004 účinnosti nový zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). ZDPH platí s množstvím následných novel dodnes.

DPH tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Tím, že byl sjednocen evropský trh a byly zrušeny hranice mezi státy, vznikl bohužel prostor pro nepředvídané podvody, z nichž největší část tvoří tzv. „karuselové podvody“. V současné době dosahují podvody na DPH nových rozměrů a stát se snaží častými novelami ZDPH těmto daňovým podvodům zabránit.

2. Cíl práce a metodika

Cílem práce je poskytnutí komplexního přehledu o právní úpravě daně z přidané hodnoty v České republice, zhodnocení jejího současného stavu a seznámení s možným budoucím vývojem a promítnutí této právní úpravy do praxe, včetně judikatury Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu České republiky. Sekundárním cílem práce je seznámení s problematikou daňových úniků, zejména pak podvodů na DPH včetně navržení možných opatření k jejich zamezení.

K dosažení naplnění cílů bude nejprve nastudována odborná literatura a právní předpisy. V teoretické části práce bude metodou deskripce popsána podstata daně z přidané hodnoty, včetně vysvětlení základních pojmů. Bude analyzován zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Metodou deskripce bude popsán a vysvětlen daňový únik jako právní pojem, vysvětleny pojmy tax evasion, tax avoidance, daňový podvod a krácení daně. Budou klasifikovány daňové úniky a podrobně popsán kolotočový (karuselový) podvod. V diagramu bude znázorněn příklad kolotočového podvodu a popsány kroky jednotlivých obchodníků, zapojených do tohoto podvodu. V závěru teoretické části budou popsány nástroje potírání daňových úniků, jako je režim přenesení daňové povinnosti, ručení za nezaplacenou daň a kontrolní hlášení.

Ve vlastní části práce bude nejprve popsán vliv DPH na státní rozpočet České republiky. Metodou srovnávání se porovná podíl DPH na tomto rozpočtu v letech 2012 – 2018, dále bude touto metodou porovnán vývoj inkasa DPH v letech 2013 – 2017 a zjištěné údaje zpracovány do jednotlivých tabulek. Metodou deskripce budou popsány změny v zákoně o DPH v roce 2019, popsána činnost Daňové Kobry a Finančního analytického úřadu (FAÚ), včetně analýzy výsledků jejich činnosti. Výstupem budou tabulky, přičemž v případě Daňové Kobry budou v tabulce uvedeny její nejuspěšnější zásahy v letech 2014 – 2018 a v případě FAÚ bude v tabulce uveden počet podaných trestních oznámení v letech 2014 – 2017. Dále bude podrobně popsáno, co se rozumí pojmem podvod na DPH, co znamená vědomá a nevědomá účast na tomto podvodu a vliv judikatury Evropského soudního dvora na judikaturu Nejvyššího správního soudu ČR v tomto ohledu. Budou analyzovány výsledky postupu k odstranění pochybností a daňových kontrol v celorepublikovém měřítku v letech 2013 – 2017 a tyto výsledky budou uspořádány do jednotlivých tabulek. V závěru práce budou navržena možná opatření k zamezení podvodům na DPH.

3. Teoretická východiska

3.1 Daň z přidané hodnoty (DPH)

DPH patří mezi daně ze spotřeby, které nazýváme nepřímými daněmi. Výrobci a obchodníci odevzdávají DPH do státního rozpočtu, ale o částku daně zvýší své ceny. Daň tedy dopadá na spotřebitele. DPH platíme „*všichni při nákupu většiny zboží a služeb.*“ DPH je harmonizována s příslušnými předpisy Evropské unie.¹

*„Základní myšlenka fungování daně z přidané hodnoty je jednoduchá. Daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoli z celého obrátu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se tedy jen přidaná hodnota.“*²

DPH spravuje Finanční správa České republiky, která je zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o FS“). Zákonem o FS se řídí postavení finanční správy a kompetence. Finanční správa ČR je tvořena soustavou orgánů finanční správy, které jsou podřízené Ministerstvu financí. Finanční správu tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. Daň z přidané hodnoty je současně spravována i Celní správou České republiky.³

Základním článkem soustavy jsou finanční úřady, které sídlí v krajských městech. Finančních úřadů je 14 a každý má svá územní pracoviště, kterých je 201. Specializovaný finanční úřad, který sídlí v Praze, vykonává celorepublikovou působnost a spravuje mimo jiné finanční instituce a daňové subjekty, jejichž obrat dosáhl více jak 2mld Kč (dle zákona o FS). Daňovým subjektům je z hlediska teritoriálního vymezen místně příslušný správce daně. U fyzických osob se místně příslušný správce daně řídí místem pobytu fyzické osoby a u právnických osob se místně příslušný správce daně řídí místem sídla právnické osoby.⁴

¹ KUBÁTOVÁ, K, *Daňová teorie a politika*, s. 220, 235

² VANČUROVÁ, A, LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 296 - 297

³ Kompetence a činnosti FS, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs> dne 26. 10. 2018

⁴ VANČUROVÁ, A, LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 72 - 73

3.1.1 Výhody DPH

Jednou z největších výhod DPH je její neutralita, která vzhledem k volbě spotřebitelů i výrobců umožňuje zdanit spotřebu domácností s vyloučením výrobních vstupů. V konečném důsledku samotný výběr daně neovlivňuje subjekty v rámci výrobního řetězce, ale dopadá až na konečného spotřebitele. Dále DPH zvyšuje možnost zdanění služeb, u kterých existuje větší možnost daňových úniků. Další výhodou DPH je možnost vývozu bez daně. Důležitou pozitivní vlastností DPH je odolnost proti daňovým únikům, která je dána systémem refundací daně na základě evidence daně zaplacené ze vstupů, která staví daňové subjekty do řetězce, v němž každý má zájem o potvrzení zaplacené daně v ceně zboží. Přestože jsou si daňové subjekty vědomy, že o jejich zdanitelných výstupech a vstupech existují daňové doklady, k nimž mají finanční úřady v rámci kontroly přístup, ukazuje se v některých zemích slabá odolnost vůči daňovým únikům. Další výhodou DPH je spolehlivost výnosů pro stát, tedy dosažení vyšších výnosů ze zdanění spotřeby.⁵

3.1.2 Nevýhody DPH

Za nejvýznamnější argument proti zavedení DPH se považuje náročnost přechodu na tuto daň. Jedná se o administrativně a politicky velice náročný proces. K prosazení zavedení DPH je potřeba velmi silných politických tlaků, je nutné překonat přirozený odpor veřejnosti k novince, provést registraci daňových subjektů a vyškolit je v jejím používání. Dalším významným argumentem proti DPH je administrativní nákladnost fungování daně. Tato daň je administrativně velmi náročná jak pro plátce, tak pro stát. Administrativní nákladovost vyplývá z množství plátců, které je vyšší než u jednorázových obrátových daní. Z tohoto důvodu legislativa umožňuje menším firmám úlevy a to, že jsou od daně buď osvobozeny, nebo využívají jednodušších postupů, jako je delší zdaňovací období nebo jednodušší doklady. Jedním z dalších argumentů proti zavedení DPH je obava některých odborníků z růstu inflace po zavedení této daně. V mnoha zemích byly provedeny výzkumy před a po zavedení DPH, které naznačily, že nelze učinit jednoznačné závěry. Je totiž velmi problematické od sebe oddělit, zda ceny vzrostly z důvodu zavedení daně nebo na základě jiných faktorů. V České republice došlo v roce 1993, kdy byla DPH zavedena, k růstu

⁵ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 228 - 230

spotřebitelských cen o 20,8%. Z toho polovina se připisuje zavedení DPH a považuje se za neinflační cenový růst.⁶

3.1.3 Základní pojmy

Předmět daně je vymezen v ustanovení § 2 ZDPH. Předmětem daně tedy jsou tato základní plnění: „*dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani, dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.*“⁷

Osobou povinnou k dani se dle článku 9 odst. 1 Směrnice ES o dani z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“) rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoliv místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.⁸ V ZDPH jsou osoby povinné k dani definovány v ustanovení § 5. Od 1. 7. 2017 byl tento paragraf rozšířen o odst. 5, který byl doplněn na základě pozměňovacího návrhu poslanecké sněmovny pro potřeby provozovatelů rozhlasového a televizního vysílání.⁹

Daňový subjekt je osoba, „*kteřá je povinna podle zákona strpět, odvádět nebo platit daně.*“ Daňovými subjekty pak jsou nejčastěji jednotlivé fyzické a právnické osoby.¹⁰

Plátcem daně se dle ustanovení § 6 ZDPH „*stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne obrat 1 000 000. Kč.*“¹¹ „*Tato osoba je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.*“¹²

⁶ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 230 - 232

⁷ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 7. 2017*, s. 23 - 24

⁸ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 147 - 148

⁹ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 7. 2017*, s. 47 - 48

¹⁰ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 14 - 15

¹¹ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 55

¹² Tamtéž

„Plátcem daně je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědnost.“¹³

Ekonomickou činností se dle článku 9 Směrnice o DPH rozumí *„veškerá soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání.“¹⁴* Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.¹⁵

V ZDPH ekonomickou činnost upravuje § 5 odst. 2, přičemž výkonem svobodných povolání se rozumí činnost, která je vykonávána podle zvláštních předpisů, zejména nezávislá činnost vědecká, literární atd., *„jakož i nezávislá činnost lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.“¹⁶* Velmi často je obtížné posoudit, která činnost má být považována za soustavnou. Za soustavnou činnost je nutno považovat i činnost vykonávanou např. pouze v části kalendářního roku. Za příklad této činnosti můžeme považovat např. prodej vánočních stromků nebo provoz koupališť.¹⁷

Daň na výstupu je daň vypočtená a vybraná z prodejů.¹⁸ Je to daň uplatněná *„plátcem za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění.“¹⁹*

Daní na vstupu neboli odpočtem daně se rozumí daň zaplacená v nákupech pro produkci.²⁰

Daňová povinnost se vypočte jako rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně. V případě, že je rozdíl kladný říkáme mu **vlastní daň** a tuto daň daňový subjekt zaplatí státu.

¹³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 15

¹⁴ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 147

¹⁵ Tamtéž

¹⁶ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 47, 49

¹⁷ Tamtéž

¹⁸ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 298

¹⁹ Tamtéž

²⁰ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 299

V případě, že je rozdíl záporný jedná se o **nadměrný odpočet** a subjekt má od státu nárok na vrácení přeplatku.²¹

Zdanitelné plnění je takové plnění, u kterého plátcí daně vzniká povinnost přiznat a uhradit daň na výstupu.²²

Osvobozená plnění jsou taková plnění, z nichž plátcé není povinen odvádět daň. Tato plnění se člení „na plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně a plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.“²³ Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně jsou většinou plnění vůči tuzemským osobám a jsou v ZDPH vyjmenována podle druhu. Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně jsou většinou plnění, kdy daň je vybírána nejen v jiném státě Evropské unie, jedná se např. o pořízení nebo dodání zboží.²⁴

Daňový doklad musí mít dle článku 178 písm. a) a c) Směrnice o DPH osoba povinná k dani, aby mohla uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.²⁵ V ZDPH je daňový doklad definován v ustanovení § 26 až § 35a. „*Daňový doklad může mít listinnou nebo elektronickou podobu.*“²⁶ Elektronickou podobu má tehdy, pokud je vystaven a obdržén elektronicky a pokud s použitím daňového dokladu v elektronické podobě souhlasí osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje. Za správnost daňového dokladu vždy ručí osoba, která plnění uskutečňuje.²⁷

Obratem se dle ustanovení § 4a ZDPH „*rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku.*“²⁸ Uskutečněnými plněními jsou zejména zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.²⁹

²¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 299

²² VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 303

²³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 303

²⁴ Tamtéž

²⁵ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 566

²⁶ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 135 - 136

²⁷ Tamtéž

²⁸ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 43 - 44

²⁹ Tamtéž

3.2 Sazby DPH

Sazba DPH je harmonizovaná dle Směrnice o DPH. Strukturu a výši sazeb upravuje článek 96 – 105 této směrnice. Příloha č. III Směrnice o DPH obsahuje seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, které mohou být předmětem snížené sazby daně uvedené v článku 98.³⁰

Sazba DPH je lineární a diferenciovaná. Stát si může kromě základní sazby daně určit jednu nebo dvě úrovně snížené sazby daně. Je na každém státu EU jestli sníženou sazbu daně využije, pokud ano, může ji použít pouze u zboží a služeb uvedených v příloze Směrnice o DPH. Dále je stanovena minimální výše základní i snížené sazby daně. V České republice je od 1. 1. 2013 uplatňována 21% základní sazba a od roku 2015 dvě úrovně snížené sazby.³¹

Sazby daně u zdanitelného plnění upravuje ustanovení § 47 ZDPH. Základní vymezení sazeb daně se po novele ZDPH od 1. 7. 2017 nezměnilo. Z odst. 2 ZDPH vyplývá, že se u zdanitelného plnění uplatní vždy „sazba daně platná v den vzniku povinnosti přiznat daň.“³² U přijaté úplaty platí stejné pravidlo, „že za zdanitelné plnění se uplatní sazba daně platná pro toto zdanitelné plnění ke dni vzniku povinnosti přiznat daň z přijaté úplaty.“³³

Dle ustanovení § 47a a 47b ZDPH je možno požádat Generální finanční ředitelství o to, aby závazně posoudilo určení správné sazby daně, a to zdali má být plnění zařazeno do základní, první nebo druhé snížené sazby podle ustanovení § 47 odst. 1 ZDPH. Žádost je zpoplatněna částkou 10 000 Kč za položku.³⁴

³⁰ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 335

³¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 310

³² PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 181 - 182

³³ Tamtéž

³⁴ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 183 - 184

3.2.1 Základní sazba daně

V České republice je v současné době dle ustanovení § 47 odst. 1 písm. a) ZDPH uplatňována 21% výše základní sazby daně. Obecně platí, že základní sazba daně pokud zákon nestanoví jinak se uplatňuje u zboží a služeb.³⁵

Dle Směrnice o DPH musí minimální výše základní sazby daně činit 15%. To znamená, že se sazby daně jednotlivých členských států značným způsobem odlišují a v současné době se pohybují v rozmezí mezi 15% až 25%.³⁶

Ke zvyšování spotřebních daní donutila členské státy velká hospodářská recese z roku 2008.³⁷

3.2.2 Snížená sazba daně

Článek 98 Směrnice o DPH stanoví, že členské státy mohou aplikovat jednu nebo dvě snížené sazby DPH a že výše těchto sazeb musí dle článku 99 odst. 1 této směrnice činit minimálně 5%.³⁸

V České republice je v současné době uplatňována první a druhá snížená sazba daně. Dle ustanovení § 47 odst. 1 písm. b) „se uplatňuje první snížená sazba daně ve výši 15%“³⁹ a dle § 47 odst. 1 písm. c) „se uplatňuje druhá snížená sazba daně ve výši 10%.“⁴⁰ U zboží, které je uvedeno v příloze č. 3 ZDPH a u tepla a chladu se uplatňuje první snížená sazba daně a u zboží uvedeného v příloze č. 3a se uplatňuje druhá snížená sazba daně.⁴¹

³⁵ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 183

³⁶ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 336

³⁷ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 237

³⁸ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 338

³⁹ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 182

⁴⁰ Tamtéž

⁴¹ Tamtéž

V níže uvedené tabulce je poskytnut zjednodušený přehled pro použití snížených sazeb daně.

Tabulka 1: Zdanitelná plnění podléhající snížené sazbě daně

zboží	15%	potraviny a nealkoholické nápoje, zdravotnické prostředky a některé kompenzační pomůcky, dodání stavby pro sociální bydlení atd.
	10%	léky, knihy, noviny a časopisy
služby	15%	zdravotní a sociální péče, úklidové práce v domácnostech, pozemní, vodní a letecká hromadná pravidelná přeprava cestujících, úprava a rozvod vody, stavební a montážní služby spojené se změnou dokončené stavby pro bydlení a opravy těchto staveb, ubytovací služby, sběr, svoz a zpracování komunálního odpadu, pravidelná hromadná přeprava osob, stravovací služby, kulturní, umělecké a sportovní činnosti, poskytnutí oprávnění ke vstupu na tyto akce (vstupenky) atd.

Zdroj: (Vančurová a Láchová, 2018, s. 311).

Zpracování: převzato Vančurová a Láchová, 2018, s. 311

3.2.3 Výpočet daně u dodání zboží a poskytnutí služby

Způsob výpočtu daně upravuje ustanovení § 37 ZDPH. Je zde stanoven algoritmus výpočtu daně, a to jak z částky bez daně, tak i z částky včetně daně.⁴²

V odst. 1 § 37 ZDPH je uvedeno, „že se daň vypočte jako součin základu daně a sazby daně.“ To platí v případě, že při výpočtu daně vycházíme z ceny bez daně. Cena včetně daně se pak tedy „vypočte jako součet základu daně a vypočtené daně.“⁴³

⁴² PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 160

⁴³ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 160 - 161

Jestliže vycházíme z úplaty za zdanitelné plnění včetně daně, postupujeme dle ustanovení § 37 odst. 2 ZDPH. Daň se vypočte jako součin celkové částky (včetně daně) a koeficientu. Koeficient „se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je číslo 21 v případě základní sazby daně (nebo 15 nebo 10) a ve jmenovateli součet údaje v čitateli a čísla 100.“ Základ daně získáme odečtením vypočtené daně od celkové částky.⁴⁴

3.3 Daň za zdaňovací období a nárok na odpočet daně

3.3.1 Zdaňovací období

Dle ustanovení § 99 ZDPH je základním zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Podmínky, za nichž může plátce daně zdaňovací období změnit, jsou uvedeny v § 99a ZDPH. Plátce daně, jehož „obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 mil Kč, se může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí,“⁴⁵ a to vždy na celý kalendářní rok. Nespolehlivý plátce a skupina mají vždy, bez ohledu na výši obratu jako zdaňovací období kalendářní měsíc.⁴⁶

Přiznání k dani z přidané hodnoty musí plátce daně podat za každé zdaňovací období, a to do 25. dne následujícího kalendářního měsíce. Spolu s daňovým přiznáním podává plátce daně kontrolní hlášení, a pokud dodal zboží nebo poskytl službu do jiného členského státu EU, podává i souhrnné hlášení. Vše lze podávat pouze elektronicky⁴⁷.

Obecná ustanovení o daňovém přiznání jsou definována v ustanovení § 101 ZDPH. § 101 ZDPH byl novelou zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2015 rozdělen na novelizované znění § 101 a nový § 101b ZDPH. § 101a byl novelizován k 1. 5. 2016 a jsou v něm obsažena pravidla pro elektronická podání v oblasti DPH.⁴⁸ Dle ustanovení § 101 odst. 3 ZDPH vznikne daňovému subjektu povinnost podat daňové přiznání i za předpokladu, že mu nevznikla povinnost přiznat daň.⁴⁹

⁴⁴ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 161

⁴⁵ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 345

⁴⁶ Tamtéž

⁴⁷ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 346

⁴⁸ HRUŠOVÁ, R., BENDA, V., *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*, s. 97 - 98

⁴⁹ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 349

3.3.2 Nárok na odpočet daně

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně upravuje článek 178 Směrnice o DPH. Uplatnění nároku na odpočet daně je dle této směrnice vázáno na splnění podmínky, že osoba povinná k dani vlastní potřebné dokumenty (daňový doklad, dovozní doklady), nebo že jsou splněny formalities konkrétního členského státu. Pokud členský stát podmíní uplatnění nároku na odpočet daně určitými formálními kritérii (písm. b), d) a f) Směrnice o DPH) musí zajistit, aby jejich počet nebo technický charakter prakticky neznemožnily uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu nebo jej neúměrně neztížili.⁵⁰

Jedním z předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně je existence daňového dokladu. Aby osoba povinná k dani mohla nárok na odpočet daně uplatnit, je nutné, aby daňový doklad splňoval určité formální požadavky. Je otázkou do jaké míry vedou formální chyby na daňovém dokladu k vyloučení nároku na odpočet daně. V situaci kdy manželský pár postavil obytný dům, přičemž ekonomickou činnost vykonával pouze jeden z manželů, rozhodl Evropský soudní dvůr, že je dostačující, pokud byl doklad vystaven na oba manžele, rozsudek ESD ze dne 21. 4. 2005, C-25/03 ve věci HE.⁵¹

V ZDPH je nárok na odpočet daně definován v ustanovení § 72. Podle odst. 1 je plátce oprávněn uplatnit „*odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které použije v rámci svých ekonomických činností pro uskutečňování plnění*“ vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) tohoto ustanovení. Plátce má nárok na odpočet daně nejdříve ve zdaňovacím období, „*kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*“⁵²

Další podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně jsou definovány v ustanovení § 73 ZDPH. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je daňový subjekt povinen dle odst. 1 zejména mít daňový doklad. Daňovým dokladem se dle ustanovení § 26 odst. 1 ZDPH rozumí písemnost, která splňuje podmínky dle ustanovení § 26 až 35a ZDPH. Toto pravidlo platí pro

⁵⁰ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 510

⁵¹ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 511

⁵² PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 244 - 245

zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku jiným plátcem, a to ve standardním režimu zdanění daní na výstupu.⁵³

Jak vyplývá z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, předložení daňového dokladu se všemi jeho náležitostmi představuje formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně, nikoliv však podmínku jedinou. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č.j.: 9 Afs 181/2014-34 uvedl, že „*Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě podložen existujícím zdanitelným plněním. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, tak jak je v dokladech prezentováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“⁵⁴

3.4 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

Směrnice o DPH upravuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně v hlavě IV, v člancích 138 až 166. Vzhledem k tomu, že osvobození od daně stanovené ve Směrnici o DPH představuje autonomní pojmy práva Společenství, na které je nutno nahlížet v celkové vazbě na společný systém DPH, není tedy možné vykládat osvobození od daně na základě národních právních předpisů. Členské státy však mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě plnění uvedených v článku 137 Směrnice o DPH, jedná se např. o finanční činnosti nebo dodání budovy atd.

Dle ZDPH jsou plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně definovaná v ustanovení § 63 a násl. a jedná se o:

- dodání zboží do jiného členského státu,
- pořízení zboží z jiného členského státu,
- vývoz zboží,
- poskytnutí služby do třetí země,

⁵³ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 247 - 248

⁵⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 181/2014-34, dostupné z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0181_9Afs_1400034_20150525104231_prevedeno.pdf, dne 13. 9. 2018

- osvobození ve zvláštních případech,
- přepravu a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží,
- přepravu osob,
- dovoz zboží.⁵⁵

3.4.1 Místo plnění

Místo plnění je z hlediska aplikace DPH velice důležité a místo plnění při dodání zboží je zakotveno v ustanovení § 7 ZDPH. Abychom byli schopni určit, kde a jak se vybere daň za zboží, musíme nejprve určit místo plnění.⁵⁶

„U dodání zboží je základní pravidlo pro místo plnění stanoveno takto:

- *místo, kde přeprava (odeslání) začíná, pokud je dodání zboží dle smlouvy spojeno s přepravnou nebo odesláním,*
- *místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno, když je dodání zboží sjednáno s montáží nebo instalací,*
- *není-li zboží dodáváno s přepravou nebo montáží (instalací), místo kde se nachází zboží v době dodání,*
- *při dodání nemovité věci se logicky místem uskutečnění plnění stanoví místo, kde nemovitá věc leží.“⁵⁷*

Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby jsou stanovena v ustanovení § 9 ZDPH a obecně platí, *„že místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba (příjemce služby) sídlo nebo provozovnu.“⁵⁸*

3.4.2 Dodání zboží do jiného členského státu

Za podmínek vymezených v ustanovení § 64 ZDPH je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně. Podmínky, za nichž platí, že dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně, jsou v zásadě dvě a to:

- *„zboží je plátcem dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě,“*

⁵⁵ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 218 - 234

⁵⁶ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 65

⁵⁷ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 327

⁵⁸ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 72 - 73

- „zboží bylo fakticky odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem (dodavatelem) nebo pořizovatelem (odběratelem) nebo zmocněnou třetí osobou.“⁵⁹

V odst. 5 ZDPH je uvedeno, že plátce daně může „to, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby.“ Zákon však nestanovuje jednoznačný výčet důkazních prostředků, kterými lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat, stávají se tak nejčastějším důkazním prostředkem doklady o přepravě zboží.⁶⁰

Dne 6. 12. 2007 vydal německý Spolkový finanční soud rozhodnutí BFH V R 59/03, které vychází z rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci Albert Collée, C-146/05, dle kterého je obecně uznáváno, že důkazy vyplývající z účetnictví a příslušných dokladů jako takové nepředstavují žádné hmotněprávní předpoklady pro osvobození od daně.⁶¹

Uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu znamená pro pořizovatele (odběratele) v jiném členském státě pořízení zboží. Takto je zajištěno podrobení takového dodání zboží DPH. Například dodavatel A dodá zboží odběrateli B z Prahy do Frankfurtu. Pro osobu A se jedná o dodání zboží do jiného členského státu, pro osobu B se jedná o pořízení zboží.⁶²

„Dodání zboží do jiného členského státu a pořízení zboží z jiného členského státu představují ve skutečnosti jednu a tutéž transakci, ačkoliv tyto zakládají různá práva a povinnosti jak na straně osob zúčastněných na dané transakci, tak na straně správců daně dotčených členských států.“⁶³

Pořízením zboží z jiného členského státu se zrcadlově vůči vymezení pojmu dodání do jiného členského státu ve smyslu ustanovení § 16 ZDPH „rozumí nabytí práva nakládat jako

⁵⁹ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 218

⁶⁰ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 221

⁶¹ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 422

⁶² WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 419

⁶³ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 420

vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno či přepraveno z jiného členského státu do členského státu od něj odlišného:

- osobou, která uskutečňuje dodání zboží,
- pořizovatelem, kterým se pro účely ZDPH rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu nebo zmocněnou třetí osobou.⁶⁴

Dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) ZDPH „*má plátce nebo identifikovaná osoba, kteří pořizují v tuzemsku zboží z jiného členského státu povinnost přiznat daň.*“⁶⁵ Současně při pořízení zboží z jiného členského státu má plátce vedle povinnosti přiznat daň i nárok na odpočet daně při splnění podmínek definovaných v ustanovení § 72 a § 73 odst. 1 písm. b) ZDPH. Pokud plátce nemá daňový doklad, může nárok na odpočet daně prokázat i jiným způsobem. Nárok na odpočet daně lze uplatnit⁶⁶ „*nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátce přiznal daň z pořízení dotčeného zboží.*“⁶⁷

Při pořízení zboží z jiného členského státu tedy plátcí vznikne povinnost přiznat daň, ale současně mu může na základě výše uvedených podmínek vzniknout i nárok na odpočet daně, jedná se tedy o přenesenou daňovou povinnost (reverse charge). Stejnou hodnotu bude mít daň na výstupu i daň na vstupu.⁶⁸

Podmínky pro osvobození při pořízení zboží z jiného členského státu jsou definovány v ustanovení § 65 ZDPH a jsou to zejména:

- „*dodání takového zboží plátcem v tuzemsku by bylo v každém případě osvobozeno od daně,*“
- „*dovoz takového zboží by byl osvobozen od daně nebo pořizovatel má nárok na vrácení daně na vstupu za určitých podmínek.*“⁶⁹

⁶⁴ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 106

⁶⁵ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 245 – 247, 382

⁶⁶ Tamtéž

⁶⁷ Tamtéž

⁶⁸ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 329

⁶⁹ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 222

3.4.3 Vývoz a dovoz zboží

Vývozem zboží se dle ustanovení § 66 ZDPH⁷⁰ „rozumí výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývozu, pasivního zušlechťovacího styku nebo vnějšího tranzitu, nebo bylo zpětně vyvezeno.“⁷¹

Vývoz zboží je osvobozeným plněním. Plátcí vzniká nárok na osvobození, až když zboží prokazatelně opustí území Evropské unie.⁷² „Výstup zboží z území Evropské unie je plátce povinen prokázat rozhodnutím celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, nebo jinými důkazními prostředky v případě ústního celního prohlášení pro vývoz zboží.“⁷³

Za den uskutečnění plnění se při dodání zboží do třetí země považuje datum⁷⁴ „výstupu zboží z území Evropské unie potvrzený celním úřadem.“⁷⁵

Osvobození od daně při vývozu je upraveno i v článku 146 Směrnice o DPH, kde se rozlišuje mezi dvěma základními případy vývozu.⁷⁶ A to v případě „to, kdy je zboží odesláno nebo přepraveno do třetí země“,⁷⁷ anebo v případě, kdy je zboží vyzvednuto. V případě, kdy je zboží zasíláno zajišťuje přepravu do třetí země osoba povinná k dani poskytující dané plnění. V případě, kdy je zboží vyzvednuto, vyzvedává ho příjemce plnění.⁷⁸

Dovozem zboží „se rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropské unie.“ Vzhledem k tomu, že je předmětem daně i dodání zboží z Evropské unie, není možné, aby nebyl předmětem daně i dovoz zboží ze třetích zemí. Docházelo by tak ke zvýhodňování dováženého zboží. Daňová povinnost „při dovozu zboží vzniká propuštěním zboží do celního režimu volný oběh, zušlechťovací styk nebo dočasného použití v tuzemsku.“ Daň z dovozu

⁷⁰ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 223

⁷¹ Tamtéž

⁷² Tamtéž

⁷³ Tamtéž

⁷⁴ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 224

⁷⁵ Tamtéž

⁷⁶ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 434

⁷⁷ Tamtéž

⁷⁸ Tamtéž

vybírají celní orgány a to ve státě Evropské unie, ve kterém bylo zboží na území EU propuštěno.⁷⁹

Osvobození od daně při vývozu zboží je definováno v ustanovení § 71 ZDPH a uplatňuje se především v těchto případech:

- „pokud by dodání tohoto zboží plátcem v tuzemsku bylo v každém případě osvobozeno od daně (např. dodání lidské krve),“
- „zboží dovážené v zásilkách neobchodní povahy, osobní majetek fyzických osob, výbavu, studijní potřeby, léčivé látky atd.,“
- „zboží, jehož úhrnná hodnota nepřesahuje 22 EUR, s výjimkou alkoholických nápojů, parfémů a tabákových výrobků.“⁸⁰

Základem daně při dovozu zboží je dle ustanovení § 38 ZDPH „zejména součet základu pro měření cla, včetně cla a vedlejší výdaje vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku, popřípadě do dalšího místa určení na území Evropské unie.“⁸¹

3.5 Daňový únik jako právní pojem

Daňové úniky jsou úzce spjaty s fungováním moderní správy daní a jsou jejím negativním fenoménem. Daňové úniky jsou nejčastěji zkoumanou problematikou daňového práva, protože se týkají velkého počtu daňových subjektů. Vznikají zde spory finančních orgánů, především finanční správy a Ministerstva financí se zástupci hájících zájmy daňových subjektů, tj. nejčastěji s Komorou daňových poradců. Přestože existuje mnoho pojednání o příčinách, postupech, rozsahu, a sankcionování daňového úniku,⁸² „z terminologického hlediska je vymezení tohoto pojmu mnohdy nejisté a nepřesné.“⁸³

3.5.1 „Tax evasion“ a „tax avoidance“ jako pojmy pro daňový únik

Na definici daňového úniku jako právního pojmu má podstatný vliv jeho mezinárodní rozměr. Zejména v prostoru Evropské unie, který se vyznačuje mnohojazyčností způsobenou úředním

⁷⁹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 337

⁸⁰ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 234 - 235

⁸¹ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 163

⁸² SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 21

⁸³ Tamtéž

jazykem jednotlivých členských států lze nalézt příslušné ekvivalenty právních pojmů. V případě daňového úniku se tak jedná o pojem „*tax evasion*“, který se vyskytuje v anglicky psané literatuře. V současné době je pojem „*tax evasion*“ definován⁸⁴ „*jako záměrný pokus porušit nebo obejít daňové právo za účelem protiprávního snížení daňové povinnosti daňového subjektu.*“⁸⁵ „*Musí se jednat o podvodné a záměrné neuhrazení daně nebo její uhrazení v nižší než stanovené výši.*“⁸⁶ Avšak mezi odborníky v rámci Evropské unie a zejména pak v praxi nepanuje shoda na tom, že by úmysl musel být základní vlastností skutku, který lze zařadit pod pojem „*tax evasion*“. V daňovém slovníku významné instituce působící na poli daňového práva „*The International Bureau of Fiscal Documentation*“ můžeme najít příklady *tax evasion*, „*kterými jsou: opomenutí zahrnout předmět daně do daňového přiznání, nadhodnocení odpočtů nebo výdajů, ale i striktně administrativní povinnosti učinit daňové tvrzení, zfalšování transakce nebo redukce daně podvodným daňovým tvrzením.*“⁸⁷ I přes nejednotnost v terminologii, panuje shoda, že se vždy jedná o protiprávní jednání.⁸⁸ Z výše uvedeného vyplývá, „*že unifikovanou mezinárodně použitelnou definici tax evasion nelze poskytnout,*“⁸⁹ neboť její podstata je závislá na tuzemské legislativě jednotlivých států.⁹⁰

Dalším pojem „*je tax avoidance, neboli vyhýbaní se daňové povinnosti.*“⁹¹ Problematika vymezení tohoto pojmu spočívá v překrývání se s pojmem „*tax evasion*“. V odborné veřejnosti byl tento pojem zprvu chápán jako zákonné vyhýbání se daňové povinnosti, ale postupem času sílí tendence chápat tento pojem také jako nezákonnou formu vyhýbání se daňové povinnosti. Pojem *tax avoidance* se v podstatě používá v případě, kdy se daňový subjekt dokáže vyhnout daňovému zákonu a přitom tento zákon neporuší. Jedná se o případ, kdy si daňový subjekt zákon neúmyslně špatně vyloží. Pokud by se jednalo o úmysl, dopustil by se daňový subjekt již jednání označeného jako „*tax evasion*“.⁹²

⁸⁴ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 23 - 24, 73

⁸⁵ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 24

⁸⁶ Tamtéž

⁸⁷ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 24, 25

⁸⁸ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 25

⁸⁹ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 73

⁹⁰ Tamtéž

⁹¹ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 73

⁹² SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 37, 73

3.5.2 Zkrácení daně jako východisko pro vymezení pojmu daňový únik

„Zkrácení daně je příznačným termínem oblasti trestního práva, jenž není užíván v právní úpravě správního trestání daňových deliktů.“⁹³ Neznamená to ale, že je termín daňový únik vymezen jinak pro daňové právo, co se týká správního trestání a jinak pro trestní právo. Jestliže se jedná o zkrácení daně dle trestního zákoníku, postihují se protiprávní jednání, při nichž dojde ke zkrácení daně alespoň 50 000 Kč. Co se týká postihu, musíme rozlišit, zdali se jedná o daňový únik jako správní delikt nebo o zkrácení daně jako o trestní čin. Dle Nejvyššího správního soudu České republiky je zkrácením daně jakékoliv protiprávní jednání daňového subjektu, kterým došlo, ke stanovení nižší daně, než která by měla být daňovému subjektu stanovena dle obecně závazných právních předpisů, bez rozdílu zavinění. Termínu zkrácení daně je možno využít jako možného ekvivalentu termínu „*tax evasion*“.⁹⁴

3.5.3 Daňový podvod jako východisko pro vymezení pojmu daňový únik

„Daňový podvod je dalším termínem, který je používán pro označení protiprávního jednání daňového subjektu.“⁹⁵ Pojem daňový podvod však není identický s pojmem daňový únik, protože podvod je charakteristickým termínem trestního práva a postihuje určitá společenská podvodná protiprávní jednání. Důležitou stránkou daňového podvodu je subjektivní stránka tohoto protiprávního jednání. Daňový podvod je označení pro úmyslné jednání daňového subjektu za účelem odvedení nižší daně (nebo jejího neodvedení), než která je stanovena obecně právním předpisem⁹⁶

V oblasti DPH judikatura českých soudů vychází z judikatury Evropského soudního dvora, podle které se za podvod⁹⁷ „na DPH rozumí situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice..., neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.“⁹⁸

⁹³ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 50

⁹⁴ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 50, 51, 56, 74

⁹⁵ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 55

⁹⁶ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 55, 57, 74

⁹⁷ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 57

⁹⁸ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 57 -58

3.6 Klasifikace daňových úniků

3.6.1 B2C a B2B daňové úniky

B2C daňové úniky neboli *business to customer* jsou⁹⁹ „páchané při uskutečnění zdanitelného plnění osobou povinnou k dani pro příjemce tohoto plnění, který není osobou povinnou k dani, nebo který toto plnění nepoužije k uskutečnění své ekonomické činnosti.“¹⁰⁰ V takovémto případě není pro správce daně možné toto plnění ověřit, neboť vůči správci daně vystupuje jen jeden z účastníků transakce. Takovýmto typickým plněním jsou elektronické obchody s přeshraničním aspektem. Tato plnění se vyznačují značným množstvím transakcí mezi osobami povinnými i nepovinnými k dani, kdy je velmi obtížné identifikovat příjemce a poskytovatele plnění. Jako účinný nástroj potírání tohoto typu daňového úniku se jeví výměna informací v rámci Evropské unie, jako je např. přístup do databází přes zabezpečenou platformu VIES nebo např. výměna informací na základě pravidelného oznamování podle předem daného formuláře. Jedním z opatření v České republice je zavedení elektronické evidence tržeb.¹⁰¹

B2B daňové úniky neboli *business to business* jsou¹⁰² „páchané při uskutečnění zdanitelného plnění mezi osobami povinnými k dani, kdy příjemce plnění použije přijaté zdanitelné plnění k uskutečnění vlastní ekonomické činnosti.“¹⁰³ Příjemce plnění je tedy za podmínek stanovených v ustanovení § 72 a násl. ZDPH oprávněn k odpočtu daně na vstupu. Právě odpočet daně hraje při tomto typu daňového úniku zásadní roli. Aby bylo možné nárok na odpočet daně uplatnit, měla by mezi uskutečněným a přijatým zdanitelným plněním existovat přímá souvislost. Právní úprava daně z přidané hodnoty je nastavena tak, že v případě kdy jedna osoba v rámci subdodavatelského řetězce neodvede daň a druhá osoba si tuto daň nárokuje, dochází k nesrovnalosti ve veřejném rozpočtu. Nesplnění daňové povinnosti, alespoň jednou osobu v rámci podnikatelského řetězce, je tak tedy daňovým únikem s nejmarkantnějšími dopady.¹⁰⁴

⁹⁹ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 78

¹⁰⁰ Tamtéž

¹⁰¹ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 78 - 80

¹⁰² SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 81

¹⁰³ Tamtéž

¹⁰⁴ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 81 - 83

3.6.2 Podvod chybějícího obchodníka (missing trader)

V tomto případě se jedná o úmyslné porušení daňové povinnosti, za účelem snížení daňové povinnosti daňového subjektu. Missing trader neboli chybějící obchodník (plátce), který tuzemskou daň na výstupu ve vazbě na uskutečněné zdanitelné plnění vůči dalšímu plátcí nevykáže v podaném daňovém přiznání nebo ji vykáže, ale nezaplatí anebo přiznání vůbec nepodává. Jedná se o jednoduchou formu daňového podvodu, páchanou většinou na území jednoho státu. Jestliže je tento podvod páchán v rámci Evropské unie „*hovoříme pak o intraunijním podvodu chybějícího obchodníka*“ anebo o kolotočovém či karuselovém podvodu na DPH.¹⁰⁵

Intraunijní podvod neboli missing trader intra-community se začal rozvíjet v roce 1992, kdy došlo k odstranění fiskálních hraničních opatření v rámci Evropské unie. Daň z přidané hodnoty se přestala vybírat na hranici toho, kterého členského státu při přechodu zboží či služby, ale až v rámci podaného přiznání a úhrady daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že se jedná o kombinaci od daně osvobozeného pořízení zboží z jiného členského státu a jeho následného zdanění (při prodeji zboží), je pro správce daně velmi obtížné efektivně kontrolovat splnění všech daňových povinností. Tímto podvodem je vždy dotčena národní transakce, která má být podrobena dani z přidané hodnoty. Původcem tohoto podvodu na DPH je chybějící obchodník (missing trader), který se v souladu se zákonem zaregistruje k DPH, pořídí zboží nebo službu osvobozenou od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z jiného členského státu Evropské unie, a toto zboží následně prodá i s DPH (daň na výstupu), kterou neodvede a neuhradí a tzv. zmizí. Tento typ daňového podvodu zatěžuje postupně různá odvětví. Nejčastěji se však vyskytuje u zboží nebo služby vysoké ceny a nízkého objemu (snadná přeprava zboží), jako jsou např. mobilní telefony, protože lze snadněji dosáhnout vysokého nároku na odpočet daně.¹⁰⁶

¹⁰⁵ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 83 - 84

¹⁰⁶ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 84 - 86

3.6.3 Kolotočový (karuselový) podvod

Kolotočový podvod je zvláštním důmyslnějším typem intraunijního podvodu, který představuje podvodně organizovanou a ve shodě jednající skupiny daňových subjektů, kteří se snaží podvodem získat platby odpočtu DPH od správce daně.¹⁰⁷

V České republice jsou tyto podvody velmi obvyklým druhem kriminality, dochází při nich k vyvádění velmi vysokých částek ze státního rozpočtu, kdy organizované skupiny obchodníků neoprávněně žádají odpočty daně z přidané hodnoty. Značné finanční úniky vznikají převážně díky tomu, že lze tuto trestnou činnost formou principu kolotoče neustále dokola opakovat.¹⁰⁸

Z daňových podvodů jsou kolotočové podvody jedněmi z nejpropracovanějších a z nich získané finanční prostředky se stávají zdrojem financování jiné organizované kriminální činnosti. Tyto podvody přitom nejsou podvodem pouze vůči správci daně, ale i vůči odběratelům daňového subjektu, kdy chybějící podvodník od nich vybranou daň správci daně neodvede a správce daně pak učiní administrativní kroky i vůči těmto odběratelům.¹⁰⁹

V právním řádu České republiky legální definice pojmu kolotočový obchod neexistuje. Nejvyšší správní soud České republiky tento pojem nevykládá, ale používá jej ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie.¹¹⁰

„Kolotočový podvod byl definován tehdejším britským správcem daně, Commissioners of Custom & Excise, kdy vymezení kolotočového obchodu nalezneme konkrétně v rozhodnutí v tzv. věci Optigen a věci Federation od Technological Industries.“¹¹¹

¹⁰⁷ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 87

¹⁰⁸ Kolotočové podvody v Česku, dostupné z <http://www.investigace.cz/kolotocove-podvody-v-cesku> dne 13. 9. 2018

¹⁰⁹ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 88

¹¹⁰ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 88

¹¹¹ Tamtéž

Kolotočový podvod je dle Optigen organizován ve čtyřech následujících krocích:

„1. společnost A usazená v jednom členském státě prodá zboží společnosti B usazené ve druhém členském státě.“¹¹²

„2. Společnost B, která je chybějícím subjektem nebo subjektem, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, prodá toto zboží se ztrátou nárazníkové společnosti C usazené v tomto druhém členském státě. Následný prodej tak může být proveden se ziskem. Společnost B je povinná k DPH za nákup uvedeného zboží, ale protože totéž zboží použila ke zdanitelným plněním, má zároveň nárok na odpočet této DPH jakožto daně na vstupu. Naopak je povinná k dani na výstupu účtované společnosti C, ale před zaplacením dané částky do státní pokladny zmizí.“¹¹³

„3. Společnost C dále obratem prodá dotčené zboží jiné nárazníkové společnosti D ve druhém členském státě, přičemž zaplatí DPH vyúčtovanou na výstupu do státní pokladny, po odečtení DPH odvedené na vstupu, a tak dále, až do okamžiku, kdy nějaká společnost ve druhém členském státě dané zboží vyveze do jiného členského státu. Tento vývoz je osvobozen od DPH, ale vyvážející společnost má nicméně nárok na vrácení DPH z prodeje uvedeného zboží odvedené na vstupu. Je-li kupujícím společnost A, jedná se o skutečný „kolotočový“ podvod.“¹¹⁴

„4. Postup se může opakovat.“¹¹⁵

Ideálně mezi společnost B a C vstoupí několik společností X a odehraje se série tuzemských transakcí. Jedinou rolí společností X je rozmělnit transakce a znesnadnit finanční správu rozkrytí řetězce. U společností X se většinou jedná o poctivé společnosti, které jsou do daného řetězce nevědomky vtaženy organizátory řetězce. V daňovém řízení jsou ovšem postihnutelné i společnosti X.¹¹⁶

¹¹² Tamtéž

¹¹³ Tamtéž

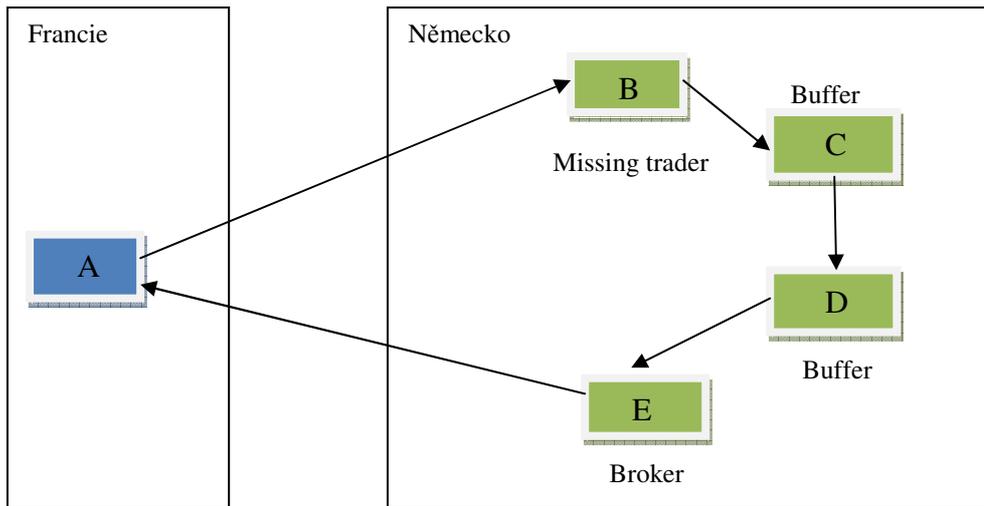
¹¹⁴ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 89

¹¹⁵ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 89

¹¹⁶ Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH, dostupné z <https://www.pravni prostor.cz/clanky/financni-pravo/specifika-dokazovani-v-danovem-rizeni-ve-vztahu-k-ucasti-na-podvodu-dph> dne 14. 9. 2018

Nyní bude poskytnut náhled do postupů jednotlivých daňových subjektů zainteresovaných v kolotočovém podvodu. Budeme se zabývat kolotočovým podvodem s pěti zúčastněnými daňovými subjekty.

Obrázek 1: Diagram příkladu kolotočového podvodu



Zdroj: (Sejkora, 2017, s. 90), vlastní zpracování

Celý kolotočový podvod v tomto případě začíná u francouzského dodavatele A, který poskytne plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty německému obchodníkovi B. Vzhledem k tomu, že se jedná o plnění osvobozené od daně, nenese dodavatel A žádné daňové břemeno související s daní z přidané hodnoty. Obchodník B (chybějící obchodník) prodá zboží dalšímu německému odběrateli C a daň na výstupu nepřizná a neodvede. Hlavním cílem chybějícího obchodníka je vytvoření „co možná největšího obratu a výběr co možná největší částky DPH od svých odběratelů v co možná nejkratším čase.“ V okamžiku kdy správce daně začíná postupovat vůči chybějícímu obchodníkovi, nalézá jen prázdnou schránku bez žádných aktivit, zpravidla řízenou „bílým koněm.“¹¹⁷

Odběratel C je tzv. nárazníkový subjekt (buffer), který má zastřít přímou vazbu mezi chybějícím obchodníkem a brokerem, a to z důvodu ztížení odhalení podvodu. Buffer se staví

¹¹⁷ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 90 - 91

do pozice bezproblémového plátce, podává přiznání a tvrdí, že od missing tradera plnění přijal. Cílem organizátorů kolotočových podvodů je vytvoření, co nejvíce složité sítě nárazníkových subjektů za účelem ztížení odhalení tohoto podvodu. Zboží je co nejvíce přeprodáváno na území jednoho členského státu, aby nevznikl přímý vztah mezi osobami povinnými k dani uplatňujícími nadměrný odpočet a chybějícím obchodníkem.¹¹⁸

Posledním článkem kolotočového obchodu je tzv. broker, plátce, který má za úkol inkasovat na konci obchodního řetězce. Tento subjekt koupí zboží od jednoho z nárazníkových subjektů a za splnění všech daňových povinností ho dodá do členského státu Evropské unie, zpět původnímu dodavateli A. Broker tedy uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, které je osvobozené od daně a jeho zatížení daní z přidané hodnoty je tak nulové.¹¹⁹

Nutno dodat, že výše uvedený kolotočový podvod je jedním z nejjednodušších. V praxi jsou podvody na DPH značně složitější, většinou probíhají mezi více státy Evropské unie nebo i třetí země a v každém státě je do tohoto podvodu zahrnuto mnoho subjektů.¹²⁰

3.7 Nástroje potírání daňových úniků

Nástroje potírání daňových úniků můžeme rozdělit do dvou hlavních skupin, buďto nástroje, které vycházejí přímo ze Směrnice o DPH, anebo nástroje národního práva. V České republice je nástrojem národního práva např. kontrolní hlášení.¹²¹

3.7.1 Režim přenesení daňové povinnosti

V odborné literatuře bývá termín přenesení daňové povinnosti označován jako „*reverse charge*“. Tento režim spočívá v tom, že v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby mezi

¹¹⁸ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 91 - 92

¹¹⁹ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 92 - 93

¹²⁰ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 93

¹²¹ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 99

dvěma tuzemskými plátcí s místem plnění v tuzemsku se povinnost přiznat daň přesouvá z poskytovatele plnění (dodavatele) na jeho příjemce (odběratele).¹²²

Příjemce plnění je povinen „přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění“ (dle § 21 ZDPH) a zároveň je oprávněn k odpočtu daně na vstupu při přijetí zdanitelného plnění (dle § 72a § 73 ZDPH).¹²³

V případě, že příjemce plnění (odběratel) není plátce, pak plátce (dodavatel), který plnění uskutečňuje, je povinen uplatnit daň na výstupu a do ceny za zdanitelné plnění daň zahrnout.¹²⁴

Režim přenesení daňové povinnosti patří mezi unijní nástroje boje proti daňovým únikům a jeho obecnou právní úpravu nalezneme ve Směrnici o DPH v článku 196-199. Článek 198 zavazuje členské státy použít režim přenesení daňové povinnosti v rámci obchodování s investičním zlatem a se zlatem ryzosti vyšší než 325 tisícin. V článku 199 jsou vyjmenovány jednotlivé druhy zboží a služeb, u kterých členský stát může přijmout „reverse charge“. Dle odst. 4 článku 199 jsou členské státy povinny o zavedení vnitrostátního přenesení daňové povinnosti informovat výbor pro daň z přidané hodnoty.¹²⁵

Režim přenesení daňové povinnosti může zamezit daňovým podvodům chybějícího obchodníka pouze v členském státě Evropské unie, ve kterém byl zaveden. Aby bylo fungování tohoto nástroje efektivní napříč celou unií, bylo by nezbytné jej zavést všemi členskými státy Evropské unie.¹²⁶

Účelem přenášení daňové povinnosti, tak není chytit subjekt obchodního řetězce s podvodným úmyslem, ale tomuto rozšířenému podvodu zabránit.¹²⁷

¹²² HRŮŠOVÁ, R., BENDA, V., *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*, s. 100

¹²³ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 121 a 245

¹²⁴ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 315

¹²⁵ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 538 - 539

¹²⁶ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 155

¹²⁷ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 156

Napříč členskými státy Evropské unie, ale neexistuje shoda na zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, neboť některé státy preferují co možná největší jednoduchost systému DPH, protože režim přenesení daňové povinnosti, už i tak složitou právní úpravu ještě zatěžuje.¹²⁸

V ZDPH je režim přenesení daňové povinnosti detailně upraven v ustanoveních § 92a – 92g. Dle ZDPH „použije plátce režim přenesení daňové povinnosti při uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud se jedná o:“¹²⁹

- „dodání zlata plátcí (§ 92b),“
- „dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k ZDPH (§ 92c),“
- „dodání nemovité věci (§92d),“
- „poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92e).“¹³⁰

Poprvé se režim přenesení daňové povinnosti v ZDPH objevil u dodání zlata, a to s účinností od 1. 1. 2016. Jako druhý typ přenesení daňové povinnosti bylo do ZDPH zavedeno obchodování s odpady. Jedná se o zboží, které je uvedeno v příloze č. 5 k ZDPH.

Tyto odpady jsou většinou druhotnou surovinou, která vznikne při zpracování těchto odpadů. Jedná se např. o odpad a šrot ze železa nebo oceli, měděný odpad a šrot, skleněné střepy a jiné skleněné odpady atd.¹³¹

Dalším typem plněním, které bylo do ZDPH s účinností od 1. 1. 2012 zavedeno, je poskytnutí stavebních a montážních prací, která podle sdělení Českého statistického úřadu odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. 1. 2008.¹³²

Posledním plněním, které bylo do ZDPH s účinností od 1. 1. 2016 zavedeno je dodání nemovité věci. V tomto případě se tento režim použije, pokud se dodavatel, jenž je plátcem

¹²⁸ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 162

¹²⁹ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 330 - 335

¹³⁰ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 330 - 335

¹³¹ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 163 -164

¹³² SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 166

DPH rozhodne za podmínek stanovených v ustanovení § 56 odst. 5 ZDPH z takového plnění daň uplatnit.¹³³

S účinností od 1. 1. 2015 je v ZDPH režim přenesení daňové povinnosti v návaznosti na Směrnici o DPH rozdělen na trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti a na dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti. Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti se vztahuje na výše uvedená plnění.¹³⁴

Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti je vymezeno na dodání zboží nebo poskytnutí služeb, která jsou uvedena v příloze č. 6 ZDPH. Jedná se např. o převod povolenek na emise skleníkových plynů, dodání mobilních telefonů, dodání obilovin a technických plodin atd.¹³⁵

Tento režim označujeme za dočasný, protože musí zaveden alespoň na dva roky a dle legislativy Evropské unie zanikne k 31. 12. 2018. V současné době však již dochází k postupným novelizacím Směrnice o DPH, které tuto lhůtu posouvají.¹³⁶

3.7.2 Ručení za nezaplacenou daň

Dle článku 205 Směrnice o DPH mohou členské státy stanovit,¹³⁷ „že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“¹³⁸ Tento institut však může být zaveden pouze v případě, že nedojde k diskriminaci poskytovatelů plnění, kteří nejsou v tuzemsku usazeni. Systém společného a nerozdílného ručení musí vyhovovat obecným právním zásadám, které jsou součástí právního řádu Evropské unie. Dle rozsudku Evropského soudního dvora C-384/04 ze dne 11. 5. 2006 ve věci Federation of Technological Industries se jedná mimo jiné o zásadu právní jistoty a přiměřenosti.¹³⁹

¹³³ HRŮŠOVÁ, R., BENDA, V., *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*, s. 549 a 551

¹³⁴ HRŮŠOVÁ, R., BENDA, V., *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*, s. 105

¹³⁵ HRŮŠOVÁ, R., BENDA, V., *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*, s. 106

¹³⁶ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 167

¹³⁷ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 549

¹³⁸ Tamtéž

¹³⁹ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 549 a 551

„Cílem společného a nerozdílného ručení za odvedení daně z přidané hodnoty je chránit příjmy státního rozpočtu před daňovými úniky.“¹⁴⁰

Judikatura Evropského soudního dvora v podstatné míře omezuje národního zákonodárce členského státu Evropské unie v libovolném zavedení článku 205 Směrnice o DPH do národní právní úpravy.¹⁴¹ První rozsudek Evropského soudního dvora v tomto případě byl zaměřen na britskou právní úpravu a vyslovil, že článek 205 Směrnice *„o DPH umožňuje členskému státu považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená, a opřít se o domněnku v tomto ohledu, nic to nemění na tom, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné.“¹⁴²*

Do české právní úpravy byl institut ručení za nezaplacenou daň zaveden s účinností od 1.4.2011.¹⁴³ Podle ustanovení § 109 odst. 1 ZDPH *„ručí příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že:*

- *daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,*
- *plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit,*
- *nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.“¹⁴⁴*

Ručitelská spojitost tak vznikne ve chvíli uskutečnění zdanitelného plnění a ke vzniku ručení stačí splnění jedné z výše uvedených skutečností. Pojmy jako věděl nebo vědět měl a mohl, představují psychický stav příjemce zdanitelného plnění a jejich prostřednictvím je vyjádřena

¹⁴⁰ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 551

¹⁴¹ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 549

¹⁴² WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 552

¹⁴³ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 140

¹⁴⁴ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 385 - 386

míra zavinění. Z hlediska podmínek ručení tedy postačuje i jednání nedbalostní či nevědomé, např. nedostatek znalostí k výkonu funkce.¹⁴⁵

Co se týče důkazního břemene, je na správci daně, aby daňovému subjektu prokázal veškeré znaky skutkové podstaty ručení za nezaplacenou daň. Správce daně musí rovněž prokázat objektivní okolnosti svědčící o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH.¹⁴⁶

Dále je ručení příjemce zdanitelného plnění definováno v ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH „a to příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň, pokud je úplata za toto plnění:

- *bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny,*
- *poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko,*
- *poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně,*
- *nebo poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.“¹⁴⁷*

Při určování ceny obvyklé se správce daně řídí ustanovením § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997, zákona o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Dle tohoto ustanovení je za cenu obvyklou brána cena, které by bylo dosaženo při prodeji stejného nebo podobného majetku nebo služby v tuzemsku ke dni uskutečnění plnění.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Informace GFŘ k institutu ručení č.j.:3308/13/7001-21002-012287, 2013, s. dostupné z <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/ruцени> dne 14. 9. 2018

¹⁴⁶ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 142

¹⁴⁷ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 386

¹⁴⁸ Informace GFŘ k institutu ručení č.j.:3308/13/7001-21002-012287, 2013, s. 4, dostupné z http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_DPH_Info_k_ruцени2.pdf dne 16.9.2018

K ručení v případě, že úplata byla provedena na jiný účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, Generální finanční ředitelství uvádí, že úhrada úplaty na účet vedený v zahraničí stěžuje účinné řešení podvodů v oblasti DPH a poukazuje na zkušenosti finanční správy, že taková úplata představuje vysokou pravděpodobnost zapojení do daňového podvodu.¹⁴⁹

S účinností od 1. 1. 2013 byl do ZDPH zaveden § 109 odst. 3, dle kterého ručí příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň, jestliže byl v době uskutečnění tohoto plnění na poskytovatele plnění zveřejněn údaj, že je nespolehlivým plátcem. Tento údaj musí být dostupný dálkovým přístupem. Pro možnost aplikace tohoto ručení, je stěžejní, že v den uskutečnění zdanitelného plnění bylo o dodavateli v registru plátců na internetovém daňovém portále www.daneelektronicky.cz uvedeno „Nespolehlivý plátcé – ANO“¹⁵⁰

3.7.3 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. Na základě kontrolního hlášení poskytují vybrané subjekty údaje z daňových dokladů, které povinně ze zákona evidují.¹⁵¹

Účelem a cílem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných operacích uskutečněných plátcem a identifikovat tak riziková sdružení osob (řetězové podvody) čerpající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu.¹⁵²

Institut kontrolního hlášení byl do ZDPH zaveden s účinností od 1. 1. 2016 a je definován v ustanovení § 101c – 101i ZDPH.

Jedná se o opatření, které se vztahuje na každého plátce, který uskutečnění „*zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo který přijme úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění.*“

¹⁴⁹ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 144

¹⁵⁰ Informace GFŘ k institutu ručení č.j.:3308/13/7001-21002-012287, 2013, s.3, dostupné na <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruceni-dne> 16. 9. 2018

¹⁵¹ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 502

¹⁵² PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 502

Tato povinnost se vztahuje jak na plátce se sídlem v tuzemsku, tak i na plátce, kteří mají sídlo v jiném členském státě nebo ve třetí zemi.¹⁵³

Z hlediska návaznosti na přiznání k DPH to znamená, že se jedná o plátce, kterému vznikla za příslušné zdaňovací období povinnost přiznat daň na výstupu, nebo mu vznikla povinnost přiznat uskutečnění zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Dále musí podat kontrolní hlášení i plátce, který pořídí zboží z jiného členského státu.¹⁵⁴

¹⁵³ HRŮŠOVÁ, R., BENDA, V., *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*, s. 120 - 121

¹⁵⁴ PITNER, L., BENDA, V., *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*, s. 354

4. Vlastní práce

4.1 DPH a státní rozpočet České republiky

Státní rozpočet má v České republice podobu zákona, jedná se o odhad příjmů a výdajů na zabezpečení chodu státu. Sestavuje ho Ministerstvo financí a předkládá ho ke schválení vládě. Vláda předá návrh zákona o státním rozpočtu do Poslanecké sněmovny ke schválení, rozpočet by měl být schválen tři měsíce před koncem kalendářního roku. Pokud státní rozpočet není do konce kalendářního roku schválen, hospodaří stát v dalším roce v režimu rozpočtového provizoria. Příjmy státního rozpočtu tvoří daně, sociální pojištění, poplatky a další nedaňové příjmy. Největší část výdajů státního rozpočtu tvoří mandatorní (povinné) výdaje. Největší část příjmů státního rozpočtu pochází z daní, tvoří více jak polovinu.¹⁵⁵

4.1.1 Podíl DPH na státním rozpočtu České republiky

Daň z přidané hodnoty je z hlediska příjmů do státního rozpočtu fiskálně nejvýznamnější daní. Celostátní výnos této daně dosáhl za rok 2017 381,7 mld. Kč. Meziročně došlo k navýšení o 32 mld. Kč (tj. o 9,1%). Z celkového inkasa DPH v roce 2017 je příjmem státního rozpočtu částka 266 mld. Kč. Znamená to, že příjmy státního rozpočtu z daně z přidané hodnoty meziročně vzrostly o 8,3%. Rozdíl mezi poměrným nárůstem celkového inkasa DPH (9,1%) a poměrným nárůstem příjmu státního rozpočtu (8,3%) je způsoben změnou rozpočtového určení dani. Od 1. 1. 2017 připadá z celostátního výnosu DPH 69,68% státnímu rozpočtu, 21,4% obcím a 8,92% krajům.¹⁵⁶ V tabulce na následující straně je uveden podíl DPH na příjmech státního rozpočtu v letech 2012 – 2018.

¹⁵⁵ Státní rozpočet, dostupné z <https://www.penize.cz/statni-rozpocet> 24. 1. 2019

¹⁵⁶ Informace o činnosti FS za rok 2017, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2017> dne 29. 12. 2018

Tabulka 2: Podíl DPH na příjmech státního rozpočtu v letech 2012-2018 (v mld. Kč)

Rok	Příjmy SR	Podíl DPH na SR	Podíl DPH na SR v %
2012	1 051,40	200	19,03
2013	1 091,90	220	20,15
2014	1 133,80	230	20,28
2015	1 234,50	237	19,19
2016	1 281,60	246	19,19
2017	1 249,30	266	21,29
2018	1 403,92	279	19,87

Zdroj: Ministerstvo financí ČR a Finanční správa ČR.
Zpracování: vlastní práce

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že podíl DPH na státním rozpočtu v letech 2012 – 2014 je v průměru 19,86%.

4.1.2 Vývoj inkasa DPH

Vývoj celkového inkasa DPH v roce 2017 je ovlivněn výrazným nárůstem vlastní daňové povinnosti (43,7 mld. Kč) v porovnání s nárůstem nadměrných odpočtů (11,7 mld. Kč). Růst inkasa DPH o 9,1% v meziročním srovnání (rok 2016 a 2017) je ovlivněn vyšší efektivitou výběru daně, který je způsoben zavedením kontrolního hlášení v roce 2016. Pozitivní dopad na výběr DPH mají také opatření proti daňovým únikům zavedená do ZDPH, jako např. režim přenesení daňové povinnosti a ručení za nezaplacenou daň.¹⁵⁷ V tabulce níže je uveden vývoj inkasa DPH v letech 2013 – 2017.

Tabulka 3: Vývoj inkasa DPH v letech 2013-2017 (v mil. Kč)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	Rozdíl 17-16
Předepsáno	595 833	604 287	649 445	612 911	679 566	66 655
Daňové inkaso	571 726	618 273	642 388	648 570	692 244	43 674
Vytíženost (%)	96	102,3	98,9	105,8	101,9	-
Nadměrný odpočet	-263 426	-295 611	-310 784	-299 110	-310 810	-11 700
Celkem	308 300	322 662	331 604	349 460	381 435	31 975

Zdroj: Finanční správa ČR
Zpracování: převzato z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2017> dne 29. 12. 2018

¹⁵⁷ Informace o činnosti FS za rok 2017, dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2017> dne 29. 12. 2018

V roce 2018 činily celkové příjmy státního rozpočtu 1 403,92 mld. Kč. Rozpočet DPH byl v tomto roce na úrovni státního rozpočtu téměř dodržen, k jeho naplnění chybělo 1,9 mld. Kč, tj. 0,7%. Podíl DPH na státním rozpočtu je meziročně (rok 2017/2018) vyšší o 13 mld. Kč, tj. o 4,9%. Od 1. 1. 2018 klesl změnou rozpočtového určení daní podíl státního rozpočtu na celostátním výnosu DPH z 69,68% na 67,5% ve prospěch obcí (negativní dopad na státní rozpočet je 9 mld. Kč).¹⁵⁸

4.2 Změny v zákoně o DPH v budoucnu

„V zákoně o DPH se pro rok 2019 připravuje mnoho změn. V Poslanecké sněmovně je uveden v prvním čtení sněmovní tisk č. 206, obsahující návrhy změn daňových zákonů, mezi jinými i zákona o DPH.“¹⁵⁹

„Zákon o DPH sestává z 269 bodů navržených změn plus přechodná ustanovení.“¹⁶⁰

4.2.1 Změny v ZDPH v roce 2019

Dne 21. 12. 2018 byl ve 3. čtení Poslaneckou sněmovnou schválen „daňový balíček 2019“, jehož součástí je i ZDPH. Vzhledem k tomu, že „daňový balíček“ bude Senát projednávat 30. ledna 2019, lze jeho vyhlášení ve Sbírce zákonů očekávat v únoru nebo v březnu 2019 a nabytí účinnosti většiny změn od 1. 3. nebo 1. 4. 2019. Rozsah změn v ZDPH bude značně rozsáhlý, Poslanecká sněmovna schválila 269 bodů změn a 16 přechodných ustanovení.¹⁶¹

Změny v ZDPH lze rozdělit na implementaci změn, které vycházejí z obměny legislativy EU, které se týkají především uplatnění DPH osobami, které poskytují služby na dálku osobám nepovinným k dani z jiných členských států EU. Změny účinné od 1. 1. 2019 plynoucí ze Směrnice EU o DPH je možné od 1. 1. 2019 aplikovat, aniž by byl „daňový balíček 2019“ již přijat. Dále se jedná o věcné změny, jako je např. zaokrouhlování DPH, nová úprava základů daně a daně u nedobytných pohledávek. Poslední okruh změn se týká režimu přenesení daňové povinnosti, kdy „daňový balíček“ doplní § 104 ZDPH odst. 5 tak, aby nebylo možno

¹⁵⁸ Stát v roce 2018 hospodařil s přebytkem 2,9 miliardy korun, dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/pokladni-plneni-sr-33898> dne 7. 1. 2019

¹⁵⁹ Přípravované změny v zákoně o DPH pro rok 2019, dostupné z <https://www.daneprolidi.cz/aktualita/pripravovane-zmeny-v-zakone-o-dph-pro-rok-2019-top.htm> dne 30.1.2019

¹⁶⁰ Přípravované změny v zákoně o DPH pro rok 2019, dostupné na <https://www.daneprolidi.cz/aktualita/pripravovane-zmeny-v-zakone-o-dph-pro-rok-2019-top.htm> dne 30.1.2019

¹⁶¹ Daňový balíček 2019, dostupné na <https://www.behounek.eu/l/danovy-balicek-2019/> dne 21. 1. 2019

správce daně daňovému subjektu počítat úrok z prodlení, jestliže plátce daně přijme zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, z kterého mu vznikla povinnost přiznat daň např. v únoru 2019 a toto zdanitelné plnění omylem vykáže až v daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2019.¹⁶²

Pokud v průběhu roku 2019 nastane v rámci novely zákona o elektronické evidenci tržeb účinnost novely ZDPH, dojde tak ke snížení dosavadní sazby DPH ze základní sazby 21% nebo první snížené sazby 15% na durhou sníženou sazbu 10% u vybraných služeb a pitné vody dodávané vodovodem. Tímto se vytváří prostor pro případné snížení či nezvyšování spotřebitelských cen. Jedná se např. o následující služby:

- „*úprava a rozvod vody prostřednictvím sítí (vodné, resp. jeho část),*“
- „*odvádění a čištění odpadních vod včetně ostatních služeb souvisejících s těmito činnostmi (stočné),*“
- „*stravovací služby a podávání nápojů,*“
- „*služby čištění vnitřních služeb prostor prováděné v domácnostech,*“
- „*služby mytí oken prováděné v domácnostech,*“
- „*domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany,*“
- „*drobné opravy obuvi, kožených výrobků, oděvů, textilních výrobků a jízdních kol,*“
- „*kadeřnické a holičské služby.*“¹⁶³

V důsledku legislativní změny, která byla zveřejněna dne 17. 1. 2019 ve Sbírce zákonů, dochází ke snížení sazby DPH u pozemní a vodní pravidelné hromadné dopravy cestujících a jejich zavazadel z 15% sazby DPH na 10% sazbu. Tato novela nabývá účinnosti dne 1.2.2019. Pozemní a vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel je tak nově převedena do přílohy č. 2a (dříve příloha č.2)¹⁶⁴

¹⁶² Tamtéž

¹⁶³ Přehled nejdůležitějších změn v gesci Ministerstva financí pro rok 2019, dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/prehled-nejdulezitejsich-zmen-v-gesci-mi-33702> dne 21. 1. 2019

¹⁶⁴ Upozornění na zavedení aplikace 10% sazby daně z přidané hodnoty u hromadné pravidelné přepravy osob, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2019/upozorneni-na-aplikaci-10-sazby-dane-z-p-9548> dne 21. 1. 2019

4.2.2 Režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge)

Dne 28. 6. 2018 uvedla ministryně financí Alena Šilerová pro Lidové noviny, „že široké uplatnění přenesené daňové povinnosti při výběru DPH patří k prioritám České republiky od roku 2014. Plošný reverse charge spolu s kontrolním hlášením a EET jsou základními stavebními kameny úspěšné reformy výběru daní a ve vzájemné synergii mohou znásobit svůj účinek.“¹⁶⁵

Návrh umožňující použití plošného reverse charge byl první legislativní návrh, který Česká republika za dobu svého členství v EU prosadila. Přestože reverse charge je spolehlivým nástrojem proti karuselovým podvodům a tento návrh byl předložen již v roce 2016, ministři financí se na něm zatím neshodli. Do konce roku 2015 byl v ČR zaveden reverse charge již na ta sektorová odvětví, na která to legislativa EU umožnila, ale ukázalo se, že karuselové podvody jsou až příliš rychlé a flexibilní na to, aby bylo možné předpovídat, v jakém sektoru se dále objeví. Z tohoto důvodu Česká republika stále usiluje o zavedení plošného reverse charge za přísných podmínek a na dobu asi tří až pěti let.¹⁶⁶

4.3 Boj státu s daňovými úniky

Dle vyjádření Martina Janečka bývalého ředitele Generálního finančního ředitelství klesly daňové úniky na DPH ze 71 miliard korun na 66 miliard korun v roce 2015. V roce 2018 by daňové úniky měly klesnout na částku 43 miliard korun.¹⁶⁷

Pro boj s daňovými úniky zejména v oblasti DPH a spotřební daně byla dne 15. 6. 2014 zahájena činnost Daňové Kobry.¹⁶⁸ Ke dni 1. 1. 2017 byl zřízen Finanční analytický úřad (dále jen „FAÚ“), který svou činností navázal na svého předchůdce Finanční analytický útvar Ministerstva financí. FAÚ převzal funkci finanční zpravodajské jednotky.¹⁶⁹

¹⁶⁵ Vzdát boj o reverse charge nemůžeme, dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/vzdat-boj-o-reverse-charge-nemuzeme-32337> dne 30. 1. 2019

¹⁶⁶ Tamtéž

¹⁶⁷ Úniky na DPH podle finanční správy klesají, dostupné z https://www.irozhlas.cz/ekonomika/danove-uniky-dan-z-pridane-hodnoty-eet_1809091735_kro dne 28. 1. 2019

¹⁶⁸ Daňová Kobra startuje, dostupné z <http://www.cz dane.cz/blog/danova-kobra-startuje/> dne 24. 1. 2019

¹⁶⁹ Výroční zpráva FAÚ za rok 2017, dostupné z http://www.financnianalytickyurad.cz/download/FileUploadComponent-1519645003/1523605640_cs_vyrocní_zprava_fau_2017.pdf dne 22. 1. 2019

4.3.1 Daňová Kobra

Daňová Kobra je společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové tohoto týmu společně vedou boj proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to zejména v oblasti DPH a spotřební daně. Zásadním úkolem tohoto týmu je zabezpečení správného výběru daní, postih pachatelů, kteří nezákonně získali finanční prostředky a jejich návrat finančních prostředků do státního rozpočtu.¹⁷⁰

V roce 2017 Daňová Kobra zachránila pro státní rozpočet 1 410 mil. Kč, z toho v rámci Centrální Kobry 761 mil. Kč a v rámci Regionální Kobry 649 mil. Kč. Z důvodu zavedených opatření Finanční správou na organizovanou trestnou činnost došlo v roce 2017 poprvé od založení Daňové Kobry k dílčímu poklesu výslednosti její činnosti.¹⁷¹

V polovině června 2018 oslavil tým Daňové Kobry čtvrté výročí existence. Od svého vzniku Daňová Kobra zachránila 10,4 miliardy korun. Za prvních pět měsíců roku 2018 Daňová Kobra uchránila více než 1,5 miliardy korun. Mezi nejzávažnější a nejúspěšnější akce Daňové Kobry patří např. akce Topas, ve které bylo obviněno 18 osob z krácení daní při obchodování s pohonnými hmotami se škodou cca 1,4 miliardy korun, dále pak akce Tygr, kdy byla způsobena škoda za zhruba 1,2 miliardy korun, a byly obviněny čtyři osoby z neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů DPH při obchodování s fiktivním zbožím.¹⁷²

Tabulka 4: Nejúspěšnější zásahy Daňové Kobry

Rok	Název akce	Přibližná výše škody v mil. Kč
2014	Othello	650
2015	Topas	1400
2016	Tygr	1200
2017	Stone	415
2018	Bentley	75

Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: převzato z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/Danova-Kobra-oslavila-ctvrte-narozeniny-9256> dne 21.1.2019

¹⁷⁰ O daňové kobře, dostupné z <http://www.danovakobra.cz/> dne 21. 1. 2019

¹⁷¹ Výroční zpráva Finanční správy za rok 2017, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2017.pdf 29. 1. 2019

¹⁷² Daňová kobra oslavila čtvrté narozeniny, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/Danova-Kobra-oslavila-ctvrte-narozeniny-9256> dne 21. 1. 2019

Jedním z případů, kdy v roce 2018 spolupráce pracovníků týmu Daňová Kobra přinesla své ovoce, je akce s krycím názvem MIDI. V rámci této akce bylo zahájeno trestní stíhání pěti mužů, kteří byli obviněni z kráčení daně. Tito muži se pokusili vylákat na státu „vratku DPH“ tím způsobem, že si v zahraničí založili obchodní společnost, kterou potom v České republice registrovali k DPH. V daňovém přiznání, podaném krátce po této registraci, vykázali obchody se zbožím či službami v řádech stovek miliónů korun. Pracovníky Finanční správy ve spolupráci s Národní centrálou proti organizovanému zločinu bylo prokázáno, že tyto obchody nikdy neproběhly, tak jak byly formálně deklarovány a že byly zatíženy daňovým podvodem na DPH. Bylo tak tedy zabráněno vyplacení nadměrného odpočtu ve výši více než 52 miliónů korun a byly tak účinně ochráněny fiskální zájmy státu.¹⁷³

4.3.2 Finanční analytický úřad

Hlavním úkolem Finančního analytického úřadu (FAÚ) je výkon funkce generálního státního orgánu pro sběr a analýzu podezřelých obchodů. Podezřelý obchod znamená, že se jedná o obchod, kdy se jeho účastníci snaží legalizovat finanční prostředky, které pocházejí z trestné činnosti nebo jsou tyto finanční prostředky určeny k financování terorismu. Zákonem definované osoby, jako jsou zejména banky a další úvěrové instituce oznamují FAÚ podezřelé obchody. Cílem analytické činnosti FAÚ je podání trestního oznámení nebo předání informací především Finanční správě, Celní správě a Policii České republiky.¹⁷⁴

FAÚ se významnou měrou podílel na případě rozsáhlé daňové trestné činnosti vyšetřované týmem Daňové Kobry. Jednalo se o případ kráčení daní prostřednictvím řetězce společností působících v oblasti úklidových služeb. K trestné činnosti docházelo vytvářením fiktivních obchodů souvisejících s poskytováním nerealizovaných služeb. Předpokládaná způsobená škoda dosahuje přibližně 135 miliónů Kč. FAÚ se na případě podílel po celou dobu šetření a věnoval se zejména transakční analýze a lokalizaci nelegálního výnosu. Bylo zajištěno několik nemovitostí a finanční prostředky na účtech i v hotovosti v celkové hodnotě cca 18 miliónů Kč.¹⁷⁵

¹⁷³ Kobra zabránila vyplacení více než 52 miliónů korun, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/Kobra-zabranila-vyplaceni-vice-nez-52-milionu-kc-9396> 22. 1. 2019

¹⁷⁴ Analýza, FAÚ MF ČR, dostupné z <http://www.financnianalytickyurad.cz/analyticka-cinnost/analiza.html> dne 22. 1. 2019

¹⁷⁵ Tiskové zprávy, FAÚ MF ČR, dostupné z <http://www.financnianalytickyurad.cz/o-uradu.html> dne 23.1.2019

4.3.3 Spolupráce Finančního analytického úřadu a Daňové Kobry

Jak již bylo výše uvedeno FAÚ se významnou měrou podílí na potírání daňové trestné činnosti. V této oblasti FAÚ spolupracuje se všemi složkami Daňové Kobry. Přestože FAÚ není oficiálně z taktických a legislativních důvodů součástí Daňové Kobry podílí se zcela zásadně na její činnosti. Vzhledem k tomu, že v České republice není reálně možno páchat daňovou trestnou činnost bez využití českých bankovních účtů, zaměřuje se FAÚ na odhalování daňových podvodů v rámci bankovního systému. FAÚ si tak vzal za úkol nastavit systém detekce podezřelých obchodů takovým způsobem, aby byl schopen odhalit konkrétní případy vytváření karuselových řetězců za účelem neoprávněného uplatnění odpočtu DPH, nepřiznání a neodvedení DPH apod. Nyní lze konstatovat, že původní zadání bylo naplněno a že daňovou trestnou činností se skutečně daří úspěšně odhalovat. V případě, že FAÚ zjistí podezření ze spáchání trestného činu, podává trestní oznámení Policejnímu prezídiu.¹⁷⁶ V tabulce níže je uveden počet trestních oznámení podaných FAÚ v letech 2014 – 2017, částka zajištěných finančních prostředků a způsobených škod:

Tabulka 5: Počet trestních oznámení podaných FAÚ v letech 2014-2017

Rok	Počet trestních oznámení	Zajištěné prostředky v Kč	Způsobená škoda v Kč*
2014	18	436 897 365,06	2 227 564 277,50
2015	23	58 904 731,93	1 937 657 915,44
2016	16	100 065 316,00	684 783 723,37
2017	15	80 293 652,84	949 886 723,53
Celkem	72	676 161 065,83	5 799 892 639,84

*Způsobenou škodu není možné v době podání trestního oznámení vždy vyčíslit, jedná se tedy o sumu u případů, kde vyčíslena byla, přičemž skutečná škoda je pravděpodobně mnohem vyšší.

Zdroj: Finanční analytický úřad

Zpracování: převzato z http://www.financnianalytickyurad.cz/download/FileUploadComponent-1519645003/1523605640_cs_vyrocnizprava_fau_2017.pdf dne 23.1.2019

4.4 Daňový podvod

Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden článek obchodního řetězce (dodavatel) neodvede určitou část DPH (jedná se o tzv. chybějící daň) a další článek (odběratel)

¹⁷⁶ Výroční zpráva FAÚ za rok 2017, dostupné z http://www.financnianalytickyurad.cz/download/FileUploadComponent-1519645003/1523605640_cs_vyrocnizprava_fau_2017.pdf dne 23. 1. 2019

předmětnou daň čerpá za nestandardních okolností (uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám). Judikatura českých soudů v tomto případě vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie.¹⁷⁷

4.4.1 Judikatura Evropského soudního dvora

Vědomá účast na podvodu nebo nevědomá nedbalost

Ve vztahu k vědomé účasti na podvodu nebo nevědomé nedbalosti je Evropský soudní dvůr (dále jen „ESD“) toho názoru, že osobě povinné k dani, která by věděla nebo by musela vědět, že se přijetím určitého plnění podílí na plnění, které je zasaženo daňovým únikem na DPH, může být uplatněný nárok na odpočet DPH odepřen.¹⁷⁸

Nevědomému účastníkovi na podvodu je možno odepřít právo na odpočet DPH např. na základě rozsudku ESD C-285/11 ze dne 6. 12. 2012 ve věci Bonik, ve kterém se uvádí, „že přiznání nároku na odpočet lze osobě povinné k dani odmítnout pouze za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnutí služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH.“¹⁷⁹

Jak vyplývá z rozsudku ESD ze dne 6. 7. 2006 C-439/04 a C-440-04 ve spojených věcech Alex Kittel a Recolta Recycling samotná existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby byl daňovému subjektu nárok na odpočet daně nepřiznán. Musí být zkoumány objektivní okolnosti, na základě kterých je konstatováno, že daňový subjekt o podvodu věděl, respektive vědět měl a mohl.¹⁸⁰

¹⁷⁷ SEJKORA, T., *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru EU*, s. 57 - 58

¹⁷⁸ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 477

¹⁷⁹ Rozsudek Soudního dvora ze dne 6.12.2012, věc C-285/11, dostupné z <https://www.codexisuno.cz/53W#117> dne 26. 1. 2019

¹⁸⁰ Kittel a Recolata Recycling, dostupné z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1551707422849&uri=CELEX:62004CJ0439> dne 26. 1. 2019

Na základě judikatury se v praxi ujal tzv. „Axel Kittel test“, jehož původcem je britská daňová správa. V rámci důkazního řízení musí být zodpovězeny 4 následující otázky:

1. „Existuje k dnešnímu dni daňová újma státu?“
2. „Pokud ano, je daňová újma důsledkem podvodného jednání?“
3. „Pokud ano, byly předmětné obchodní transakce spojeny s tímto podvodným jednáním?“
4. „Pokud ano, musel vědět či věděl o tomto spojení daňový subjekt?“¹⁸¹

Jestliže jsou všechny 4 otázky zodpovězeny kladně, může být daňový subjekt postižen odepřením nároku na odpočet daně. Správce daně musí unést důkazní břemeno a prokázat daňovému subjektu účast na daňovém podvodu.¹⁸²

V případě zjištění objektivních okolností, ze kterých vyplývá, že daňový subjekt věděl, respektive vědět měl a mohl, že se účastní plnění zasaženého daňovým podvodem, lze po něm požadovat, aby přijal taková obchodní opatření, kterými by zajistil svou neúčast na podvodu. „Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem... (Rozsudek ESD C-80/11 a C-142/11 ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid).¹⁸³

„Otázka, v jakých případech jsou splněna objektivní kritéria, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se jedná o daňový únik, nebyla Evropským soudním dvorem jasně zodpovězena. Stanovení takových kritérií náleží v zásadě národní správě daní, přičemž tato kritéria nesmějí být přemrštěná.“¹⁸⁴

¹⁸¹ Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH, dostupné z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/specifika-dokazovani-v-danovem-rizeni-ve-vztahu-k-ucasti-na-podvodu-dph> dne 26. 1. 2019

¹⁸² Tamtéž

¹⁸³ Rozsudek soudního dvora 21. června 2012, dostupné z <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8892596> dne 26. 1. 2019

¹⁸⁴ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 477

Příklady vědomé účasti na podvodu nebo nedbalosti:

1. *Osoba A nakoupí u osoby B zboží. Osoba A ví, že má osoba B platební potíže a že osoba B příslušnou daň z přidané hodnoty nevykáže a nezaplatí.*
2. *Osoba A nakoupí u osoby B zboží za neobvykle nízkou cenu. Osoba B vykáže pouze polovinu realizovaného obrátu, osobě A je toto známo.*
3. *Zdání je stejné jako v situaci 2., osoba B však vykáže celou výši realizovaného obrátu a uplatní si nárok na odpočet daně z fingovaného daňového dokladu, což je osobě A známo.*

V příkladu 1 osoba A věděla, že osoba B má platební potíže a že příslušnou daň neodvede. Osobě A muselo být jasné, že se účastní daňového podvodu.

V příkladech 2 a 3 vždy osoba B zkrátala DPH. V příkladu 2 je plnění přímo zasaženo podvodem, jelikož osoba B vykazala pouze polovinu obrátu a osobě A je toto známo. Nárok na odpočet daně nemůže být v takovémto případě uplatněn. V příkladu 3 chybí úzká vazba na daňový podvod, dle judikatury ESD však nárok na odpočet nemůže být uplatněn, jelikož možnost jeho uplatnění nemůže záviset na tom, jakým způsobem byl daňový podvod proveden. V tomto případě je odběrateli celkový koncept daňového podvodu znám.¹⁸⁵

Nevědomá účast na podvodu

Dle rozsudku ESD C-354/03 ze dne 12. 1. 2016 ve spojených věcech Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd. nesmí být nárok na odpočet daně na vstupu odepřen osobám, které o podvodném jednání nevěděly, nebo vědět nemohly.¹⁸⁶

4.4.2 Judikatura nejvyššího správního soudu ČR

Jak již bylo uvedeno výše, co se týká podvodu na DPH judikatura Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen „NSS“) vychází z judikatury ESD.

V rozsudku NSS 1 Afs 37/2012-50 ze dne 10. 10. 2012 ve věci Primossa dospěl soud k závěru, že daňový subjekt neprokázal přijetí dodávek zlata od svého dodavatele a že mohl vědět, že se svými obchody se zlatem účastní obchodů, které jsou zatíženy podvodem na DPH. NSS mimo jiné uvedl, že *„je zřejmé, že stěžovatelka obchoduje minimálně*

¹⁸⁵ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 477 - 478

¹⁸⁶ WAKOUNIG, M., KINDL, C., BERGER, W., *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*, s. 477

nestandardním způsobem. Její bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobilý doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy (...), nikdy nebylo prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem obchodovaného zlata, ani odkud zlato pochází (...), na počátku obchodování s dodávkami zlata stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plní povinnost podávat daňová přiznání, bez úhrady DPH.“ NSS nemá žádných pochyb o tom, že předmětný způsob obchodování odpovídá obchodování v řetězci, který je zasažen podvodem na DPH.¹⁸⁷

Také v rozsudku NSS 2 Afs 15/2014-59 ze dne 10. 6. 2015 ve věci E.ON Energie dospěl soud k závěru, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým obchodováním s emisními povolenkami podílí na podvodu na DPH a že nezajistil opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zamezení daňových podvodů. NSS mimo jiné uvedl, že „za nestandardní pokládá Nejvyšší správní soud také způsob, jakým stěžovatelka své obchody s emisními povolenkami uskutečňovala, tedy že pasivně vyčkávala do doby, než jí její dodavatelé s nabídkou odkupu emisních povolenek osloví, přičemž s dodavateli jednala pouze telefonicky, nikoli osobně.¹⁸⁸

4.5 Postupy při správě daní

Základní procesní normou správy daní je Zákon č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle tohoto zákona „*správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“¹⁸⁹

„Postupem se rozumí postup správce daně vedoucímu k základnímu cíli správy daní, tedy ke správnému vyměření a zjištění daně. Správce daně se na rozdíl od daňového subjektu musí řídit postupy, které mu vyměřuje zákon. Mezi základní postupy patří:“

- „*vyhledávací činnost,*“
- „*vysvětlení,*“
- „*místní šetření,*“

¹⁸⁷ Rozsudek jménem republiky ve věci PRIMOSSA, a.s. a Finančním ředitelstvím pro hl.m.Prahu, dostupné z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0037_1Afs_120_20121022020051_prevedeno.pdf dne 27. 1. 2019

¹⁸⁸ Rozsudek jménem republiky ve věci E.ON Energie, a.s. a Finančnímu odvolacímu ředitelství, dostupné z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0015_2Afs_1400059_20150622152759_prevedeno.pdf dne 27. 1. 2019

¹⁸⁹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 70

- „zajištění věci a její propadnutí,“
- „postup k odstranění pochybností,“
- „daňová kontrola.“¹⁹⁰

4.5.1 Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností (dále jen „POP“) je správcem daně využíván, jestliže má správce daně pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Daňový subjekt je správcem daně vyzván, aby tyto údaje opravil, doplnil, popř. doložil.¹⁹¹

V roce 2017 byl POP nejčastěji využíván v oblasti DPH. Z celkového počtu POP jich bylo na DPH provedeno 60,7%. V důsledku POP bylo v roce 2017 oproti hodnotám vykázaným daňovými subjekty dosaženo změn ve výši 4,1 mld. Kč. Méně závažné nedostatky a nesrovnalosti Finanční správa v posledních letech řeší s daňovými subjekty neformálními prostředky, tj. telefonicky, emailem nebo SMS.¹⁹²

Tabulka 6: Přehled o počtu a výsledcích POP v letech 2013-2017 (v tis. Kč)

Rok	Počet ukončených POP	Počet ukončených POP s rozdílem	Změna v důsledku POP	
			Daňová povinnost	Nadměrný odpočet
2013	12 213	5 484	2 876 534	-1 713 981
2014	16 522	8 312	4 755 414	-1 526 874
2015	17 672	10 011	7 459 754	-3 105 244
2016	13 493	7 552	4 193 994	-678 862
2017	8 898	5 304	2 555 284	-545 691
Celkem	68 798	36 663	21 840 980	-7 570 652

Zdroj: Finanční správa ČR
Zpracování: Vlastní

4.5.2 Daňová kontrola

Daňová kontrola je významným nástrojem k prověření výše daně tvrzené daňovým subjektem. V průběhu daňové kontroly má správce daně poměrně široké pravomoci.¹⁹³

¹⁹⁰ Správa daní – daňový řád, dostupné z <http://www.fucik.cz/temata/sprava-dani-danovy-rad/> dne 29.1.2019

¹⁹¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 82

¹⁹² Výroční zpráva Finanční správy za rok 2017, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2017.pdf dne 29. 1. 2019

¹⁹³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, s. 85

V posledních letech přetrvává trend, kdy je institut daňové kontroly využíván ještě před vyměřením daně a kdy jsou POP z důvodu časově náročného dokazování převáděny do daňových kontrol. Pracovníci Finanční správy stále častěji při kontrolní činnosti využívají kontrolní hlášení, jejichž kvalitní analýzou se daří odhalovat i velmi sofistikované daňové podvody. V průběhu daňových kontrol jsou odhalovány stále složitější daňové podvody založené na podvodných řetězcích. V tomto ohledu se pozitivně projevuje spolupráce Finanční správy s Celní správou a Policií ČR. Nejvíce daňových kontrol je prováděno právě na DPH.¹⁹⁴

Tabulka 7: Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol v letech 2013-2017 (v tis. Kč)

	Počet subjektů*	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol
2013	534 643	10 228	7 033 203
2014	541 361	11 565	8 259 054
2015	542 101	10 130	13 660 791
2016	582 991	8 507	12 454 914
2017	543 481	6 712	10 388 494
Celkem	2 744 577	47 142	51 796 456

*Počet subjektů aktivních ve sledovaném období

Zdroj: Finanční správa ČR
Zpracování: Vlastní práce

5. Diskuse a výsledky

Daň z přidané hodnoty je z hlediska fiskálního nejvýznamnějším příjmem státního rozpočtu. Na celkových příjmech státního rozpočtu se DPH v letech 2012 – 2018 podílí v průměru 19,86%. Podíl DPH na státním rozpočtu se rok od roku zvyšuje. Zatímco v roce 2012 se DPH na státním rozpočtu podílí částkou 200 mld. Kč, v roce 2018 je to již částka 279 mld. Kč. V roce 2017 připadalo z celostátního výnosu DPH 69,68% státnímu rozpočtu, změnou rozpočtového určení daní od 1. 1. 2018 byl tento podíl na celostátním výnosu DPH snížen na 67,5% ve prospěch krajů a obcí.

Také vývoj inkasa DPH má stoupající tendenci. V roce 2013 bylo na DPH inkasováno celkem 308 300 mil. Kč a v roce 2017 381 435 mil. Kč. Pozitivní dopad na vývoj inkasa DPH má

¹⁹⁴ Výroční zpráva Finanční správy za rok 2016, dostupné na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2016.pdf dne 30. 1. 2019

zavedení institutu kontrolního hlášení v roce 2016, dále pak režim přenesení daňové povinnosti a ručení za nezaplacenou daň (jedná se o opatření proti daňovým únikům). V roce 2018 činily celkové příjmy státního rozpočtu 1 403,92 mld. Kč a podíl DPH na státním rozpočtu byl oproti roku 2017 vyšší o 13 mld. Kč, tj. o 4,9%.

V České republice jsou v současné době uplatňovány tři sazby daně. Základní sazba DPH je od 1. 1. 2013 21%. Dále jsou uplatňovány dvě sazby snížené, a to 10% a 15%. S účinností od 1. 2. 2019 nabývá účinnosti novela ZDPH na základě, které dochází ke snížení sazby DPH u pozemní a vodní pravidelné hromadné cestujících a jejich zavazadel z 15% sazby DPH na 10% sazbu. Další možné snížení sazeb DPH u vybraných služeb a pitné vody dodávané vodovodem nastane, pokud v průběhu roku 2019 vstoupí v účinnost další novela ZDPH. Snížením těchto sazeb bude vytvořen prostor pro případné snížení či nezvyšování spotřebitelských cen.

Významným problémem současné doby, co se týká DPH, jsou daňové úniky na DPH, které dosahují značných rozměrů. Právní úprava DPH je nastavena tak, že v případě, když v rámci subdodavatelského řetězce jedna osoba neodvede daň a další si ji nároku, jedná se o daňový únik, při kterém dochází k nesrovnalostem ve veřejném rozpočtu. Jedním z nejpropracovanějších daňových podvodů je tzv. kolotočový (karuselový) obchod. V České republice je tento daňový podvod velice obvyklý a dochází při něm ke značnému krácení státního rozpočtu. Vzhledem k tomu, že český právní řád pojem kolotočový (karuselový) podvod nezná, používá Nejvyšší správní soud ČR tento pojem ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie.

Jako nástroje k potírání daňových úniků na DPH byly do ZDPH zavedeny instituty, jako je kontrolní hlášení, ručení za nezaplacenou daň a kontrolní hlášení. Vzhledem k tomu, že režim přenesení daňové povinnosti spočívá v tom, že v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby přechází povinnost přiznat daň z dodavatele na odběratele, funguje tento režim ne jako prevence proti daňovému úniku, ale slouží přímo k jeho znemožnění. V současné době se Česká republika na poli Evropské unie snaží k prosazení celoplošného režimu přenesení daňové povinnosti, alespoň po dobu tří až pěti let. Zavedení celoplošného režimu by mohlo pomoci státům Evropské unie, které jsou více postiženy daňovými podvody. Mezi tyto státy patří i Česká republika. Dalším institutem je ručení za nezaplacenou daň, které bylo do českého ZDPH zavedeno na základě článku 205 Směrnice o DPH a znamená, že za odvod

daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Při uplatnění systému společného a nerozdílného ručení musí být uplatněna zásada právní jistoty a přiměřenosti. Institut kontrolního hlášení byl do ZDPH zaveden s účinností od 1. 1. 2016. Smyslem tohoto institutu je to, že správce daně průběžně získává přehled o odběratelsko-dodavatelských vztazích jednotlivých daňových subjektů.

Pro boj s daňovými úniky byl státem zřízen tým Daňové Kobry a Finanční analytický útvar (FAÚ). Daňová Kobra a FAÚ se významnou měrou podílejí na potírání daňové trestné činnosti. Od svého vzniku Daňová Kobra uchránila již 10,4 miliardy korun a za prvních pět měsíců roku 2018 to je více než 1,5 miliardy korun. Daňová Kobra a FAÚ spolu např. spolupracovali na případu krácení daní prostřednictvím řetězce společností působících v oblasti úklidových služeb (předpokládaná škoda dosahuje 135 mil. Kč). V průběhu let 2014 – 2017 podalo FAÚ celkem 77 trestních oznámení, přičemž bylo zajištěno celkem 676 161 065,83 Kč finančních prostředků a byla vyčíslena způsobená škoda v celkové výši 5 799 892 639,84 Kč. Nejvíce trestních oznámení bylo podáno v roce 2015, a to 23, částka zajištěných finančních prostředků je největší v roce 2014, a to 436 897 35,06 Kč a největší způsobená škoda byla v roce 2015, a to 2 227 564 277,50 Kč.

Základní procesní normou správy daní je daňový řád. Nejvýznamnějšími a nejrozšířenějšími postupy při správě daní je postup k odstranění pochybností (POP) a daňová kontrola. Zatímco POP slouží k rychlému odstranění nesrovnalostí nebo neúplností v daňovém přiznání, daňová kontrola slouží ke složitějšímu a důkladnějšímu prokazování. Jak POP tak daňová kontrola jsou v posledních letech prováděny převážně na DPH. V roce 2017 bylo z celkového počtu POP 60,7% provedeno na DPH. Ze získaných údajů vyplývá, že celkem bylo v letech 2013 – 2017 ukončeno 68 798 POP, z toho bylo ukončených POP s rozdílem na dani 36 663, změna daňové povinnosti v důsledku POP činí celkem 21 841 mil. Kč. Zatímco v roce 2013 představoval počet ukončených POP 12 213, v roce 2017 je to pouze 8 898 ukončených POP. Tento pokles je způsoben tím, že v posledních letech je často namísto POP využívána daňová kontrola ještě před vyměřením daňové povinnosti a dále z toho důvodu, že jsou POP z časové a důkazní náročnosti překlápěny do daňových kontrol. U daňových kontrol si můžeme všimnout toho, že v roce 2013 bylo na DPH celkem provedeno 10 228 daňových kontrol s doměrkem 7 023 mil. Kč a v roce 2017 bylo oproti roku 2013 provedeno pouze 6 712 kontrol, ale s doměrkem 10 388 mil. Kč. Tento trend je pravděpodobně způsoben důkladnou analýzou kontrolních hlášení, která umožňuje odhalování stále složitějších daňových úniků.

5.1 Návrhy na zamezení podvodů na DPH

Podvody na DPH vznikají pravděpodobně proto, že podvádět se vyplácí. Vzhledem k tomu, že základní sazba DPH činí 21%, je možný zisk z případného podvodu na DPH vysoký a riziko dopadení je relativně nízké. Jedním ze způsobů možného zamezení podvodů na DPH by tedy bylo zavedení nižší sazby DPH. Dalším možným opatřením je změna legislativy a to v tom smyslu, že za nezaplacenou daň by u všech obchodů ručil, jak dodavatel, tak odběratel, a to nejen v případě, že je jim prokázán podvod na DPH. Jednou z dalších možností je pozastavení vyplácení nadměrných odpočtů, např. u nových plátců DPH. Důležitým aspektem je neustálé vzdělávání pracovníků Finanční správy a jejich vybavení kvalitními moderními technologiemi, aby byli schopni stále se vyvíjející daňové podvody rychle a efektivně odhalit a postihnout.

6. Závěr

Zákon o dani z přidané hodnoty vstoupil v České republice v účinnost 1. 1. 1993, do této doby byla používána daň z obratu. Největší změnou tato právní úprava prošla v roce 2004 po vstupu České republiky do Evropské unie. Základním dokumentem o harmonizaci DPH v členských státech EU je Šestá směrnice 77/388/EHS, na základě které byl ZDPH harmonizován s předpisy EU.

DPH řadíme mezi daně ze spotřeby a její největší výhodou je její neutralita. Mezi největší nevýhody patří administrativní nákladnost fungování této daně, a to jak pro stát, tak pro daňové poplatníky.

Současný právní rámec je bohužel velmi náchylný k podvodům na DPH a některými daňovými subjekty je hojně zneužíván. Největším problémem jsou tzv. kolotočové (karuselové) podvody, které využívají systém odvodů a následných nároků na odpočet daně. Tento podvod spočívá v tom, že jeden z obchodníků daň neodvede a druhý si ji nárokuje. Vzhledem k tomu, že je DPH nejvýznamnější složkou státního rozpočtu, snaží se stát těmto podvodům zabránit. K zabránění daňovým podvodům byla do ZDPH postupně implementována různá opatření, mezi která patří režim přenesení daňové povinnosti, ručení za nezaplacenou daň a kontrolní hlášení. Zejména díky institutu kontrolního hlášení se státu daří alespoň v nějaké míře tyto podvody eliminovat.

Nedílnou součástí boje proti daňovým únikům je spolupráce Finanční správy s Daňovou Kobrou a Finančním analytickým úřadem. Díky této spolupráci bylo již zabráněno škodám v několika miliónech korun.

Dle současné judikatury je podvodem na DPH situace, kdy není jedním článkem předmětného obchodního řetězce odvedena DPH a další článek si tuto DPH nárokuje za nestandardních okolností. Vzhledem k tomu, že ZDPH nezná pojem daňový podvod, vychází v tomto případě judikatura českých soudů z judikatury Evropského soudního dvora. Dle této judikatury musí správce daně daňovému subjektu prokázat, že obchodoval za nestandardních obchodních zvyklostí a že dle objektivních skutečností věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH.

Nejvyužívanějším postupem při správě daní je postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. **Tyto postupy zaznamenaly v posledních letech několik změn. Vzhledem k tomu, že postupy k odstranění pochybností jsou z procesních důvodů převáděny do daňových kontrol (kde má správce daně více pravomocí), klesl celkový počet ukončených postupů k odstranění pochybností. Další změnou je pokles počtu ukončených daňových kontrol, ale s větším daňovým doměrkem.**

Jak je již uvedeno výše, vzhledem k tomu, že možný zisk z případného podvodu na DPH (základní sazba 21%) je relativně vysoký a možnost dopadení nízká, podvádět se vyplácí. Jedním z návrhů na zlepšení této situace je zavedení nižší sazby DPH. Dalším možným opatřením je změna legislativy a to v tom smyslu, že za nezaplacenou daň by u všech obchodů ručil, jak dodavatel, tak odběratel, a to nejen v případě, že je jim prokázán podvod na DPH. Jednou z dalších možností je pozastavení vyplácení nadměrných odpočtů, např. u nových plátců DPH. Důležitým aspektem je neustálé vzdělávání pracovníků Finanční správy a jejich vybavení kvalitními moderními technologiemi, aby byli schopni stále se vyvíjející daňové podvody rychle a efektivně odhalit a postihnout.

Závěrem je nutno dodat, že díky zavádění nových legislativních opatření, jako je zejména kontrolní hlášení, a díky spolupráci Finanční správy s Daňovou Kobrou a Finančním analytickým úřadem se situace v boji s daňovými úniky stále zlepšuje.

7. Seznam použitých zdrojů

- 1) HRŮŠOVÁ, R. BENDA, V. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*, Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2016. ISBN 978-80-7273-176-3.
- 2) KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.
- 3) MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2018: úplná znění platná k 1. 1. 2018*. Praha: Garada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7.
- 4) PITNER, L. BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1. 7. 2017*. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-089-8.
- 5) VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2018*, 1. VOX a.s., 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.
- 6) WAKOUNIG, M. KINDL, C. BERGER, W. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-83-8.
- 7) Kompetence a činnosti FS, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>.
- 8) Rozsudek Nejvyššího správního soudu, dostupné z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0181_9Afs_1400034_20150525_104231_prevedeno.pdf.
- 9) Kolotočové podvody v Česku, dostupné z <https://www.investigace.cz/kolotocove-podvody-v-cesku/>.
- 10) Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH, dostupné z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/specifika-dokazovani-v-danovem-rizeni-ve-vztahu-k-ucasti-na-podvodu-dph>.
- 11) Informace GFŘ k institutu ručení č.j.:3308/13/7001-21002-012287, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruceni>.
- 12) Státní rozpočet, dostupné z <https://www.penize.cz/statni-rozpocet>.
- 13) Informace o činnosti FS za rok 2017, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2017>.
- 14) Stát v roce 2018 hospodařil s přebytkem 2,9 miliardy korun, dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/pokladni-plneni-sr-33898>.

- 15) Přípravované změny v zákoně o DPH pro rok 2019, dostupné z <https://www.daneprolidi.cz/aktualita/pripravovane-zmeny-v-zakone-o-dph-pro-rok-2019-top.htm>.
- 16) Přehled nejdůležitějších změn v gesci Ministerstva financí pro rok 2019, dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/prehled-nejdulezitejsich-zmen-v-gesci-mi-33702>.
- 17) Upozornění na zavedení aplikace 10% sazby daně z přidané hodnoty u hromadné pravidelné přepravy osob, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2019/upozorneni-na-aplikaci-10-sazby-dane-z-p-9548>.
- 18) Vzdát boj o reverse charge nemůžeme, dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/vzdat-boj-o-reverse-charge-nemuzeme-32337>.
- 19) Úniky na DPH podle finanční správy klesají, dostupné z https://www.irozhlas.cz/ekonomika/danove-uniky-dan-z-pridane-hodnoty-eet_1809091735_kro.
- 20) Daňová Kobra startuje, dostupné z <http://www.cz dane.cz/blog/danova-kobra-startuje/>.
- 21) Výroční zpráva FAÚ za rok 2017, dostupné z http://www.financnianalytickyyurad.cz/download/FileUploadComponent-1519645003/1523605640_cs_vyrocn_i_zprava_fau_2017.pdf.
- 22) O daňové kobře, dostupné z <https://www.danovakobra.cz/>.
- 23) Daňová kobra oslavila čtvrté narozeniny, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/Danova-Kobra-oslavila-ctvrte-narozeniny-9256>.
- 24) Kobra zabránila vyplacení více než 52 miliónů korun, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/Kobra-zabranila-vyplaceni-vice-nez-52-milionu-kc-9396>.
- 25) Analýza, FAÚ MF ČR, dostupné z <http://www.financnianalytickyyurad.cz/analyticka-cinnost/analyza.html>.
- 26) Tiskové zprávy, FAÚ MF ČR, dostupné z <http://www.financnianalytickyyurad.cz/o-uradu.html>.
- 27) Rozsudek Soudního dvora ze dne 6.12.2012, věc C-285/11, dostupné z <https://www.codexisuno.cz/53W#!17>.
- 28) Kitel a Recolata Recysling, dostupné z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1551707422849&uri=CELEX:62004CJ0439>.

- 29) Rozsudek soudního dvora 21. června 2012, dostupné z <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8892596>.
- 30) Rozsudek jménem republiky ve věci PRIMOSSA, a.s. a Finančním ředitelstvím pro hl.m.Prahu, dostupné z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0037_1Afs_120_20121022020051_prevedeno.pdf.
- 31) Rozsudek jménem republiky ve věci E.ON Energie, a.s. a Finančnímu odvolacímu ředitelství, dostupné z http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0015_2Afs_1400059_20150622152759_prevedeno.pdf.
- 32) Správa daní – daňový řád, dostupné z <http://www.fucik.cz/temata/sprava-dani-danovy-rad/>.
- 33) Výroční zpráva Finanční správy za rok 2017, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2017.pdf.
- 34) Výroční zpráva Finanční správy za rok 2016, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2016.pdf.