



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

# **Daňové podvody v oblasti daně z přidané hodnoty**

Vypracoval: Bc. Tereza Koutová

Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2024



# JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2022/2023

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Tereza KOUTOVÁ  
Osobní číslo: E22360  
Studijní program: N0488A050006 Finance a účetnictví  
Téma práce: Daňové podvody v oblasti daně z přidané hodnoty  
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

### Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Identifikovat principy fungování daňových úniků a podvodů u daně z přidané hodnoty se zaměřením na karuselové podvody. Součástí je vymezení možností firem, jak karuselové podvody identifikovat a vyhnout se jim.

Rámcová osnova:

1. Daňové úniky a podvody u daně z přidané hodnoty.
2. Odhady výše daňových úniků a podvodů na dani z přidané hodnoty.
3. Nástroje správce daně pro řešení a prokazování daňových podvodů.
4. Metodika identifikace a řešení karuselových podvodů u daně z přidané hodnoty.
5. Vymezení fungování karuselových podvodů.
6. Postupy řešení karuselových podvodů.
7. Prevence před zapojením firmy do karuselových podvodů.

Rozsah pracovní zprávy: 50-60 stran

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam doporučené literatury:

European Commission (2023). *Tax information Communication database. Taxation and Customs Union*. [online]. Dostupné: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/>.

European Commission (2012). *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*. Brusel: European Commission. [online]. Dostupné: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/>.

Kobík, J., Kohoutková, A. (2016). *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.

Marková, H. (2022). *Daňové zákony. Úplní znění k 1. 1. 2022*. Praha: Grada.

Šefčík, M. (2018). *Karuselové podvody*. Praha: Leges.

Vančurová, A., Láchová, L. a Zídková, H. (2022). *Daňový systém ČR 2022*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s.

Odborné časopisy a články.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **1. března 2023**  
Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2024**

  
**doc. RNDr. Zuzana Dvořáková Lišková, Ph.D.**  
děkanka

JIP  
UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
E: FAKULTA  
LS  
Studentská 13 (26)  
370 05 České Budějovice

  
**doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.**  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2023

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracoval/a samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to – v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne

.....

Bc. Tereza Koutová

## **Poděkování**

Ráda bych touto cestou vyjádřila poděkování Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za její cenné rady, doporučení a trpělivost při vedení mé diplomové práce. Taktéž bych chtěla poděkovat pracovníkům Finanční správy za vstřícnost, ochotu a pomoc při získání potřebných informací a podkladů.

# Abstrakt

## Tax Fraud in the Field of Value Added Tax

Name and surname: Bc. Tereza Koutová

Field of study: Finance and accountancy

University: University of South Bohemia in České Budějovice

Faculty: Faculty of Economics

Year of study: 2

The aim of this diploma thesis is to identify the principles of tax evasion and fraud in value added tax with a focus on carousel fraud. Furthermore, the thesis focuses on defining the possibilities for firms to identify and avoid carousel fraud.

Literature search focuses on areas related to value added tax fraud and areas that are necessary to understand the issue. Furthermore, the thesis contains a more detailed description of carousel frauds and a definition of their functioning. The most common method of estimating the amount of tax evasion and value added tax fraud, and possible ways of solving carousel fraud are presented. The last part of the literature review is devoted to the tools used by the tax administration to identify and prove tax fraud.

The practical part of the thesis first focuses on the development of the VAT gap within the EU and the Czech Republic. The next part presents a case study analysis of carousel fraud. The analysis focuses on the tax administration's approach to the individual elements of the carousel fraud and the cash flow that results from the carousel fraud for each of the individual elements of the fraud. A subsequent analysis of the amounts that the tax authority could charge to the entities will then allow an assessment of whether or not the entities involved in the carousel fraud are profitable. Finally, the thesis discusses the possible prevention of companies from engaging in carousel fraud.

**Key words:** Tax Fraud, Value Added Tax, VAT, Carousel Fraud, Tools and Prevention of Tax Fraud, Reverse Charge, VAT Control statement.





# Obsah

1	Úvod.....	3
2	Literární přehled .....	5
2.1	Daň z přidané hodnoty (DPH) .....	5
2.1.1	Základní pojmy u DPH.....	6
2.1.2	Sazby u DPH.....	11
2.2	Harmonizace DPH .....	12
2.2.1	Právní úprava harmonizace DPH.....	12
2.2.2	Mezinárodní spolupráce při správě daní .....	13
2.3	Daňové podvody .....	15
2.3.1	Daňový únik vs. daňová optimalizace .....	16
2.3.2	Stínová ekonomika .....	17
2.3.3	Daňové podvody u daně z přidané hodnoty.....	18
2.3.4	Členění daňových podvodů u daně z přidané hodnoty .....	20
2.3.5	Faktory ovlivňující riziko podvodů na DPH.....	22
2.4	Karuselové podvody .....	23
2.4.1	Vymezení fungování karuselových podvodů .....	24
2.4.2	Jednotlivé články karuselového podvodu .....	26
2.4.3	Karuselové podvody s účastí subjektu mimo EU .....	27
2.5	Odhady výše daňových úniků a podvodů na dani z přidané hodnoty .....	28
2.6	Řešení karuselových podvodů .....	30
2.6.1	Technologická (administrativní) řešení .....	30
2.6.2	Strukturální řešení.....	34
2.6.3	Ostatní řešení .....	37
2.7	Nástroje správce daně pro identifikaci a prokazování karuselových podvodů 42	
2.7.1	Metodika identifikace a řešení karuselových podvodů.....	42

2.7.2	Prokazování karuselových podvodů.....	44
3	Metodika a cíl práce .....	50
3.1	Cíl práce .....	50
3.2	Metodika.....	50
4	Praktická část.....	53
4.1	Vývoj mezery na DPH .....	53
4.1.1	Vztah mezi počtem plátců DPH a výší daňové mezery na DPH .....	56
4.1.2	Vztah mezery na DPH a hrubého domácího produktu (HDP).....	58
4.1.3	Vliv zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb (EET) na mezeru na DPH.....	62
4.1.4	Úspěšnost vymáhání nedovolené daně .....	63
4.2	Analýza karuselového podvodu .....	65
4.2.1	Analýza cash flow jednotlivých článků karuselového podvodu .....	67
4.2.2	Postup finanční správy u jednotlivých článků podvodu.....	71
4.2.3	Vyhodnocení profitu ze zapojení do karuselového podvodu.....	77
4.3	Prevence a boj proti karuselovým podvodům .....	78
4.3.1	Prevence před zapojením firmy do karuselových podvodů .....	78
4.3.2	Boj proti karuselovým podvodům na úrovni EU .....	80
5	Závěr.....	85

# 1 Úvod

**Daň z přidané hodnoty (DPH)** představuje univerzální daň ze spotřeby. Dotýká se tak cen většiny zboží a služeb a hraje velmi výraznou roli v daňovém systému nejen České republiky. Jedná se o daň, která je povinná ve všech státech Evropské unie a která je tedy značně harmonizována, ať už v oblasti předmětu daně nebo daňových sazeb. V České republice pak představuje nejvyšší daňový příjem, který plní státní rozpočet.

Daň z přidané hodnoty je však náchylná k četným formám daňových úniků, což s sebou přináší zavádění nových nástrojů, metod a technologií, které by umožňovaly objem daňových úniků omezit, ať už se jedná o nástroje preventivní, jejichž cílem je únikům předcházet, či represivní. Jednotlivé státy Evropské unie uplatňují různé nástroje, přičemž se řídí evropským právem, a to právě z důvodu značné harmonizace DPH. Konstrukce DPH usnadňuje daňové podvody zejména větším počtem sazeb, kdy může být plnění úmyslně, ale i neúmyslně zařazeno do špatné kategorie, jejich výši, která může vést k neochotě subjektů daň odvést, nebo četnými výjimkami, které ztěžují administraci i kontrolu. Nejčastější formy daňových podvodů, se kterými se lze setkat výlučně u DPH, jsou neoprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH v případech, kdy nárok nevznikl či u nákupů pro vlastní potřebu, vydávaných jako součást ekonomické činnosti. Dále se lze setkat s vydáváním fiktivních faktur, firmami účelně založenými k jejich vydávání, nebo tzv. **karuselovými podvody**, nazývanými též jako kolotočové, kruhové podvody nebo podvody chybějícího obchodníka – Carousel Fraud, Missing Trader Fraud.

Právě karuselové podvody představují významnou část daňových úniků u DPH. Jedná se o úniky, které jsou provozovány organizovanými skupinami využívajícími osvobození od DPH při přeshraničním obchodování v rámci Evropské unie. A právě karuselové podvody jsou typem daňového podvodu, na který se tato diplomová práce zaměřuje.

Cílem této diplomové práce je tedy identifikovat principy fungování daňových úniků a podvodů u daně z přidané hodnoty se zaměřením na karuselové podvody. Dále se práce zaměřuje na vymezení možností firem, jak karuselové podvody identifikovat a vyhnout se jim.

Diplomová práce se skládá z literární rešerše a praktické části. **Literární rešerše** se věnuje oblastem, které se týkají daně z přidané hodnoty, daňových podvodů u daně z přidané hodnoty a oblastem, které jsou nutné k porozumění dané problematice. Dále práce obsahuje bližší popis karuselových podvodů a vymezení jejich fungování. Je zde

uveden nejčastější způsob odhadování výše daňových úniků a podvodů na dani z přidané hodnoty, možné způsoby řešení karuselových podvodů – řešení navrhovaná či zavedená. Poslední část literární rešerše se pak věnuje nástrojům, které využívá správce daně k identifikaci a prokazování daňových podvodů.

**Praktická část** diplomové práce se nejprve věnuje vývoji mezery na DPH v rámci EU a České republiky. Další část představuje analýzu případové studie karuselového podvodu. Analýza se zaměřuje na postup finanční správy u jednotlivých článků karuselového podvodu, ke kterým přistupuje samostatně, a na cash flow (CF), které je výsledkem karuselového podvodu u jednotlivých článků podvodu. Následná analýza částek, které by finanční úřad (FÚ) subjektům mohl doměřit, pak umožní zhodnotit, zda se subjektům zapojení do karuselového podvodu vyplatí či nikoli. V závěru se práce věnuje možné prevenci firem před jejich zapojením do karuselových podvodů a boji proti daňovým podvodům na úrovni Evropské unie.

Téma daňových úniků u daně z přidané hodnoty je stále aktuální a jedná se o poměrně významný problém v této oblasti, jak již bylo zmíněno, DPH tvoří nejvýznamnější složku daňových příjmů České republiky. V důsledku daňových podvodů dochází ke krácení těchto příjmů, o čemž vypovídá například právě mezera na DPH – VAT gap. Dle údajů Evropské komise (2022) byla v České republice v roce 2020 mezera na DPH ve výši 2 164 milionů EUR, což je méně oproti předcházejícímu roku, ale nad průměrem Evropské unie. Je zřejmé, že daňové podvody na DPH mají velký negativní vliv na výdaje státního rozpočtu, ale také na rozpočet Evropské unie, kam je část těchto příjmů odváděna. Daňové podvody představují také narušování veřejné soutěže.

## 2 Literární přehled

Literární přehled vysvětluje základní pojmy související s daňovými podvody u daně z přidané hodnoty a zabývá se oblastmi, které jsou nutné k jejímu porozumění.

### 2.1 Daň z přidané hodnoty (DPH)

Daň z přidané hodnoty je univerzální daní ze spotřeby, která nahradila v druhé polovině minulého století daň z obratu, jejímž velkým nedostatkem byla duplicitnost. Právě daň z přidané hodnoty spadá mezi daně vícefázové, které problémem duplicity při zdaňování vstupů odstraňují (Kubátová, 2018). V České republice (ČR) funguje od 1. 1. 1993. Upravuje ji zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Univerzálnost DPH spočívá v tom, že zasahuje téměř veškeré zboží a služby. DPH hraje výraznou roli nejen ve veřejných rozpočtech České republiky. Jedná se o daň, která je povinná ve všech členských státech Evropské unie (EU) a v rámci států Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) není zavedena jen ve Spojených státech amerických (Vančurová & Zídková, 2022).

Základním principem fungování je vybrat daň na každém stupni zpracování či distribuce, a to vždy z toho, co bylo k původní hodnotě přidáno, jak už vyplývá z názvu této daně. Jednoduše řečeno, výše daňové povinnosti se u každého plátce DPH stanovuje jako rozdíl DPH uplatněné z prodejů (výstupů) a DPH zaplacené z nákupů (vstupů) daného subjektu. Z hlediska účetnictví se náklady a výnosy vztažené k DPH časově nerozlišují, a tak se daň zahrnuje vždy do toho období, ve kterém nastala transakce, nikoli kam by se z účetního hlediska náklad/výnos zařadil (Vančurová & Zídková, 2022). DPH řadíme mezi daně nepřímé. Základní odlišností od přímých daní je, že DPH neodvádí „poplatník“, ale plátce, který daní není zatížen, přestože je povinen ji odvést správci daně. DPH zatěžuje až konečné spotřebitele, kteří nakupují statky a služby za cenu, do které je daň již zahrnuta (Šefčík, 2018).

Základní výhodou DPH je její neutralita, kdy nezvýhodňuje žádnou ekonomickou aktivitu. Dále tato daň umožňuje zdaňovat jak zboží, tak i služby a je vhodná pro použití v mezinárodním obchodě. Pozitivem je také velký vliv na příjmy veřejných rozpočtů (Šefčík, 2018). Mezi nevýhody DPH lze pak členit administrativně a politicky náročný přechod na systém daně z přidané hodnoty, administrativní nákladnost této daně, která vyplývá z množství plátců DPH a náročnosti účtování DPH, nebo obavy ze zvýšení inflace prostřednictvím růstu spotřebitelských cen (Kubátová, 2018).

Tabulka 1 - Mechanismus DPH (sazba 21 %)

článek	vstupy		výstupy		odvod DPH
	Cena bez DPH	DPH	Cena bez DPH	DPH	DPH výstupy - DPH vstupy
výrobce 1	-	-	50 000	10 500	10 500
výrobce 2	50 000	10 500	80 000	16 800	6 300
prodejce	80 000	16 800	100 000	21 000	4 200
celkem					<b>21 000</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurové & Zídkové, 2022

V tabulce 1 je znázorněn jednoduchý mechanismus DPH. Předpokládá se, že výrobce 1 k výrobě nepoužil žádné vstupy. Je zřejmé, že svůj výrobek prodá za 60 500 Kč, přičemž 10 500 Kč odvede správci daně. Výrobce 2 koupil výrobek za 60 500 Kč. Tato částka je včetně DPH, která již byla odvedena prvním výrobcem. Druhý výrobce pak prodá tento výrobek v ceně 96 800 Kč, přičemž odvede správci daně DPH ve výši 6 300 Kč, jako rozdíl DPH na výstupu (16 800) a DPH na vstupu (10 500). Jedná se o částku, která odpovídá 21 % z přidané hodnoty, tedy z 30 000 Kč. Prodejce výrobek koupí za 96 800 Kč a prodá jej za 121 000 Kč. 100 000 Kč získá prodejce pro sebe a částka DPH je ve výši 21 000 Kč. Prodejce správci daně odvede opět rozdíl mezi DPH na výstupu a DPH na vstupu – 4 200 Kč.

### 2.1.1 Základní pojmy u DPH

#### Vstupy a výstupy

Pod pojmem vstup se v oblasti daně z přidané hodnoty rozumí nákup. Jedná se tedy o veškeré nákupy určené pro produkci či prodej, tedy přijatá plnění. DPH, která je při těchto nákupech zaplacená se označuje jako DPH na vstupu. Na druhé straně existuje v této oblasti pojem výstup, který představuje prodeje neboli uskutečněná plnění. Daň, která byla prostřednictvím těchto prodejů vybrána, se označuje jako DPH na výstupu (Vančurová & Zídková, 2022).

#### Zdaňovací období

Zákon o DPH definuje zdaňovací období jako kalendářní měsíc. Může však dojít ke změně zdaňovacího období, a to z kalendářního měsíce na kalendářní čtvrtletí. Takovéto rozhodnutí může učinit plátců DPH jen v případě, že jeho obrát<sup>1</sup> za předcházející

<sup>1</sup> Zákon č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty definuje obrát jako souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jedná-li se o úplaty za zdanitelné

kalendářní rok nepřesáhl 10 milionů Kč. Další podmínkou je, že se nejedná o **nespolehlivého plátce**<sup>2</sup>, nejedná se o skupinu a danou změnu musí správci daně oznámit nejpozději do konce ledna daného kalendářního roku (Marková, 2022).

### **Předmět daně a zdanitelné plnění**

**Předmětem daně** z přidané hodnoty je dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, dále pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu, které je uskutečněno v tuzemsku osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou, která není povinna k dani, dále se jedná o pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu, a to osobou nepovinnou k dani, a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku (Ledvinková et al., 2016).

**Zdanitelným plněním** se pak rozumí plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně. Jedná se tedy o plnění, u kterých dojde k uplatnění daně na výstupu, která se odvádí správci daně (Ledvinková et al., 2016). Aby uskutečněné plnění podléhalo dani, musí splňovat určité podmínky – musí být za **úplatu**, je poskytnuto **osobou povinnou k dani** v rámci její **ekonomické činnosti** a **místo plnění je v tuzemsku** (Vančurová & Zídková, 2022). Zákon o DPH považuje za ekonomickou činnost takovou činnost výrobců, obchodníků nebo osob poskytujících služby, která je provozována za účelem získávání pravidelných příjmů (Marková, 2022).

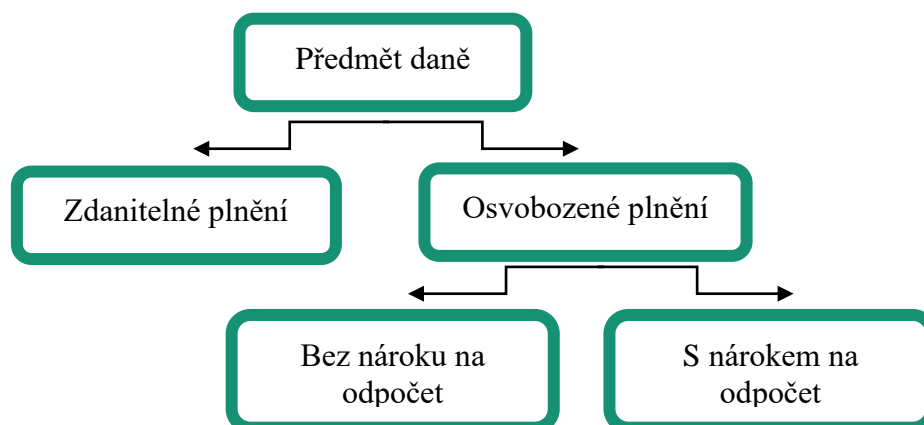
Ze schématu 1 je zřejmé, že vedle zdanitelných plnění, která splňují základní rysy uvedené výše, existují ještě osvobozená plnění. **Osvobozená plnění** jsou plnění, která jsou předmětem daně, ale osoba povinná k dani z takového plnění není povinna odvádět daň na výstupu (Vančurová & Zídková, 2022). Podle toho, zda může dojít k odpočtu daně na vstupu či nikoli, se rozlišují dva druhy osvobozených plnění – s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet.

---

plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

<sup>2</sup> Dle § 106a zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty se jedná o plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti týkající se správy daní.

Schéma 1 - Druhy plnění u DPH



Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurové & Zídkové, 2022

**Osvobozená plnění s nárokem na odpočet** jsou plnění, u kterých nedochází k uplatnění daně na výstupu při jejich poskytování, ale je zde možnost uplatnit odpočet daně z přijatých plnění souvisejících s poskytovanými plněními (Ledvinková et al., 2016). Tato plnění jsou většinou poskytována osobám v jiných členských státech EU nebo ve třetích zemích. Výskyt těchto plnění souvisí zejména s dodržováním principu přednostního zdanění v zemi spotřeby (Vančurová & Zídková, 2022). Zákon o DPH tato plnění uvádí v § 64 až 71h a jsou jimi například:

- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64),
- pořízení zboží z jiného členského státu (§ 65),
- vývoz zboží (§ 66),
- poskytnutí služby do třetí země (§ 67) a další (Marková, 2022).

**Osvobozená plnění bez nároku na odpočet** představují plnění, u kterých nedochází k uplatnění daně na výstupu při jejich poskytování, ale zároveň zde není nárok na uplatnění odpočtu daně na vstupu (Ledvinková et al., 2016). Vyskytují se zejména při poskytování plnění tuzemským osobám a jsou zákonem taxativně vyjmenována. Důvodem je snaha o nezvyšování jejich ceny (Vančurová & Zídková, 2022). V zákoně o DPH jsou vymezena § 51 až 62 a jsou jimi například:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- finanční činnosti (§ 54), penzijní činnosti (§ 54a), pojišťovací činnosti (§ 55),
- dodání nemovité věci (§ 56),
- nájem nemovité věci (§ 56a),
- výchova a vzdělávání (§ 57) a další (Marková, 2022).



## **Základ daně**

Dle zákona o DPH se základem daně rozumí „*vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění.*“ Jestliže dojde k přijetí úplaty ještě před uskutečněním zdanitelného plnění, považuje se za základ daně tato částka snížená o daň (Marková, 2022). Zjednodušeně lze říci, že základem daně je ve většině případů cena plnění (zboží či služby). Součástí základu daně mohou být i spotřební daně, vedlejší výdaje (balné, přepravné) nebo materiál poskytnutý v ceně služby (Vančurová & Zídková, 2022).

## **Odpočet daně**

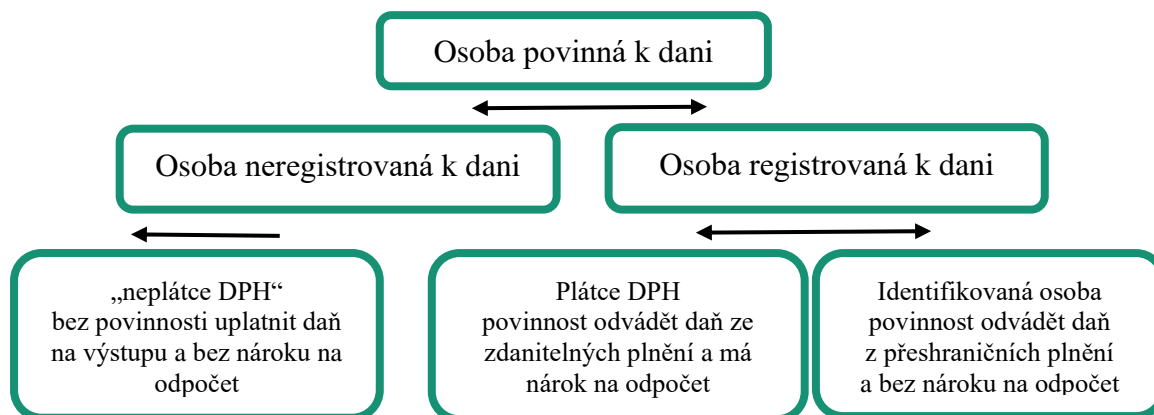
Za odpočet daně se považuje upravená daň na vstupu, přičemž daň za zdaňovací období je dána rozdílem daně na výstupu a odpočtem daně za dané zdaňovací období. Odpočet daně musí být menší nebo roven dani na vstupu. Ne vždy lze odečíst celou daň na vstupu (Vančurová & Zídková, 2022). V případě, že je daň na výstupu nižší než je odpočet daně, výsledná daň se označuje jako **nadměrný odpočet**. Nadměrný odpočet představuje pohledávku daňového subjektu vůči státu. Na druhé straně, pokud daň na výstupu převyšuje odpočet daně, budeme výsledný rozdíl označovat jako **vlastní daň**. Daňový subjekt má tak závazek vůči státu a daň odvádí správci daně.

## **Daňové subjekty**

Daňovými subjekty u DPH jsou osoby povinné k dani. Jejich členění je znázorněno ve schématu 2. Dle zákona o DPH § 5 je osobou povinnou k dani osoba samostatně uskutečňující ekonomickou činnost nebo skupina. Tou se pak rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a (Marková, 2022). Přestože koneční spotřebitelé platí DPH v ceně nakupovaného zboží a služeb, jedná se o osoby nepovinné k dani. Je dobré si uvědomit, že například fyzická osoba podnikatel může být osobou povinnou k dani, a to v případě, kdy nakupuje zboží a služby v rámci své ekonomické činnosti, ale také osobou k dani nepovinnou, a to v případě, kdy zboží a služby nakupuje pro svou osobní potřebu. Některé osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku mohou být osvobozeny od uplatňování daně na výstupu, vzhledem ke svému malému obratu nebo nepatrným plněním. Tyto osoby se označují jako neplátcí DPH a nejsou registrováni k dani. Osoby

povinné a registrované k dani pak zahrnují plátce DPH a identifikované osoby (Vančurová & Zídková, 2022).

Schéma 2 - Osoby povinné k dani



Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurové & Zídkové, 2022

### Plátce DPH

Dle zákona o DPH je plátcem „osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 2 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.“ Plátcem se daňový subjekt stává prvním dnem druhého měsíce, který následuje po měsíci, v němž došlo k překročení stanoveného obratu a disponuje přiděleným daňovým identifikačním číslem (DIČ) (Marková, 2022). Plátcem je tedy osoba povinná k dani, která je k dani také registrována a odvádí daň ze všech uskutečňovaných zdanitelných plnění. **Pouze plátce DPH** jako jediný disponuje **možností odpočtu daně**. Povinností plátce DPH je registrovat se u příslušného finančního úřadu do 15 dnů od skončení měsíce, ve kterém byl překročen registrační limit (Vančurová & Zídková, 2022).

### Identifikovaná osoba

Dle zákona o DPH je identifikovanou osobou „osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně“ (Marková, 2022). Jsou to tedy osoby povinné k dani, u nichž nedošlo k překročení limitu pro plnou registraci k DPH. Takovéto osoby uskutečňují plnění v rámci jiných členských států EU a odvádějí DPH jen z přijatých přeshraničních plnění. Identifikovaná osoba na rozdíl od plátce DPH **nemá nárok na odpočet daně**. Jako identifikovaná osoba se subjekt registruje do 15 dnů ode dne přijetí

či poskytnutí služby nebo při překročení hodnoty pořízeného zboží. Identifikovanou osobou se však stává již ke dni uskutečnění daného plnění (Vančurová & Zídková, 2022).

### 2.1.2 Sazby u DPH

Sazby u daně z přidané hodnoty podléhají harmonizaci dle EU. Směrnice Rady EU stanovuje, že jednotlivé členské státy mají základní sazbu daně a dále jednu nebo dvě sazby snížené. U zdanitelného plnění v ČR lze v roce 2023 uplatnit základní sazbu ve výši 21 %, první sníženou sazbu ve výši 15 % a druhou sníženou sazbu ve výši 10 %. Od roku 2024 je pak možné uplatnit pouze 2 sazby, a to základní sazbu ve výši 21 % a sníženou sazbu ve výši 12 %. Pokud si osoba není jistá, do jaké sazby její zdanitelné plnění spadá, může požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení určení sazby daně u zdanitelného plnění. Zboží a služby, na které se vztahuje první snížená sazba DPH, nalezneme v Příloze č. 3 k zákonu č. 235/2004 Sb. Jedná se například o potraviny a nealkoholické nápoje, rostliny, zdravotnické potřeby nebo dětské sedačky. Zboží a služby, na které lze uplatit 10 % sazbu daně, jsou uvedeny v Příloze č. 3a k zákonu č. 235/2004 Sb. Jedná se například o kojeneckou výživu, pitnou vodu nebo knihy (Marková, 2022). Od roku 2024 jsou pak veškerá plnění podléhající snížené sazbě uvedena v Příloze č.2 k zákonu č. 235/2004 Sb. Existence snížených sazeb bývá odůvodňována sociálními a sociálně kulturními aspekty, neboť do těchto sazeb spadají potraviny, zdravotnické potřeby a další nezbytné statky. Dále zde můžeme najít zboží a služby, které jsou prospěšné životnímu prostředí či veřejnému zdraví.

Tabulka 2 - Sazby DPH v ČR - historický vývoj

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

Zdroj: Vlastní zpracování dle DPH - Sazby daně z přidané hodnoty (n.d.)

Z tabulky 2 lze vidět, že základní sazba DPH v ČR od roku 2004 stále roste. Stejný trend lze pozorovat i u snížené sazby daně, přičemž v roce 2015 došlo k zavedení dvou snížených sazeb. Od roku 2015 se sazby nezměnily až do roku 2024. Od ledna tohoto

roku jsou v platnosti pouze dvě sazby DPH, a to základní sazba a jedna snížená sazba ve výši 12 %.

Přehled sazeb DPH v jednotlivých členských státech EU je uveden v Příloze 1 této práce. Nejnižší základní sazbu DPH nalezneme v Lucembursku s hodnotou 17 %. Naopak nejvyšší sazba lze najít v Dánsku, Chorvatsku nebo Švédsku, a to ve výši 25 %. Česká republika se tak pohybuje ve středu uplatňovaných sazeb.

## **2.2 Harmonizace DPH**

Jak už bylo zmíněno výše, oblast DPH je silně harmonizována ze strany EU. Harmonizace představuje spolupráci při správě daní na základě dohod a mezinárodních předpisů. Jedná se o proces, ve kterém dochází k postupnému sblížování daňových soustav jednotlivých členských států podle společných pravidel. Předmětem harmonizace jsou zejména nepřímé daně (DPH a spotřební daně), které vstupují na vnitřní trh EU, neboť hlavním cílem harmonizace je vytvoření a zajištění fungování jednotného vnitřního trhu, který je založen na volném pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu. Společný systém DPH by měl zároveň vést k neutralitě v hospodářské soutěži vzhledem k daňovému zatížení obdobného zboží a služeb (Široký, 2018).

### **2.2.1 Právní úprava harmonizace DPH**

**První směrnice 67/227/EHS** se týkala nahrazení systému daně z obrátu daní z přidané hodnoty. Jednotlivé členské státy musely přijmout právní úpravu týkající se DPH nejpozději do 1. ledna roku 1970. Jako hlavní příčiny přechodu na systém DPH byly uvedeny – vytvoření společného trhu s poctivou hospodářskou soutěží, používání právních předpisů, které nebudou narušovat hospodářskou soutěž a volný pohyb zboží a služeb nebo zrušení zdaňování při dovozu a vracení daně při vývozu při obchodování mezi členskými státy (Široký, 2018). Soudní dvůr EU také ve směrnici zakotvil zákaz zavedení v jednotlivých členských státech jiné nepřímé daně, která by DPH mohla konkurovat (Šefčík, 2018).

**Druhá směrnice 67/228/EHS** se zabývala vymezením předmětu daně a definovala pojmy jako zdanitelné plnění, území státu, dodání zboží či poskytnutí služby. Směrnice dále stanovila možnost uplatňovat různé sazby daně. Jednotlivé členské státy byly oprávněny v rámci národní legislativy přijímat zvláštní opatření v souvislosti s bojem s daňovými podvody. Tuto směrnici pak v roce 1977 nahradila Šestá směrnice (Široký, 2018).

V rámci třetí, čtvrté a páté směrnice došlo k prodloužení časových limitů pro zavedení daně z přidané hodnoty v některých členských státech, jako byla Belgie či Itálie. Hlavním důvodem byl strach z nenaplnění veřejných rozpočtů (Šefčík, 2018).

**Šestá směrnice 77/388/EHS** představovala další krok harmonizace DPH. Touto směrnicí došlo ke zrušení zdaňování dovozu, ale také došlo k zavedení financování Evropských společenství z vlastních zdrojů, které vycházejí z výnosů z DPH v jednotlivých členských státech. Roku 2006 došlo ke zrušení této směrnice z důvodu četných novelizací a úprav a jejímu nahrazení Směrnicí Rady 2006/112/ES (Široký, 2018).

Významným dokumentem byla také **směrnice 91/680/EHS**, která zrušila daňové hranice mezi členskými státy, nebo **směrnice 92/77/EHS**, která za účelem sjednocení sazeb DPH stanovila existenci dvou sazeb – základní a snížené sazby, přičemž došlo také ke stanovení minimální výše těchto sazeb (Široký, 2018).

**Směrnice Rady 2006/112/ES** ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty představuje základní dokument harmonizace v oblasti DPH. V rámci 15 hlav a 12 příloh je vymezen předmět daně, územní působnost, základ daně nebo okamžik uskutečnění zdanitelného plnění (Široký, 2018). Stanovuje minimální výši základní sazby DPH, což je 15 %, a minimální výši snížené sazby DPH, což je 5 %. Dále vymezuje zboží a služby, které mohou podléhat sníženým sazbám (Příloha III této směrnice) nebo být od DPH osvobozeny. V průběhu času dochází ke změnám v rozsahu zboží a služeb, na které mohou být snížené sazby uplatňovány. K tomuto účelu slouží zejména **Směrnice Rady (EU) 2022/542**. V současnosti je zde snaha neustále systém DPH modernizovat a zvyšovat jeho odolnost vůči daňovým podvodům, a to zejména prostřednictvím digitalizace tohoto systému (Angerer, 2023).

**Směrnice Rady 2008/117/ES** přispěla k rozšíření boje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Touto směrnicí došlo k rozšíření mechanismu přenesené daňové povinnosti, čímž se místo plnění přesouvá do země spotřeby. **Směrnice Rady 2013/42/EU a 2013/43/EU** jsou dalšími dokumenty, jež se zabývají omezením daňových úniků u DPH (Široký, 2018).

### 2.2.2 Mezinárodní spolupráce při správě daní

V důsledku boje proti daňovým únikům dochází k neustálému rozvíjení spolupráce při správě daní na mezinárodní úrovni, a to zejména prostřednictvím výměny informací. Výměna informací může probíhat na základě žádosti, spontánně nebo automaticky.

Mezinárodní výměnou informací se v praxi zabývá Finanční správa České republiky. Právní úprava mezinárodní spolupráce je zakotvena v mezinárodních smlouvách, ale také ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Jedná se například o Dohody o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA - Tax Information Exchange Agreement) nebo Úmluva OECD a Rady Evropy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (Ministerstvo financí ČR, 2023).

- **Výměna informací na základě žádosti**

Dle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní se jedná o situaci, kdy členský stát vyčerpal své vlastní zdroje informací nebo by jejich získání ohrozilo cíl správy daní. V tomto případě může dožádat kontaktní místo<sup>3</sup> jiného státu o poskytnutí informací či provedení úkonů, které se týkají správy daní.

- **Automatická výměna informací**

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů definuje automatickou výměnu informací jako *„pravidelné a systematické poskytování předem určených informací ústředním kontaktním orgánem kontaktnímu místu jiného státu, které probíhá v pravidelných obdobích bez předchozí žádosti.“* Předmětem této výměny informací jsou informace, které oznamují finanční instituce, nadnárodní skupiny podniků, zprostředkovatelé přeshraničních uspořádání, nebo provozovatelé platform.

- **Výměna informací z vlastního podnětu**

Dle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní členský stát poskytne informace z vlastního podnětu kontaktnímu místu jiného státu, jestliže důvodně předpokládá, že v jiném státě může dojít ke zkrácení daně, jestliže došlo ke snížení daně nebo osvobození od daně, které může vést ke zvýšení daňové povinnosti subjektu v jiném státě, jestliže subjekty podnikají přes různé státy a může dojít ke snížení daně v některém z těchto států a v obdobných situacích.

- **Zpětná vazba**

Zákon o mezinárodní spolupráci také uvádí, že stát, který poskytl informace na žádost nebo z vlastního podnětu může žádat o sdělení, jakým způsobem byly tyto informace

---

<sup>3</sup> Dle zákona č. 164/2013 Sb., je kontaktním místem jiného státu se pro účely tohoto zákona rozumí orgán příslušný k provádění mezinárodní spolupráce v souladu s příslušným předpisem Evropské unie upravujícím správní spolupráci v oblasti daní nebo na základě mezinárodní smlouvy.

využity. V případě automatické výměny informací pak dochází k předání sdělení o využití těchto informací minimálně jednou ročně formou domluvenou mezi státy.

- **Účast při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně**

Stát může dožádat kontaktní místo jiného státu o možnost účasti správce daně za účelem mezinárodní spolupráce v úkonu, dílčího řízení nebo jiného postupu, a to i na dálku, připouští-li to jejich povaha. Na základě tohoto dožádání může být správce daně přítomen, klást otázky, nahlížet do spisů nebo pořizovat kopie písemností (Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů).

- **Provádění souběžných daňových kontrol**

Kontaktní místa dvou států mohou provádět souběžnou daňovou kontrolu každý samostatně na svém území u daňových subjektů, na jejichž daňové povinnosti sdílí společný zájem (Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů).

- **Doručování písemností**

Kontaktní místo jednoho státu může dožádat kontaktní místo jiného státu také o doručení rozhodnutí či jiných písemností souvisejících s daněmi, přičemž jejich doručení se řídí pravidly daňového řádu (DŘ) (Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů).

## 2.3 Daňové podvody

Základním pojmem vyskytujícím se v této diplomové práci je daňový podvod. Za podvod je dle zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku obecně považováno jednání, při kterém subjekt „sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, čímž způsobí na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou.“ Pojem daně je nejčastěji charakterizován jako povinná nenávratná zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, která je obvykle neúčelová a neekvivalentní. Oproti tomu zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád považuje za daň jakékoliv peněžité plnění, které je zákonem označováno jako daň, clo či poplatek (Marková, 2022).

**Daňový podvod** lze tedy charakterizovat jako jednání, které je v rozporu s daňovými nebo jinými právními předpisy a jehož cílem je snížení daňové povinnosti na úkor státu. Trestní zákoník pak za daňové trestné činy považuje činy uvedené v § 240 - § 246. Daně z přidané hodnoty se však týkají pouze ustanovení § 240 (zkrácení daně, poplatku

a podobné povinné platby) a § 243 (nesplnění oznamovací povinnosti) zmíněného zákona. Neodvedení daně představuje dle trestního zákoníku zkrácení daně ve větším rozsahu nebo vylákání výhody týkající se této daně. U DPH by se tak jednalo o snížení DPH na výstupu anebo zvýšení odpočtu DPH (tedy DPH na vstupu).

Evropská komise (n.d.-a) považuje za daňový podvod formu úmyslného daňového úniku, kterou lze trestněprávně stíhat. Daňový podvod tak zahrnuje činnosti, jako je úmyslné předkládání nepravdivých prohlášení či falešných dokladů. Daňový únik pak popisuje jako nezákonná ujednání, při kterých dochází k zatajování nebo ignorování daňové povinnosti tak, že daňový subjekt zaplatí nižší daň, než je daň stanovená podle zákona. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že daňový podvod lze chápat jako podmnožinu daňových úniků.

Šefčík (2019) v souvislosti s pojmem daňového podvodu rozlišuje 3 pojmy, a to daňový delikt, daňový únik a daňovou kriminalitu. Co se týče daňového deliktu, jedná se o pojem nejširší a nejjobecnější, neboť zahrnuje jakékoliv porušení povinnosti stanovené daňovým předpisem. Oproti tomu daňový únik představuje nelegální minimalizaci daňové povinnosti. Jedná se tedy o snižování daňové povinnosti v rozporu s právními či daňovými předpisy. Daňová kriminalita pak zahrnuje činnosti, které jsou uvedeny výše v §240 – 245 trestního zákoníku. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že daňový delikt nemusí být vždy daňovým únikem a daňový únik nemusí být vždy daňovou kriminalitou.

### **2.3.1 Daňový únik vs. daňová optimalizace**

Jak bylo zmíněno výše, **daňový únik** (tax evasion) představuje nelegální minimalizaci daňové povinnosti. Nesmíme však tento pojem zaměňovat s legální minimalizací daňové povinnosti, **daňovou optimalizací**, která může mít podobu **daňové úspory či vyhnutí se dani** (tax avoidance).

Pokud se jedná o daňový únik, je to snaha o snížení daňové povinnosti, která je vždy v rozporu se zákonem. Při odhalení takového jednání dochází k uvalení sankcí – je trestněprávně postižitelné. V praxi existuje mnoho šedých zón, kde není hranice mezi legalitou a ilegalitou zcela jasně vytyčena a kontrolní úřad pak může danou situaci špatně kategorizovat (Slemrod & Yitzhaki, 2002).

Změny daňových zákonů vyvolávají různé reakce daňových subjektů. Na jedné straně jsou zde skutečné substituční reakce, které přicházejí jako reakce na změnu relativních cen prostřednictvím změn daňových zákonů a nutí daňové poplatníky změnit spotřební



koš. Tyto reakce lze přiřadit k pojmu daňové úspory. Na druhé straně jsou zde snahy o snížení daňového zatížení, aniž by došlo ke změně spotřebního koše. Příkladem může být využití služeb daňového odborníka, který upozorní na možnost reorganizace podniku nebo změnu činnosti tak, aby subjekt příslušnou daň platit nemusel. V tomto případě lze odkazovat na vyhýbání se dani (Slemrod & Yitzhaki, 2002).

V rámci daňové optimalizace se tedy subjekty snaží svoji daňovou povinnost minimalizovat v rámci zákona. **Daňové úspory** lze dosáhnout veškerými možnostmi minimalizace daňové povinnosti, které jsou stanovené zákonem. Jedná se o možnosti, které stanovil zákonodárce a se kterými daňový systém a veřejné rozpočty počítají. Stát se snaží prostřednictvím těchto možností daňový subjekt nasměrovat žádoucím směrem. Subjekt tak může legálně snižovat svůj základ daně nebo výslednou daň, a to prostřednictvím odečitatelných položek od základu daně, slev na dani, různých druhů osvobození od daně, uplatnění daňově uznatelných nákladů, ztrát minulých let nebo volby odpisů. Jedná se také o změnu spotřebního chování daňového subjektu, jak je zmíněno výše. Jde například o zboží, které je zatíženo selektivní spotřební daní, u kterého se subjekt rozhodne, že jej přestane užívat, čímž docílí daňové úspory.

Oproti tomu **vyhnutí se dani** představuje chování daňového subjektu, které využívá zákonodárcem nezamýšlených mezer a nesrovnalostí v zákonech. Cílem je minimalizace nebo eliminace daně, která by měla být dle zákona v jiném případě zaplácena (Evropská komise, n.d.-a). Daňové výhody z tohoto chování jsou jen dočasné, neboť dojde k odhalení těchto mezer a jejich nápravě, tak aby nedocházelo ke zbytečným finančním ztrátám. Vyhnutí se dani je forma daňové optimalizace, kdy se subjekt pohybuje v rámci zákona nebo na hranici se zákonem, avšak ve většině případů lze takové jednání považovat za nemorální.

### **2.3.2 Stínová ekonomika**

Daňové úniky jsou velmi úzce spjaty se **stínovou ekonomikou**. Stínová ekonomika je pojem, který zahrnuje ekonomické činnosti, které nejsou oficiálně podchyceny. Lze ji rozdělit na černou a šedou ekonomiku, přičemž černá ekonomika zahrnuje nelegální produkční a distribuční činnosti, jako je prodej kradeného zboží, prostituce nebo výroba, distribuce a prodej omamných látek, a šedá ekonomika zahrnuje činnosti, které jsou běžně legální, avšak jsou provozovány nezákonně, a to s cílem vyhnout se daním nebo jiným poplatkům. Příkladem může být vykazování zkreslených údajů, podnikání bez

identifikačního čísla osoby nebo obcházení předpisů na trhu práce. Chování, jež spadá do stínové ekonomiky pak lze odhalit dle různých vodítek, jako jsou například anomálie v hotovostních platbách daného subjektu, neboť právě platba v hotovosti poskytuje větší anonymitu (Feige, 2016). Stínová ekonomika není státem podporována, neboť část aktivit, které obsahuje, je v rozporu se zákonem. Dále narušuje hospodářskou soutěž, zkresluje oficiální statistiky a z těchto činností nejsou odváděny daně.

### 2.3.3 Daňové podvody u daně z přidané hodnoty

Právě daň z přidané hodnoty je spojována s daňovými podvody nejvíce. Definici **podvodu na dani z přidané hodnoty** lze najít v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50 v návaznosti na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, a to jako „*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.*“<sup>4</sup> Alshira'h & Lutfi (2023) popisují podvod u daně z přidané hodnoty jako situaci, kdy subjekt úmyslně poskytne daňovému úřadu nepravdivé či zavádějící informace, tak aby se vyhnul placení DPH, kterou dluží státu.

Stejně jako u jiných daní zde existuje celá řada forem daňových podvodů, které jsou přizpůsobeny zvláštní struktuře této daně a využívají příležitosti, které jim DPH poskytuje, zejména v rámci vyplácení systematických náhrad. To se ukázalo jako velmi atraktivní cíl pro sofistikované podvodníky a organizovaný zločin (Keen, 2007).

Problém v oblasti nedodržování předpisů u DPH lze najít v prostředí B2C (Business to Consumer), kdy spotřebitelům chybí motivace k vyžadování faktur při nákupech, což otevírá prostor pro daňové podvody ze strany podniků. Daňové podvody se vyskytují ale zejména v prostředí B2B (Business to Business), kdy se jedná o neoprávněné požadování vrácení daně na základě faktury dodavatele. Neoprávněné vratky daně mohou vyplývat ze skutečných nákupů zboží a služeb, které jsou však nepravdivě označeny jako vstupy,

---

<sup>4</sup> Definice vychází z judikatury Soudního dvora z rozsudků ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161 a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11

dále se může jednat o nesprávné vykazování osvobozených vstupů nebo o nákupy, které se vůbec neuskutečnily (Buettner & Tassi, 2023).

Hybka (2018) uvádí, že mezi nejčastější formy daňových podvodů u DPH patří neregistrace, vybraná, ale neodvedená daň, nevykazování veškerých tržeb, dovezené zboží nezahrnuté do daně, nesprávné zařazení zboží, fakturační mlýny nebo neoprávněné žádosti o vrácení daně.

Neoprávněné vrácení daně je mnohem snazší v rámci přeshraničního obchodu, kdy je uplatňován **princip místa zdanění v zemi určení**, kdy DPH odvádí země, ve které je plnění spotřebováno. Obchodníkům, kteří dodávají plnění do jiných členských států tak často vznikají čisté nároky na DPH. Ty jsou obvykle varovným signálem pro daňovou správu, což v tomto případě neplatí a ztěžuje to identifikaci daňových podvodů (Buettner & Tassi, 2023).

Mezi nejčastější a nejzávažnější podvody v Evropské unii lze **zařadit podvody s chybějícími obchodníky v rámci Společenství (MTIC)**. Do této kategorie spadají akviziční podvody, karuselové podvody a podvody s protiobchody (Hybka, 2018). Hlavním důvodem těchto podvodů je přechodný systém DPH pro dodávky v rámci EU, na které uplatňuje nulovou sazbu pro dodání do jiného členského státu EU (Bukhsh & Weigand, 2015).

**Akviziční podvody** jsou považovány za nejjednodušší podvod s chybějícím obchodníkem, kdy dochází k tomu, že podvodník dováží určité zboží, které má v zemi původu nulovou sazbu. DPH by mělo být zapláceno v zemi dovozu. Při prodeji zboží si podvodník účtuje cenu s DPH, avšak tuto vybranou daň státu neodvede. Zboží je prodáváno dále, až skončí u konečného spotřebitele. Později podvodník zmizí a DPH státu zůstává neodvedena (Bukhsh & Weigand, 2015).

**Karuselové podvody** jsou podvody, kdy chybějící obchodník nakupuje zboží od dodavatele z jiného členského státu EU. Zboží prodá jinému obchodníkovi včetně DPH. Později obchodník opět zmizí, aniž by DPH odvedl. Dále kupující obchodník, který původnímu obchodníkovi zaplatil DPH, prodá zboží s DPH dalšímu obchodníkovi a uplatní si nárok na odpočet daně na vstupu. Tím se spustí kolotoč, který končí prodejem zboží poslednímu článku – brokerovi, který zboží prodá do jiného členského státu EU a uplatní si nárok na nadměrný odpočet (Bukhsh & Weigand, 2015).

**Podvody s protiobchody (Contra-trading Fraud)** jsou výsledkem dvou předchozích. Základním principem je, že obchodníkovi vznikne při nákupu nárok na odpočet daně na vstupu, on však této možnosti nevyužije, ale k vyrovnání DPH použije „čistý“ řetězec obchodů v podobě dodání zboží do jiného členského státu EU nebo vývozu mimo EU. Tato strategie pokračuje až do okamžiku, kdy některý subjekt předloží žádost o vrácení DPH na vstupu (Bukhsh & Weigand, 2015).

### **2.3.4 Členění daňových podvodů u daně z přidané hodnoty**

Keen & Smith (2006) rozlišují podvody u daně z přidané hodnoty na podvody proveditelné u DPH a daně z maloobchodního obratu (RST) a podvody proveditelné výlučně v systému DPH. Mezi podvody proveditelné jak v systému DPH, tak v systému RST řadí nedostatečně vykázané tržby, neprovedení registrace, špatná klasifikace zboží, vynechávání vlastních dodávek, vybranou, ale neodvedenou daň nebo dovoz zboží, které nebylo zdaněno. Mezi podvody proveditelné výlučně v systému DPH pak uvádějí falešné žádosti o vrácení daně nebo uplatnění nároku na odpočet z nákupů, které nelze započítat.

#### **Podvody proveditelné v systému DPH i daně z maloobchodního obratu**

- *Nepřiznávání části prodejů („obchodování mimo účetní knihy“)*  
Vůči tomuto druhu daňového podvodu, je DPH poměrně odolná. Důvodem je, že pokud odběratel uplatní odpočet daně za nakoupené vstupy, má zájem na tom, aby dodavatel DPH řádně odvedl (Šefčík, 2018). Obchodník v tomto případě falšuje záznamy a účty, nebo provádí prodeje mimo účetní knihy. Pokud je odběratel registrován k DPH, může vyžadovat fakturu, a tak úspěch tohoto podvodu pak závisí na schopnosti finančních úřadů odhalit fakt, že došlo k vystavení více faktur, než jich bylo přiznáno. Při prodeji konečným spotřebitelům je podvod snazší, neboť zákazník z faktury přínos nemá (Keen & Smith, 2006).
- *Nedodržení povinnosti registrace k dani*  
Jak uvádí Šefčík (2018), tento druh podvodu lze nejčastěji pozorovat u obchodníků, jejichž obrat se pohybuje velmi blízko limitu pro povinnou registraci k DPH. Jedná se tak o relativně malé podniky, které tak ušetří na DPH, kterou by musely odvádět a s tím související náklady. V této skupině budou tvořit převážnou část opět podniky, které obchodují s konečnými spotřebiteli (Keen & Smith, 2006).

- *Špatná klasifikace zboží*  
V tomto případě se jedná o situace, kdy subjekt vykazuje prodej jiného zboží v rozporu se skutečností za účelem uplatnění osvobození od daně nebo snížené sazby daně (Šefčík, 2018).
- *Neodvedení vybrané daně*  
Mezi tento druh podvodů spadají i podvody s chybějícím obchodníkem. Avšak daň lze vybrat a neodvést i v systému daně z maloobchodního obratu (Šefčík, 2018).
- *Neodvedení daně z dovozeného zboží*  
Oproti dani z obratu je DPH odolnější vůči tomuto typu podvodu, neboť při dovozu zboží podléhá dani okamžitě. Přesto riziko podvodu při pořízení zboží představuje v EU problém (Keen & Smith, 2006).
- *Vynechání vlastních dodávek*  
Jedná se o zboží a služby produkované podnikem, které jsou spotřebované majitelem daného podniku či zaměstnanci. Ve vyspělých ekonomikách tyto podvody nepředstavují významnou položku, a zároveň registrační limit k DPH řadu potenciálních subjektů vyřadí (Keen & Smith, 2006).

### **Podvody proveditelné výlučně v systému DPH**

- *Podvody související s fakturací*  
V této skupině podvodů lze najít různé formy provedení, ať už v podobě falešných faktur vystavovaných na vyšší částky, což podvodníkovi umožní zvýšení DPH na vstupu. V této souvislosti se lze setkat s pojmem „fakturačních mlýnů“, které představují firmy účelně založené pro vydávání fiktivních faktur (Šefčík, 2018). U zavedených firem existuje určitý limit, neboť příliš vysoký nárok na odpočet by vzbuzoval podezření, kdežto u nových podniků, které mají velké počáteční nákupy investičních statků a zboží, je prostor pro tento typ podvodu poměrně velký (Keen & Smith, 2006).
- *Neoprávněné uplatňování nároku na odpočet*  
V tomto případě subjekt může tvrdit, že vstupy použil na výrobu výstupů podléhajících DPH, přestože byly použity na výstupy osvobozené od DPH bez nároku na odpočet. Cílem je neoprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH. Dalším příkladem může být nepravdivé tvrzení, že vstupy byly použity v rámci ekonomické činnosti (Šefčík, 2018).

### **2.3.5 Faktory ovlivňující riziko podvodů na DPH**

Konstrukce daně z přidané hodnoty má výrazný vliv na riziko daňových úniků. Faktory, jež toto riziko ovlivňují, jsou následující.

#### **Počet sazeb daně z přidané hodnoty**

Čím větší počet sazeb DPH je zaveden, tím méně přehledný systém vzniká a tím větší je zde prostor pro nesprávné zařazení plnění (Hybka, 2018). Špatná klasifikace může být úmyslná i neúmyslná. Machková et al. (2014) považuje rozdílné sazby spolu s celou řadou výjimek jako nejzávažnější problém, který ústí v nedoplatky na dani. Další pohled se týká situace, kdy existují poměrně velké rozdíly mezi jednotlivými sazbami. V tomto případě pak mohou u daňových subjektů vznikat situace, kdy využívají vstupy s vysokými sazbami DPH a poskytují výstupy s nízkými sazbami DPH, což vede ke vzniku nároku na vrácení DPH. Jedná se tak o další příležitosti k podvodnému jednání (Keen & Smith, 2006).

#### **Výše sazeb DPH**

Čím vyšší jsou sazby DPH, tím vyšší je neochota subjektů daň odvádět. Vysoké sazby DPH tak opět mohou vést k podvodnému jednání daňových subjektů, které se budou snažit snížit svoji daňovou povinnost v rozporu se zákonem (Keen & Smith, 2006). Matthews (2003) potvrzuje, že rostoucí sazba DPH vede ke snižování efektivity systému DPH, neboť nižší výdaje spotřebitelů, daňové úniky a vyhýbání se daňové povinnosti jsou pozitivně závislé na výši sazby.

#### **Výjimky**

Osvobození od DPH může být vhodným řešením distribučních cílů, neboť odpadá povinnost vracet peníze ze strany státu. Avšak velké množství výjimek ze stanovených pravidel výrazně ztěžuje orientaci a přehlednost systému daně, což také ztěžuje následnou kontrolu (Keen & Smith, 2006).

#### **Hraniční hodnoty pro registraci**

Pokud jsou nastaveny nízké hraniční hodnoty, od kterých se daňový subjekt musí registrovat k DPH, zvyšuje se tak počet subjektů, který musí být zpracován v rámci DPH, a také zkontrolován, což opět může vytvářet prostor daňovým podvodům. Pokud dojde ke zvýšení hraničních hodnot pro registraci, dojde také k snížení administrativní

náročnosti a s ní spojených nákladů. V porovnání s příjmy, o které s vyšší hranicí stát přijde, by se snížení nákladů mohlo vyplatit (Keen & Smith, 2006).

### **Zjednodušené a paušální režimy**

Zjednodušené a paušální režimy by mohly vést ke snížení počtu neregistrovaných subjektů a ke snížení ztrát příjmů z těchto neregistrovaných subjektů. Nabízejí tak úsporu jak daňovým subjektům, tak úřadům. Mohou omezit možnost vyhýbat se daňovým povinnostem (Keen & Smith, 2006).

### **Načasování plateb a náhrad**

Možnost určitých podvodů na DPH je ovlivňována rychlostí, s jakou dochází ke vrácení DPH v porovnání s výběrem této daně. Čím rychleji dochází ke vrácení peněz z DPH, tím častější jsou daňové podvody, kdy subjekty podají falešné žádosti o vrácení DPH a následně zmizí, neboť úřady nemají dostatek času na odhalení takového podvodu (Keen & Smith, 2006).

## **2.4 Karuselové podvody**

Karuselové podvody jsou typem podvodů, které spadají do skupiny MTIC podvodů (intrakomunitární obchody chybějícího obchodníka). Základním znakem karuselového podvodu je využití osvobození od daně při dodání zboží či poskytnutí služby do jiného členského státu EU a možnosti uplatnění odpočtu DPH při pořízení zboží či služby z jiného členského státu (Šefčík, 2018).

Snazší podmínky pro karuselové podvody byly vytvořeny při zrušení daňových hranic na území EU. Intrakomunitární obchod se tak uskutečňuje v rámci jednoho daňového území a zboží tak nepodléhá celnímu dohledu. Z tohoto důvodu se výběr DPH stává administrativně složitější. Za účelem zjednodušení vzájemného obchodu mezi členskými státy, ale také kontroly výběru daně, došlo k zavedení daňových identifikačních čísel, datového systému VIES a kontrolního statistického systému Intrastat (Široký, 2018).

Rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017 – 56 popisuje karuselové podvody jako situace, kdy je součástí podvodu celá řada článků, z nichž pouze některé články se dopouštějí podvodu neodvedením daně. Jiné články na tomto podvodu pouze vědomě profitují a některé subjekty o jejich zapojení do podvodného řetězce skutečně vědět nemusí.

Jak popisuje Machková et al. (2014), jsou karuselové podvody prováděny organizovanými skupinami, jež využívají nedostatků daňového systému za účelem neoprávněného majetkového prospěchu. Zločiny, které velmi často s karuselovými podvody souvisejí, jsou korupce, vydírání, falšování dokladů nebo praní špinavých peněz.

Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. 1. 2006 ve spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 vymezuje karuselové podvody mnohem podrobnějším způsobem: *„Společnost A usazená v jednom členském státě prodá zboží společnosti B usazené ve druhém členském státě. 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. 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. Postup se může opakovat“*

Široký (2018) pak definuje karuselové (kolotočové) podvody jako *„dodávky zboží, které následují řetězovitě za sebou, přičemž v jednom místě řetězce plátců daně z přidané hodnoty není daň odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či není možné tuto firmu dopátrat.“* Podmínkou karuselového podvodu je, že musí probíhat alespoň ve dvou členských státech EU.

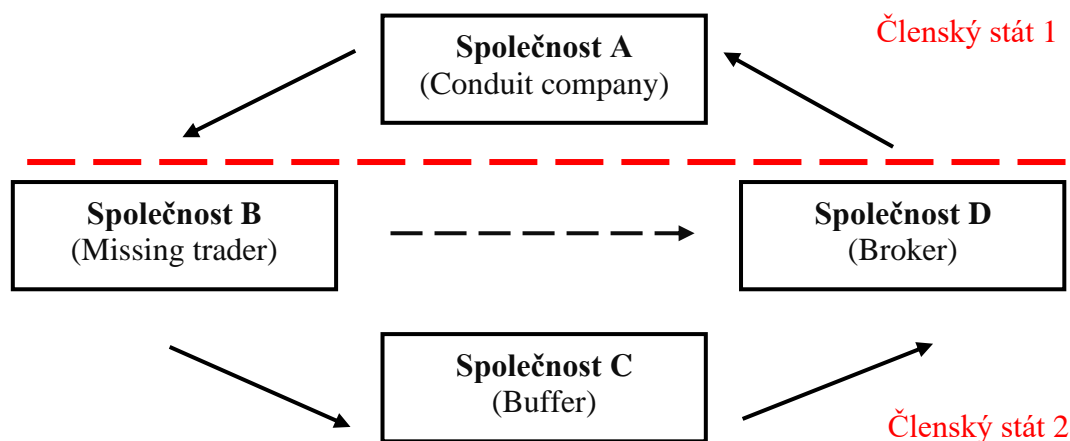
#### **2.4.1 Vymezení fungování karuselových podvodů**

Výchozím předpokladem karuselových podvodů je, že jeden ze subjektů musí mít sídlo v jiném členském státě EU než ostatní účastníci podvodu, DPH musí být v zemi ostatních článků podvodu vybíráno standardním odpočtem DPH, jednotlivé články musí být registrovány k DPH, obchod musí být v rámci ekonomické činnosti, dodání zboží do jiného státu musí být zdanitelným plněním, na dané plnění se neuplatňuje režim reverse-



charge<sup>5</sup> a u zboží musí být možné při vývozu uplatnit odpočet DPH (Hálek, 2015). Příčinou karuselového podvodu je tak nedokonalost v systému DPH, kde má příjemce plnění nárok na odpočet DPH bez ohledu na to, zda poskytovatel plnění daň odvede.

Schéma 3 - Fungování karuselového podvodu



Zdroj: Vlastní zpracování dle Šefčíka (2018)

Mechanismus fungování klasického karuselového podvodu znázorňuje schéma 3. **1. krok:** Jak již bylo zmíněno, karuselový podvod musí probíhat minimálně ve dvou členských státech. Zprostředkovatelská společnost A (Conduit company, spojka), která je registrovaným plátcem DPH v jednom členském státě, vyveze zboží společnosti B, která je registrovaným plátcem DPH v druhém členském státě (Šefčík, 2018). Dodání zboží je v tomto případně osvobozeným plněním s nárokem na odpočet DPH. Společnost A získává zpět DPH zaplacenou na vstupu, jedná se tak o uplatnění nároku na nadměrný odpočet (Keen & Smith, 2006).

**2. krok:** Společnost B má tak povinnost odvést daň na výstupu při pořízení zboží, ale také uplatňuje nárok na odpočet DPH na vstupu (Široký, 2018). Avšak společnost B v režimu odložené platby neodvede DPH ihned při dovozu, ale až ve svém následujícím pravidelném daňovém přiznání. To znamená, že společnost B zboží ihned prodá společnosti C, které účtuje cenu včetně DPH, kterou je povinna z prodeje odvést. Jedná se o vnitrostátní obchod. Společnost C za nákup získává fakturu, jež je v souladu se zákonem a na základě které si může uplatnit nárok na odpočet DPH za nakoupený vstup. Společnost B v této fázi vystupuje jako chybějící obchodník (missing trader). Její

<sup>5</sup> Režim přenesení daňové povinnosti na zákazníka registrovaného k dani z přidané hodnoty.

podvodné jednání spočívá v neodvedení daně na výstupu, jenž byla naúčtována a vyfakturována a společnost B zmizí (Keen & Smith, 2006). Jedná se tedy o hlavního aktéra podvodu, který jako místo svého podnikání uvádí falešné adresy či P. O. Boxy, nebo neoprávněně používá daňové identifikační číslo (Šíroky, 2018).

**3. krok:** Firma C je označována jako nárazníková společnost, nebo také jako buffer. Takovýchto nárazníkových společností může být více a podvodu si nemusí být vůbec vědomy. Čím více nárazníkových společností je do podvodu zapojeno, tím složitější je jeho odhalení (Šefčík, 2018). Společnost C prodává zboží společnosti D (označované jako broker neboli zprostředkovatel), která zboží vyváží ze země.

**4. krok:** Společnost D zboží prodává původní společnosti A, přičemž se jedná opět o osvobozené plnění s nárokem na odpočet. A celý proces tak začíná znovu. Předmětem karuselových podvodů je většinou zboží vysoké hodnoty s nízkými náklady na přepravu a malého objemu, jako jsou mobilní telefony či počítačové čipy, ale také se jedná o podvody s pracovní silou, či v oblasti úklidových služeb či služeb IT (Keen & Smith, 2006).

Jedná se o tzv. double-dip podvod, kdy dochází k získání konkurenční výhody chybějícím obchodníkem oproti legálním obchodníkům v podobě neodvedené daně, což je samo o sobě výnosné. Zároveň pak dochází k získání náhrady při vývozu zboží. Důležité je, že hlavní účastník podvodu (společnost A) musí být registrována k DPH, neboť pouze v takovém případě bude dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno (Keen & Smith, 2006). Důsledkem karuselových podvodů je tak vytváření nelegální konkurenční výhody a tunelování systému DPH daného státu.

#### **2.4.2 Jednotlivé články karuselového podvodu**

Jak bylo zmíněno výše, karuselové podvody fungují prostřednictvím více subjektů. Mezi základní články těchto podvodů patří:

##### **Chybějící obchodník (Missing Trader, Bílý kůň, dále také MT)**

Jedná se o subjekt registrovaný k DPH v jiném členském státě, než je registrována společnost, od které pořizuje zboží. V tomto případě se jedná o intrakomunitární plnění a společnost, od které chybějící obchodník zboží pořídil, neodvádí DPH. Chybějící obchodník je povinen přiznat daň na výstupu, a zároveň je oprávněn uplatnit odpočet DPH na vstupu. Při prodeji zboží jinému subjektu (buffer) vybere DPH na výstupu, kterou

však státu neodvede a subjekt nenávratně zmizí. V jednodušším případě může zboží prodat rovnou zprostředkovateli (brokerovi) (Šefčík, 2018).

### **Nárazníková společnost (Buffer)**

Buffer neboli nárazníková společnost, kupuje zboží od chybějícího obchodníka včetně DPH. Chybějící obchodník nárazníkové společnosti vystavil fakturu, na základě které jí vzniká nárok na uplatnění odpočtu DPH z daného nákupu. Nakoupené zboží dále prodává jinému subjektu, kterým je zprostředkovatel. Od zprostředkovatele vybere DPH z prodeje a odvede jej správci daně. Buffer představuje článek karuselového podvodu, který o jeho zapojení v podvodu nemusí vůbec tušit. Míra, v jaké se tyto subjekty provinily, se velmi obtížně prokazuje, neboť nemají často možnost objektivně zjistit potřebné informace (Široký, 2018). Tyto subjekty tak prodávají a nakupují zboží na domácím trhu a jejich úkolem je skrýt podvodné schéma a ztížit vyšetřování (Tax Gap Project Group, 2018).

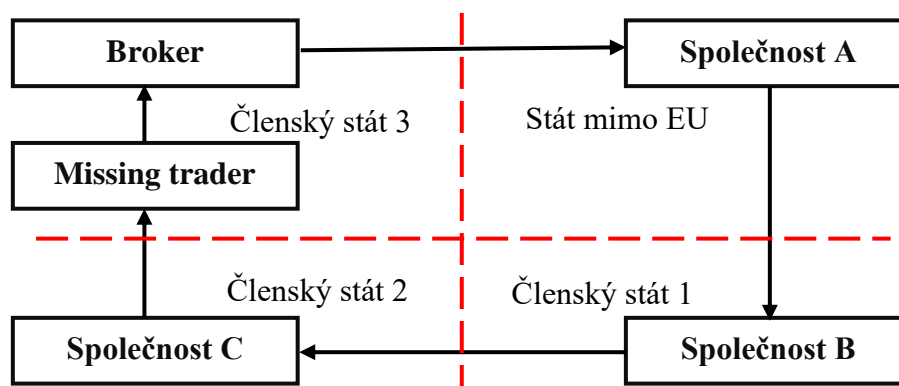
### **Zprostředkovatel (Broker)**

Broker neboli zprostředkovatel nakupuje zboží od nárazníkové společnosti. Na základě faktury si uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu a prodá zboží původní společnosti, což opět představuje dodání zboží do jiného členského státu, které je osvobozeno od daně na výstupu s nárokem na odpočet (Šefčík, 2018). Je posledním článkem podvodného schématu, který se nachází ve stejném členském státě jako missing trader (Tax Gap Project Group, 2018).

### **2.4.3 Karuselové podvody s účastí subjektu mimo EU**

Přestože je pro karuselové podvody výhodnější intrakomunitární obchod, který není zatížený clem, existují také karuselové podvody s účastí subjektů sídlících mimo členské státy EU. Takovýto podvod začíná tím, že zprostředkovatel prodá zboží společnosti (A) se sídlem mimo EU. Snahou je vybírat státy s co nejnižšími dovozními cly. Zpátky do EU se zboží dostává prostřednictvím další společnosti (B) a ta zboží dále prodává v celním režimu tranzitu. Využívá se zde odložení platby DPH a cla do okamžiku propuštění zboží do volného oběhu, čímž je uskutečněno zdanitelné plnění a je potřeba zaplatit DPH v daném členském státě. Do volného oběhu je zboží uvedeno u společnosti C, která jej prodává jako intrakomunitární plnění chybějícímu obchodníkovi. Chybějící obchodník pak postupuje stejně, jako u klasického karuselového podvodu viz výše (Šefčík, 2018). Průběh tohoto typu karuselového podvodu zobrazuje schéma 4.

Schéma 4 - Karuselové podvody se subjekty mimo EU



Zdroj: Vlastní zpracování dle Šefčíka (2018)

## 2.5 Odhady výše daňových úniků a podvodů na dani z přidané hodnoty

### Mezera na DPH (VAT compliance gap)

Výši daňových podvodů v oblasti DPH je poměrně obtížné stanovit, neboť potřebná data jsou často neúplná. Mezera na DPH představuje „*odhad celkového rozdílu mezi očekávanými příjmy z DPH a skutečně vybranou částkou DPH.*“ Stanovuje se jako „*rozdíl mezi daňovými příjmy, které by byly vybrány v případě plného dodržování předpisů (za předpokladu nezměněného základu daně), označovaným jako VTTL a skutečným výnosem z daně z přidané hodnoty.*“ Hlavní příčinou vzniku mezery na DPH jsou daňové podvody a nedostatečné systémy pro výběr daní. Nicméně mezera na DPH zahrnuje také ztráty příjmů v důsledku vyhýbání se daňovým povinnostem, daňové optimalizace, bankrotů nebo chybných výpočtů a administrativních chyb (CASE, 2022). Může vyjadřovat celkovou míru nedodržování předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty, neboť, mezera na DPH může být vyjádřena jak v absolutní výši, tak relativně, a to dle následujících vzorců 1 a 2.

$$\text{VAT compliance gap} = \text{VTTL} - \text{VAT revenue} \quad (1)$$

$$\text{VAT compliance gap \%} = \frac{\text{VTTL} - \text{VAT revenue}}{\text{VTTL}} \quad (2)$$

Odhady mezery na DPH se stanovují na základě studií Evropské komise pomocí přístupu top-down consumption-side, který čerpá z národních účtů, daňových a fiskálních statistik, ale také z průzkumů rozpočtů domácností. Výše VTTL (VAT total theoretical liability) se stanovuje jako součet závazků z 6 složek, kterými jsou konečná spotřeba

domácností (HHC), vláda (GOV), neziskové instituce se službami domácnostem (NPISH), mezi-spotřeba (IC) a tvorba hrubého fixního kapitálu (GFCF). Dále se pak jedná o specifické úpravy pro jednotlivé země. Pro stanovení VTTL tak musí být na každý rok odhadováno kolem 10 tisíc parametrů včetně vážených průměrných sazeb pro každou dvoumístnou skupinu výrobků a služeb CPA a propexů. Výše tohoto ukazatele se pak stanovuje dle vzorce 3. Ve kterém „i“ představuje skupinu výrobků a služeb, „j“ představuje odvětví ekonomických činností, „value“ představuje hodnotu konkrétní složky konečného užití, „rate“ představuje efektivní sazbu DPH pro jednotlivé skupiny a „propex“ označuje procento zboží a služeb v odvětví, které je osvobozeno od DPH (CASE, 2022).

$$\begin{aligned}
 VTTL = & \sum_{i=1}^N (HHC \text{ VAT rate}_i * HHC \text{ value}_i) \\
 & + \sum_{i=1}^N (GOV \text{ VAT rate}_i * GOV \text{ value}_i) \\
 & + \sum_{i=1}^N (NPISH \text{ VAT rate}_i * NPISH \text{ value}_i) \\
 & + \sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^M (IC \text{ VAT rate}_i * Propex_j * IC \text{ value}_{ij}) \\
 & + \sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^M (GFCF \text{ VAT rate}_i * Propex_j \\
 & * GFCF \text{ value}_{ij}) + \text{čisté úpravy}
 \end{aligned} \tag{3}$$

Sledování a kvantifikace mezery na DPH je důležité zejména díky tomu, že vypovídá o efektivnosti daňových správ jednotlivých států při výběrů DPH. Chybějící daňové příjmy se výrazně negativně odráží ve veřejných rozpočtech a výdajích na veřejné statky a služby. Jelikož příjmy z DPH nejsou přerozdělovány jen v rámci veřejných rozpočtů jednotlivých států, ale putují také do rozpočtu EU, dochází k úpravě opatření v oblasti DPH také na úrovni EU. Odhady mezery na DPH slouží také k nastavení a zavedení nových opatření s možností vyhodnocení jejich účinnosti (CASE, 2022).

Vedle výše popsané mezery na DPH, tzv. compliance gap, existuje ještě tzv. policy gap, která udává ztráty příjmů z DPH v důsledku snížených daňových sazeb a osvobození od daně. Jedná se o rozdíl teoretického ideálního příjmů z DPH, který by se vybral při zdanění veškeré spotřeby a investic základní sazbou. Policy gap může být následně rozložena na další 2 aditivní složky v podobě ztráty ze snížených sazeb (rate gap) a ztráty z osvobození od daně (exemptions gap). Důležité je, že compliance a policy gap nejsou

nezávislé, neboť snaha o snížení policy gap povede také ke snížení compliance gap. Oproti tomu snaha o snížení compliance gap pravděpodobně přinese zvýšení snahy policy gap (Barbone et al., 2013).

V případě, že sečteme compliance gap a policy gap, dostaneme celkovou ztrátu příjmů v systému DPH. C-efficiency je pak ukazatel, který vyjadřuje relativní velikost odklonu systému DPH od dokonale vymahatelné daně vybírané jednotnou sazbou na veškerou spotřebu, přičemž nabývá hodnot mezi 0-1 (CASE, 2022).

## **2.6 Řešení karuselových podvodů**

Jelikož karuselové podvody představují závažný problém v oblasti daňových podvodů na mezinárodní úrovni, existuje celá řada opatření, která by měla pomoci tento problém řešit či eliminovat. Nástroje sloužící k omezení karuselových podvodů lze rozdělit do 2 základních skupin – administrativní řešení a strukturální řešení.

### **2.6.1 Technologická (administrativní) řešení**

Technologická řešení představují řešení, která se snaží zachovávat původní podobu systému DPH, a jejich úkolem je využívat ve správě DPH takové způsoby, které páchaní karuselových podvodů neumožní nebo je alespoň omezí (Šefčík, 2018).

#### **Navrhovaná řešení**

##### **a) VLN systém**

Karuselové podvody jsou technologicky náročné a řešení k jejich omezení tak opět může spočívat v technologiích. Systém lokalizačního čísla DPH (VLN) se zaměřuje na přidělování lokalizačních čísel každému daňovému subjektu. Jedná se o možné řešení, které jen velmi málo narušuje současný systém DPH a je cílené na omezování a předcházení MTIC podvodům. Klíčová je možnost odepření nároku na odpočet DPH na vstupu, jestliže kupující, proplatí dodavateli fakturu s neplatným VLN, případně bez použití VLN. Každému článku obchodního řetězce by tak vždy bylo přiřazeno jedinečné VLN pro každou transakci a číselná posloupnost by dané zboží sledovala od počáteční výroby až po konečnou spotřebu. Předpokládá se zde automatizace žádání a přidělování čísel VLN. VLN lze na faktuře uvádět v číselné podobě nebo v podobě čárového kódu. Výsledkem je tedy to, že pokud subjekt kupuje zboží a obdrží fakturu s neplatným VLN, nezaplatí prodávajícímu subjektu DPH, neboť nebude mít nárok na jeho odpočet. Namísto toho může DPH zaplatit přímo správci daně (Ainsworth, 2010).

Nevýhody tohoto řešení spatřuje Šefčík (2018) v roztržitosti tohoto systému. Dále je otázkou, na základě jakých kritérií by správce daně rozhodoval o udělení VLN daňovým subjektům a také to, že udělení čísla VLN daňovému subjektu nijak nebrání stát se chybějícím obchodníkem.

#### **b) RTvat řešení**

RTvat je založena na přesunu okamžiku zdanění z data vystavení na datum vypořádání faktury. Jedná se o systém založený na elektronických platbách, který vyžaduje užití debetních karet a bankovních převodů DPH v reálném čase přímo správci daně. Toto řešení vyžaduje zřízení vnitrostátního systému serverů, který bude provozován ve spolupráci veřejného a soukromého sektoru. Všechny platby DPH pak musí být prováděny prostřednictvím daného systému. V praxi by to znamenalo, že kupující v tomto systému výběru DPH zaplatí prodávajícímu částku bez DPH a částku DPH odvede přímo správci daně, zatímco prodávající obdrží oznámení o zaplacení DPH kupujícím (Ainsworth, 2010). Karuselovým podvodům by se zamezilo až při zavedení RTvat systému v rámci celé EU. Tento systém zabraňuje subjektům disponovat s DPH, a tím znemožňuje i karuselové podvody. Závažným nedostatkem je pak negativní vliv na cash flow subjektů v určitých tržních segmentech, které by musely průběžně financovat i DPH (Šefčík, 2018).

#### **c) Certifikovaný daňový software**

Tento program by měl být schopen určit správnou sazbu DPH pro každou transakci, vypočítat daň, která má být odvedena a zaúčtovat částku na příslušnou fakturu, propojit částku DPH na vstupu či výstupu s daňovým přiznáním a vyplnit jej. V rámci tohoto řešení by měl být certifikovaný program povinný pro obchodníky se zbožím, které je ke karuselovým podvodům náchylné, jako jsou emisní povolenky, mobilní telefony či počítačové čipy (Ainsworth, 2010). V případě přeshraničního obchodu by program musel užívat jak kupující, tak prodávající. V opačném případě by prodávající nemohl využít osvobození od daně nebo kupující uplatnit nárok na odpočet DPH. Mezi nevýhody tohoto možného řešení patří nejasnost v oblasti ručení poskytovatele programu za splnění daňové povinnosti jeho klienty a nákladnost zavedení takového programu (Šefčík, 2018).

#### **d) Předplacená DPH (PVAT)**

Představuje další možné řešení v rámci principu země určení, při kterém má prodávající intrakomunitárního plnění nárok na osvobození daného plnění pouze v případě, kdy

příjemce plnění doloží, že DPH v zemi určení odvedl. Pokud mu příjemce plnění žádný doklad neposkytne, prodávající uplatní princip země původu a odvádí DPH sám v sazbě země původu. Zároveň kupující může uplatnit odpočet DPH jen v případě, že je daň odvedena v zemi určení. Tento systém by karuselové podvody omezil z důvodu motivace prodávajících vyžadovat doklad o zaplacení DPH v zemi určení, čímž ušetří na DPH a motivací kupujících by bylo získání nároku na odpočet. Aby došlo k zamezení podvodům, musel by však správce daně zkontrolovat veškeré doklady ještě před uplatněním nároku na odpočet (Šefčík, 2018).

## **Zavedená řešení**

### **a) Kontrolní hlášení (KH)**

Od 1. 1. 2016 mají vybrané subjekty povinnost podávat kontrolní hlášení. Bylo zavedeno za účelem efektivnějšího odhalování daňových podvodů. Kontrolní hlášení umožňuje správci daně získávat potřebné informace pro odhalení rizikových sdružení osob (řetězců), které neoprávněně čerpají finanční prostředky státu, a to prostřednictvím párování údajů o zdanitelných plněních v jednotlivých kontrolních hlášeních. Kontrolní hlášení bylo přijato zákonem č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a v současnosti je upraveno § 101c - § 101k zákona o DPH. Důležité je, že kontrolní hlášení nenahrazuje daňové přiznání a může být podáno pouze v elektronické podobě. Důvodem je potřeba obdržet potřebné údaje rychle a ve formátu umožňujícím automatizované zpracování (Finanční správa ČR, n.d.-a). Hlášení podávají osoby registrované k DPH v tuzemsku jako plátcí daně v případech dle § 101c zákona o DPH (Marková, 2022).

Pokud je plátcem právnická osoba, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů od skončení daného měsíce. Pokud se jedná o fyzickou osobu, lhůta pro podání je shodná se lhůtou pro podání daňového přiznání (Marková, 2022).

Významným faktorem je reálnost v čase, neboť správce daně v okamžiku podání kontrolního hlášení získává údaje potřebné pro provedení včasné analýzy a identifikace spojení mezi plátcí, kteří mohou neoprávněně odčerpávat finanční prostředky formou nadměrných odpočtů. KH tak představuje účinný a rychlý nástroj umožňující identifikovat rizikové subjekty z hlediska podvodů na DPH, což vytváří vhodné podmínky pro následné využití zajišťovacího příkazu, jehož použití je popsáno níže v této kapitole (Důvodová zpráva, 2014).



**Od 1. 1. 2023** vešly do účinnosti změny zákona o DPH týkající se kontrolního hlášení. Zákon byl novelizován zákonem č. 366/2022 Sb. V oblasti výzev k podání kontrolního hlášení se jednalo o § 101g odst. 1 zákona o DPH, kde bylo dále uvedeno, že i v případě, že plátcí nevznikne povinnost podat KH dle § 101c zákona o DPH, je povinen tuto skutečnost sdělit správci daně ve stanovené náhradní lhůtě. Na obdržanou výzvu mají plátcí možnost využít tzv. rychlou odpověď, která je součástí elektronického formuláře. Dále došlo k prodloužení lhůty pro odpověď plátce na výzvu ke změně, doplnění nebo potvrzení původně tvrzených údajů v KH na 17 dnů od data doručení, ale jen v případě doručování do datové schránky. Další změny proběhly v paragrafech týkajících se sankčního systému u KH a také došlo k novelizaci prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení (Finanční správa ČR, 2022).

#### **b) Souhrnné hlášení (SH)**

Souhrnné hlášení je upraveno § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH. Plátce je povinen podat souhrnné hlášení, jestliže mu vznikla povinnost přiznat dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, přemístění zboží plátcem z tuzemska do jiného členského státu, dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území EU nebo poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle osobě registrované k dani, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby (Marková, 2022).

Kromě plátce má povinnost podat SH také identifikovaná osoba, jestliže uskutečnila poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby, nebo dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území EU formou třístranného obchodu, pokud je identifikovaná osoba prostřední osobou v tomto obchodu (Marková, 2022).

Lhůta pro elektronické podání SH u plátce je do 25 dnů po skončení daného kalendářního měsíce, přičemž plátce jej podává za každý kalendářní měsíc. Identifikovaná osoba podává SH do 25 dnů od skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plnění uskutečněno. Údaje v souhrnném hlášení správce daně posuzuje, prověřuje a využívá ke stanovení daně, ale také v rámci mezinárodní spolupráce (Marková, 2022).

## 2.6.2 Strukturální řešení

V rámci strukturálních řešení se pak jedná o opatření, jež mění dosavadní systém DPH tak, aby došlo k omezení či znemožnění karuselových podvodů.

### Navrhovaná řešení

#### a) Princip země původu

V tzv. Bílé knize<sup>6</sup> vnitřního trhu bylo předpokládáno, že po zrušení daňových hranic v rámci EU a celního dohledu na zboží bude zboží zdaňováno ve státě prodávajícího, tedy v zemi původu. Současnou praxí je však uplatňování principu země určení, jak již bylo výše zmíněno, který tvoří základ přechodného systému, jež byl zaveden v roce 1993 směrnicí 91/680/EHS a 92/111/EHS (Angerer, 2023). Výrazným nedostatkem principu země původu je zvýhodnění zemí, u nichž export převažuje nad importem, tzv. čistí vývozcí. Je to z toho důvodu, že pokud země A vyveze zboží do země B, DPH bude podle daného principu odvedena z dané transakce v zemi A, ale v zemi B dojde k uplatnění nároku nad odpočet, což působí veřejnému rozpočtu země B ztrátu. Na druhé straně princip země původu neumožňuje osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, což zamezuje opakovanému snižování ceny zboží v kolotoči a chybějící obchodník nemá možnost neodvést DPH, a zároveň si uplatnit nárok na odpočet (Šefčík, 2018). V tomto ohledu by se tak mohlo jednat o vhodné řešení v boji proti karuselovým podvodům. Evropská komise však upozorňuje na možnost vytvoření obrácených MTIC podvodů, u kterých by si daňový subjekt v zemi určení uplatnil nárok na odpočet, aniž by daň byla v zemi původu odvedena (Šefčík, 2018).

#### b) Vanistendaelovy zahraniční pobočky správce daně

Frans Vanistendael navrhoval zdanění přeshraničních transakcí sazbou, která je platná v zemi určení. Cílem bylo usnadnění podnikatelům dodržování předpisů. V rámci tohoto řešení by jurisdikce v zemi určení měly zřízené pobočky daňových úřadů v zemích původu, které by přijímaly daňové platby, vydávaly vratky a řešily další záležitosti související s přeshraničními transakcemi. Každý členský stát by tak měl na svém území

---

<sup>6</sup> Bílé knihy představují dokumenty vydávané Evropskou komisí, jejichž obsahem jsou návrhy různých činností Společenství, které se týkají určité oblasti. V některých případech jsou Bílé knihy vydány až po Zelené knize, jejímž úkolem je zahájit konzultace o daném tématu na evropské úrovni (Úřad vlády České republiky, 2022).

zřízeny pobočky správců daně ostatních 26 členských států. Problémem tohoto návrhu jsou vysoké náklady jak na straně podniků, tak na straně daňové správy. Vývozci by totiž museli dodržovat předpisy ostatních 26 členských států, což je velmi obtížné a nákladné (Ainsworth, 2008). Toto řešení kombinuje výhody principu země určení a principu země původu. Příjemce zdanitelného plnění by při přeshraniční transakci zaplatil poskytovateli cenu včetně DPH, přičemž sazba DPH odpovídá zemi určení. Poskytovatel by pak DPH odvedl prostřednictvím pobočky správce daně toho členského státu, ze kterého příjemce pochází. Tento postup pak zabraňuje karuselovým podvodům tím, že neumožňuje osvobození plnění dodávaného do jiného členského státu. Tudíž zprostředkovatel v karuselovém podvodu nemá nárok na uplatnění nadměrného odpočtu a chybějící obchodník nemá možnost zmizet s neodvedenou daní (Šefčík, 2018).

#### **c) Integrovaná DPH (VIVAT)**

V tomto případě se jedná o dvoustupňovou daň, která se opírá o daň z přidané hodnoty ve spojení s daní z maloobchodního obratu. VIVAT nerozlišuje transakce v rámci členského státu a přeshraniční transakce. Rozdíl dělá mezi B2C transakcemi a B2B transakcemi. Mezi plátcí DPH (B2B) by se uplatňovala jednotná sazba DPH a pro prodej konečnému spotřebiteli (B2C) by si členské státy zvolily daň z maloobchodního obratu. K eliminaci karuselových podvodů dochází v důsledku toho, že není uplatňována nulová sazba na intrakomunitární plnění. Na druhé straně jednoduchý podvod chybějícího obchodníka je stále možný jak na úrovni B2C, tak B2B. Problémem je stanovení nízké sazby DPH, aby nedocházelo k nadměrným odpočtům, což ale povede k přeshraničním podvodům typu chybějícího obchodníka či spotřebitele, ale také k nákupům pro osobní potřebu s nižší podnikatelskou sazbou (Ainsworth, 2008).

#### **d) Vyrovnávací DPH (CVAT)**

V rámci vyrovnávací DPH se předpokládá, že v EU by byly zavedeny 3 druhy DPH – státní DPH, běžná federální DPH a vyrovnávací federální DPH. Plnění, která by byla poskytována v rámci jednoho členského státu, by byla zatěžována státní a běžnou federální DPH. Oproti tomu intrakomunitární plnění by byla zdaňována běžnou federální DPH a federální CVAT. Nároky na dopočet DPH by se poté uplatňovaly zvláště pro státní a federální DPH. Nevýhodou jsou pak odlišné sazby v jednotlivých členských státech, kdy nízká sazba státní DPH by znevýhodňovala státy s vyšší sazbou, neboť zákazníci by preferovali země s nižší daní. Zároveň vyšší sazba vyrovnávací DPH by negativně

působila na přeshraniční obchod ve srovnání s nižší státní sazbou DPH. Nevýhodou CVAT je také to, že karuselovým podvodům nezabraňuje a může docházet ke krácení státní DPH (Šefčík, 2018).

## **Zavedená řešení**

### **Přenesená daňová povinnost (reverse-charge)**

Režim přenesení daňové povinnosti je upraven § 92a - § 92i zákona o DANI z přidané hodnoty. „V režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.“ Plátce je odpovědný za správnost vypočtené daně, kterou je povinen uvádět v evidenci pro účely DPH. V případě, že zdanitelné plnění bude přijímat osoba nepovinná k dani, režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije a poskytovatel zdanitelného plnění bude muset odvést DPH na výstupu sám. Pro institut přenesení daňové povinnosti je možné využít také závazné posouzení správce daně, který daňovému subjektu sdělí, zda zdanitelné plnění do daného režimu spadá či nikoli (Marková, 2022).

Principem je tedy přesunutí povinnosti odvést a zaplatit daň z prodávajícího zdanitelného plnění na příjemce daného plnění. Poskytovatel musí příjemci zdanitelného plnění vystavit daňový doklad, který však neobsahuje výši daně a obsahuje informaci o tom, že se jedná o režim přenesení daňové povinnosti a daň odvede zákazník. Zákazník poté z uvedené ceny bez daně vypočte částku daně a tu odvede správci daně.

Jedná se tak o postup, který by měl zabránit krácení daně a daňovým podvodům v oblasti DPH. V rámci karuselového podvodu reverse-charge neumožňuje chybějícímu obchodníkovi vybrat DPH, kterou by následně neodvedl a zmizel. Jednotlivé členské státy však řeší problémy v oblasti různých komodit, na které se využití reverse-charge snaží směřovat a rozšiřovat, v případě České republiky se jedná například o pohonné hmoty (Grásgruber et al., 2013).

- **Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti**

Trvalé použití se týká například dodání zlata, dodání zboží jako je granulovaná struska z výroby železa nebo oceli, odpady, úlomky a odřezky z plastů, dodání

nemovité věci plátcí či poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které odpovídají kódům 41 až 43 klasifikace produkce CZ-CPA<sup>7</sup> (Marková, 2022).

- **Dočasné požití režimu přenesení daňové povinnosti**

Při dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 k tomuto zákonu plátcí. Zboží a služby taxativně vyjmenovány zákonem jsou například převod povolenek na emise skleníkových plynů, dodání mobilních telefonů, dodání mikroprocesorů a další (Marková, 2022).

- **Mechanismus rychlé reakce**

*„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti, pokud v případě, kdy Evropská komise za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům potvrdila, že proti použití režimu přenesení daňové povinnosti při dodání tohoto zboží nebo poskytnutí této služby nemá námitky, tak vláda stanoví nařízením.“* Takto lze reverse-charge použít nejdéle po dobu 9 měsíců (Marková, 2022). Právě mechanismus rychlé reakce by měl členskými státy umožnit rychleji a flexibilněji reagovat na výskyt karuselových podvodů v různých tržních oblastech a zmírňovat tak jejich dopady (Šefčík, 2018).

Režim přenesení daňové povinnosti je účinným nástrojem boje proti karuselovým podvodům v případě, že by došlo k zavedení všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti. V současné době, kdy se režim vztahuje jen na vybrané skupiny zboží a služeb se podvodníci režimu reverse-charge mohou vyhnout, a tím karuselové podvody páchat nadále (Šefčík, 2018). Keen (2007) pak uvádí, že režim přenesení daňové povinnosti odkládá platbu DPH až na okamžik uskutečnění zdanitelného plnění konečnému spotřebiteli, čímž DPH ztrácí charakteristickou vlastnost jejího výběru v průběhu celého výrobního řetězce, a tím se mění na daň z maloobchodního obratu.

### **2.6.3 Ostatní řešení**

#### **VIES (VAT Information Exchange System)**

VIES představuje aplikaci, která je dostupná na stránkách Evropské komise, kde si subjekty mohou vyměňovat informace prostřednictvím elektronické databáze ohledně

---

<sup>7</sup> CZ-CPA 41 Budovy a jejich výstavba, CZ-CPS 42 Inženýrské stavby a jejich výstavba, CZ-CPA 43 Specializované stavební práce

platnosti daňových identifikačních čísel a mohou si ověřit, zda je dané DIČ registrováno v jiném členském státě. Systém se tak využívá při přeshraničních obchodech. Nedostatkem VIES je nepřesnost a nespolehlivost informací, které nejsou ihned k dispozici, čímž se účinnost systému v boji proti podvodům snižuje (Butu & Brezeanu, 2020).

### **Intrastat**

Představuje statistiku zahraničního obchodu se zbožím mezi ČR a jinými členskými státy. Statistika je spravována Generálním ředitelstvím cel ve spolupráci s Českým statistickým úřadem (ČSÚ) a právní úpravou je celní zákon č. 242/2016 Sb., nařízení EU a nařízení vlády č. 333/2021 Sb. Výkazy pro Intrastat vyhotovují zpravodajské jednotky (ekonomické subjekty) u nichž došlo k překročení prahu pro vykazování údajů. Jedná se o situace, kdy celková hodnota vyvezeného či dovezeného zboží za kalendářní rok překročila částku 12 milionů Kč (Nařízení vlády č. 333/2021 Sb.).

### **EUROFISC**

Představuje decentralizovanou síť, která byla zavedena nařízením Rady Rady 904/2010, jejímž cílem je podporovat a usnadňovat spolupráci v rámci boje proti daňovým podvodům na DPH. Tato síť je řízena v rámci jednotlivých členských států. Ty si mezi sebou mohou velmi rychle vyměňovat informace ohledně podezřelých obchodníků a aktivit, které byly zjištěny na vnitrostátní úrovni rizikových analýz. Zahrnuje 5 různých oblastí daňových podvodů a jednotlivé členské státy mají možnost určit, na kterých oblastech budou pracovat. Jedná se o podvody typu MTIC, dále je to skupina – auta, lodě a letadla, zneužití celního řízení, středisko pro sledování DPH a elektronický obchod (Butu & Brezeanu, 2020).

### **EUROPOL**

Europol představuje agenturu EU, jejímž hlavním cílem je podpora členských států v rámci prevence a potírání veškerých forem organizovaného zločinu, ale také terorismu či kyberkriminality. Europol byl založen již v roce 1991 a v roce 2010 se stal agenturou Evropské unie. Daňovými podvody se pak zabývá Evropské centrum pro finanční a hospodářskou kriminalitu (EFECC), které podporuje finanční vyšetřování a zabavování majetku, a zároveň navazuje spojení s veřejnými a soukromými subjekty. Finanční a hospodářská kriminalita patří mezi velké problémy orgánů činných v trestním řízení. Europol pak využívá veškeré dostupné technologie na podporu jejího vyšetřování

a vymáhání majetku z trestné činnosti (European Union Agency for Law Enforcement Cooperation, 2022)

## **FISCALIS**

Fiscalis je program, jehož cílem je spolupráce v rámci EU, umožňující jednotlivým zemím a jejich daňovým správám spolupracovat při boji proti daňovým podvodům, únikům a agresivnímu daňovému plánování. Program zajišťuje výměnu informací, podporuje správní spolupráci a umožňuje snižovat administrativní zátěž daňových orgánů, ale také snižuje náklady na dodržování předpisů daňových poplatníků. Rozpočet tohoto programu na období od roku 2021 až do roku 2027 činí 269 milionů EUR (European Commission, 2023)

## **One Stop Shop (OSS)**

Jedná se zvláštní režim jednoho správního místa, který slouží k odvodu DPH z vybraných plnění v České republice. Tato plnění jsou poskytována konečným spotřebitelům do jiného státu EU (B2C) a dodavateli vznikne povinnost odvést DPH v členském státě spotřebitele. Tento dodavatel má možnost registrovat se v OSS a DPH bude odvádět jen v jednom členském státě (ČR), přestože poskytuje přeshraniční plnění. Využití OSS pro daňový subjekt není povinná, každopádně je pro něj výhodná, neboť v opačném případě by měl povinnost registrovat se a odvést DPH ve všech členských státech, do kterých vybraná plnění poskytuje. V rámci OSS existují 3 režimy – režim EU, dovozní režim a režim mimo EU. Zvláštní režim lze použít pro přeshraniční prodej zboží na dálku mezi členskými státy EU, poskytnutí služby poskytovatelem v EU osobě nepovinné k dani (konečnému spotřebiteli) v EU nebo například pro prodej dovezeného zboží do 150 EUR na dálku z třetí země přímo konečnému spotřebiteli v EU (Finanční správa ČR, n.d.-b).

## **Daňová kobra**

Daňová kobra představuje tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, který bojuje proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, přičemž se zaměřuje zejména na oblast DPH a spotřebních daní. Tým vznikl v roce 2014 a jeho členem je tedy Policie ČR, Finanční a Celní správa ČR. Tým funguje na operativní výměně informací, což umožňuje odhalení kauz daňových úniků, jejich potírání a koordinaci jednotlivých řízení. Hlavním cílem tohoto společného týmu je zajištění řádného výběru daní a navrácení nezákonně odcizených prostředků do veřejných rozpočtů včetně potrestání pachatelů. Je uváděno, že

daňová kobra od svého vzniku zachránila 13 miliard korun (Daňová kobra, 2014). Příkladem činnosti daňové kobry může být podání návrhu na obžalobu 3 osob, jež se dopustili krácení daně se škodou ve výši cca 85 milionů Kč. Jedná se o občana ČR a 2 cizince, jež od roku 2017 do roku 2020 nakupovali spotřební elektroniku z jiných členských států EU bez DPH, které dodávali tuzemským zákazníkům, přičemž jejich činnost zastírali nájemním vztahem. Zaplacená cena jimi byla označována jako kauce, nepodléhající DPH. Tímto jednáním zkrátili vlastní daň ve výši 78 milionů a vylákali výhodu v podobě nadměrného odpočtu ve výši 7 milionů Kč (Ibehej, 2023).

### **Registrace k DPH**

Na základě praktických zkušeností dochází k účelovým registracím subjektů do systému DPH za účelem vytváření podmínek pro fungování organizovaného podvodu na DPH, nikoli za účelem výkonu ekonomické činnosti. Základním preventivním obranným mechanismem proti vzniku organizovaných podvodů na DPH je důsledné a cílené prověřování přihlášek k registraci. Umožňuje zamezit vstup rizikových subjektů do systému DPH, čímž sníží riziko organizovaných podvodů a vytvoří bezpečnější prostředí pro již registrované plátce. Cílem není plošné prověřování všech žadatelů o registraci k DPH. Nejprve se využijí údaje z přihlášky k registraci k DPH, přílohy k této přihlášce, které dobrovolně předloží samotný žadatel o registraci k DPH, informace z obchodního (OR) či živnostenského (ŽR) rejstříku a informace získané při plnění povinností na dani z příjmů a jiných daních. Pouze u subjektů, u kterých má správce daně pochybnosti o správnosti uvedených registračních údajů, prověří v rámci postupů k odstranění pochybností v registračních údajích dle daňového řádu (Generální finanční ředitelství, 2023).

### **Ručení příjemce zdanitelného plnění**

§ 109 zákona o DPH upravuje další nástroj, sloužící k omezování daňových podvodů u DPH. Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z daného plnění, jestliže v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo v okamžiku poskytnutí úplaty věděl nebo mohl vědět, že uvedená daň nebude úmyslně zaplacená, poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostane do situace, kdy nemůže stanovenou daň zaplatit nebo dojde ke zkrácení daně či vylákání výhody. Dále se ručení vztahuje na situaci, kdy je úplata za plnění bez ekonomických důvodů zcela odlišná od ceny obvyklé, nebo je bezhotovostně zaplacená na bankovní účet mimo tuzemsko nebo na účet nepatřící poskytovateli



zdanitelného plnění v registru správce daně. Příjemce zdanitelného plnění ručí také v případě, že poskytovatel zdanitelného plnění je označen za **nespolehlivého plátce** (Marková, 2022).

Ručení příjemce zdanitelného plnění tak představuje zajišťovací institut, který má akcesorický (váže se na zajištěný hlavní závazek) a subsidiární charakter. Ručení tak může být realizováno až v okamžiku, kdy není splněn dluh, který je ručením zajištěn. Mezi základní prvky ručitelského vztahu řadíme subjekt, předmět a obsah. Subjekt může být povinný, tím je ručitel, nebo oprávněný, tím je správce daně. Předmětem je pak pohledávka (závazek) zajištěný ručením a obsahem pak povinnost ručitele uhradit zajištěnou DPH, jestliže ji dlužník neuhradí. Tato povinnost vzniká na základě výzvy správce daně. Pokud je uskutečňováno zdanitelné plnění v tuzemsku, jeho příjemce se stává potencionálním ručitelem. Toto riziko může eliminovat využitím § 109a zákona o DPH – zvláštního způsobu zajištění daně. Příjemce, který ze zdanitelného plnění zaplatí příslušnému správci daně DPH za poskytovatele na osobní depozitní účet, se pak nikdy nemůže stát ručitelem (Generální finanční ředitelství, 2011).

### **Zajišťovací příkaz**

Zajišťovací příkaz je upraven §167-169 v daňovém řádu, ale také § 103 zákona o DPH. Jedná se o zvláštní stanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, které použije v případě, že existuje nebezpečí z prodlení. Pak je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně s vydáním zajišťovacího příkazu vyrozumí daňový subjekt a vyhotoví úřední záznam. Zajišťovací příkaz tak slouží k zajištění úhrady dosud nesplatné či nestanovené daně, neboť zde existuje obava, že se po uplynutí splatnosti stane nedobytnou, nebo bude výběr této daně spojen se značnými obtížemi (Marková, 2022). Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2022, čj. 1 Afs 100/2022-40 uvádí, že tento zajišťovací instrument představuje rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, které je však díky své razantnosti výrazným zásahem do majetkové sféry daňového subjektu. Výkon zajišťovacího příkazu tak může způsobit vážné problémy dosud fungujícímu podnikatelskému subjektu a nevratně jej poškodit. Z tohoto důvodu musí být odůvodněná obava v zajišťovacím příkazu specifikována a řádně odůvodněna. Důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu může být také indicie o možném zapojení daňového subjektu do podvodného obchodního řetězce u daně z přidané hodnoty, a to i přes to, že nebylo dosud prokázáno vědomé zapojení daňového subjektu. Správci daně tak stačí nastínit složení a fungování podvodného

řetězce včetně příslušného daňového subjektu. Pokud správce daně dovozuje naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, musí být tvrzené indicie dostatečně přesvědčivé a provázané, tak aby mohlo být posouzeno zapojení daňového subjektu do podvodného jednání.

## **2.7 Nástroje správce daně pro identifikaci a prokazování karuselových podvodů**

Co se týče právní kvalifikace, karuselové podvody spadají mezi trestné činy uvedené v § 240 trestního zákoníku – zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. O trestný čin se pak jedná v případě, kdy vznikne škoda ve větším rozsahu dle § 138 příslušného zákona. Tohoto trestného činu se dopouští chybějící obchodník, který státu neodvede DPH, kterou je povinen odvést. Právní kvalifikace jednání ostatních účastníků karuselového podvodu není jednoznačná, neboť sami o sobě se tyto účastníci nedopouštějí trestné činnosti, a to ani zprostředkovatel, který jen využívá nástroje poskytnuté legislativou. Na druhé straně bez dalších účastníků by karuselový podvod fungovat nemohl (Šefčík, 2018). V praxi odhalení, prokázání a zastavení karuselového podvodu trvá poměrně dlouhou dobu, anebo se vůbec nepodaří. Během snahy finanční správy odhalit a zastavit karuselový podvod však podvodníci velmi často vytvoří nový karusel, tudíž se jedná o nikdy nekončící boj (Janeček, 2015).

### **2.7.1 Metodika identifikace a řešení karuselových podvodů**

Hlavním cílem řešení karuselových podvodů je co nejrychlejší zastavení systémového krácení DPH, což zahrnuje eliminaci a vyřazení organizátora celého karuselového podvodu, to ve většině případů vyžaduje spolupráci s orgány činnými v trestním řízení, ale také snahu o získání co největší části neodvedené DPH zpět.

Při identifikaci podvodných obchodních řetězců je potřeba velmi důkladně a podrobně analyzovat odběratelsko-dodavatelské vztahy všech subjektů, u kterých existuje podezření na účast v karuselovém podvodu. To však ve většině případů končí u chybějícího obchodníka, který je pro orgány trestního řízení a finanční správy neviditelný. Při analýze těchto vztahů může být vodítkem kapacita jednotlivých podniků. V některých případech je totiž zřejmé, že z hlediska počtu zaměstnanců, množství majetku či velikosti prostor, které mají k dispozici, podniky reálně nemohou provádět takové množství transakcí, které vykazují. Dále je při odhalování těchto podvodů nutné zjistit, kdo stojí v čele podvodných operací a prokázat, že daný subjekt celou organizaci

fírem opravdu řídí. Zde se provádí zejména analýza marží či personálních vztahů mezi jednotlivými firmami (Šefčík, 2018).

Pro identifikaci podezřelých daňových subjektů je využíván počítačový systém, který dokáže mezi množstvím všech plátců rozeznat řetězové podvody a upozornit na ně. Počítač využívá veškerá data, která jsou shromážděna na jednom místě, zejména z kontrolních hlášení, a hledá podezřelé chování. Výsledkem této analýzy je několik set řetězců, ze kterých jsou následně vybrány ty, které jsou vhodné k prověření. Podněty jsou směřovány na oddělení daňových kontrol a analytiky. Následně dochází k vykreslení karuselového řetězce a jeho jednotlivých článků a ke zjišťování informací o vykreslených subjektech prostřednictvím obchodního a živnostenského rejstříku, kontrolního hlášení, VIES, prostřednictvím internetu a dalších zdrojů.

Prvním krokem řešení řetězce je **prověřování bankovních účtů** podezřelých subjektů prostřednictvím vyžádání a prověřování bankovních výpisů. U subjektů, které všechny připisované finanční prostředky vybírají v hotovosti, dochází ke zvážení vydání **zajišťovacího příkazu**. Základní podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu je pak přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a odůvodněná obava o dobytost budoucí daně. Skutečnosti, které mohou vést k odůvodněné obavě, jsou například vědomé a aktivní zapojení do podvodného řetězce, změna organizační struktury nebo přesun sídla společnosti do zahraničí, nespolupráce se správcem daně, ale také historie daňového subjektu. Důležité je, že dle judikatury NSS, ve fázi vydání zajišťovacího příkazu správce daně nemusí prokazovat vědomou účast v kolotočovém podvodu. Správce daně musí jen přesvědčivě nastínit strukturu a mechanismus podvodu a roli daňového subjektu v podvodné struktuře (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016-28). Rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2018, čj. 4 Afs 156/2018-32, č. 3806/2018 dále uvádí, že je důležité, aby daňový subjekt věděl, jaké důkazy správce daně za účelem vydání zajišťovacího příkazu použije, a měl možnost poskytnout vlastní interpretaci těchto důkazů, popřípadě navrhnout vlastní důkazy.

Pokud dojde k jednoznačnému zjištění existence daňového podvodu, může správce daně v případě, že existují důkazy o využívání registrace k DPH daňovým subjektem výhradně k podvodným účelům, registraci plátce zrušit. Dalším nástrojem při zjištěném podvodu je využití § 109 zákona o DPH – Ručení příjemce zdanitelného plnění. Finanční úřad při spolehlivém zjištění podvodu na DPH rozesílá daňovým subjektům, jejichž dodavatel je zapojen do podvodu, **tzv. vědomostní dopis**. Tímto dopisem odběratele informuje

o nepřiznání či nezaplacení DPH dodavatelem, což je dostává do pozice ručitele. Konkrétní vědomostní dopis je určen konkrétnímu odběrateli a informuje jej o již uskutečněném plnění, které bylo zasaženo podvodem. Oproti tomu anonymní vědomostní dopis může být určen i více subjektům a informuje o okolnostech, jež signalizují vysokou pravděpodobnost výskytu podvodu. Na základě reakce daňového subjektu na vědomostní dopis (například změna dodavatele) je pak možné posoudit povědomí dotyčného subjektu o karuselovém podvodu.

Pokud by daňovému subjektu měla být daň doměřena, postupuje správce daně dle daňového řádu, a to tak, že podá výzvu k podání dodatečného daňového přiznání nebo za účelem správného stanovení daně ihned zahájí **daňovou kontrolu**. Daňová kontrola je zahájena před výzvou k podání dodatečného daňového přiznání zejména v situaci, kdy by výzva mohla vést ke zmaření správného stanovení daně nebo v případě, kdy je subjekt podezřelý z účasti na podvodu.

Při řešení karuselového podvodu pak často vzniká správci daně oznamovací povinnost dle §53 odst. 3 daňového řádu - pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených §53 odst. 2. Finanční správa se řídí Metodickým pokynem ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti daňových a souvisejících trestných činů. Přičemž Daňová kobra má před metodickým pokynem přednost.

Pokud správce daně posuzuje oprávněnost nároku na odpočet DPH jednotlivých daňových subjektů, prověřuje splnění formální podmínky nároku, kterou je daňový doklad, prověřuje, zda se nejedná o fiktivní transakci, zda se plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na dokladu (rozsah plnění, dodavatel, čas, předmět plnění), zda se plnění vztahuje k ekonomické činnosti daňového subjektu, zda byl uvedený subjekt na dokladu plátcem DPH k okamžiku povinnosti přiznat daň nebo zda je plnění předmětem daně v tuzemsku.

## **2.7.2 Prokazování karuselových podvodů**

Při prokazování karuselových podvodů je jedním z nejtěžších úkolů prokázat, že deklarovaná plnění neproběhla takovým způsobem, jak je uváděno v daňových dokladech s nimi souvisejících, a že cílem bylo vylákání výhody v podobě nadměrného odpočtu (Šefčík, 2018). Správce daně postupuje dle judikatury příslušného členského státu, které

se ve většině případů opírají o judikaturu Soudního dvora EU (SEDU), a to z důvodu harmonizované právní úpravy DPH (Lichnovský, 2013).

### **Zásada proporcionality**

Z hlediska charakteru DPH jsou veškeré subjekty nuceny fungovat v režimu DPH, kde existuje reálné riziko podvodu. Na jedné straně by subjekty neměly doplácet na existenci podvodů, oproti tomu však stát nedisponuje značnými možnostmi, jak těmto podvodům zamezit. Z tohoto důvodu je zde snaha obě strany vyvažovat (Lichnovský, 2013).

Otázkou je, zda tedy subjektu přiznat nárok na odpočet, přestože se stal součástí karuselového podvodu. Soudní dvůr EU považuje nárok na odpočet za nedílnou součást systému DPH a neměl by být v zásadě omezen. Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. 1. 2006 ve spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 tak říká, že *„nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu rovněž není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.“* Dle Rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojené věci C-439/04 a C-440/04 je tedy zastáván názor, že pokud *„osoba povinná k dani, věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli.“* V tomto případě je věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznání nároku na odpočet, přestože došlo k naplnění pojmu dodání zboží osobou povinnou k dani nebo pojmu hospodářská činnost. Z výše uvedeného vyplývá, že nárok na odpočet z plnění, která jsou součástí podvodů, lze odmítnout pouze v případě, kdy o podvodu subjekt věděl nebo mohl vědět.

Rizika daňového podvodu tak musí být proporcionalně rozložena mezi stát a daňové subjekty, tudíž pokud stát mohl přijmout opatření, která by zamezila vzniku příslušného podvodu, jde tato skutečnost k tíži státu (Lichnovský, 2013).

### **Axel Kittel Test**

Axel Kittel Test představuje procesní postup, který byl vytvořen Soudy Spojeného království, na základě kterého lze uzнат daňové subjekty odpovědnými za účast v karuselovém podvodu. Test se opírá o Rozsudek soudního dvora EU ve věci Kittel a Recolta Recycling (Lichnovský, 2013). Podstata tohoto testu spočívá v rozdělení na

jednotlivé prvky. Test obsahuje 4 základní prvky definované formou otázek. Pokud jsou odpovědi na všechny otázky kladné, daňovému subjektu zaniká nárok na odpočet DPH. Následující otázky jsou vždy posuzovány objektivně:

- Existuje daňová ztráta?
- Pokud ano, vyplývá daňová ztráta z daňového podvodu?
- Pokud došlo k daňovému podvodu, byly transakce daňového subjektu spojeny s podvodem?
- Pokud byly transakce subjekty spojeny s podvodem, věděl nebo měl vědět daňový subjekt, že jsou transakce součástí podvodu? (Rozhodnutí First-Tier Tribunal (Tax) ze dne 6. 7. 2011).

Jestliže je alespoň na jednu otázku odpovězeno záporně, daňový subjekt má právo na přiznání nároku na odpočet DPH. Nejdůležitější otázkou je ta poslední. Důkazní břemeno týkající se právě této otázky pak s sebou nese velké obtíže pro správce daně (Lichnovský, 2013).

#### **„Věděl či vědět musel“**

Obchodník může být považován za účastníka karuselového podvodu, jestliže měl vědět, že jediné možné vysvětlení okolností, za kterých došlo k uskutečnění transakce, bylo, že se jedná o podvodné jednání. Daňový subjekt, který se rozhodne účastnit se transakcí zapojených do karuselových podvodů, jestliže o okolnostech zapojení do podvodů ví, jedná informovaně. V případě zjištění pak tento subjekt nebude mít nárok na odpočet DPH. Stejně tak subjekt, který má k dispozici prostředky k získání informací o zapojení transakce do podvodného jednání a rozhodne se tyto prostředky nevyužít. V případě zjištění mu bude nárok na odpočet DPH opět odepřen (Rozsudek Royal Courts of Justice Strand, London, WC2A 2LL ze dne 12. 5. 2010).

Lichnovský (2013) uvádí, že v situaci prokázání vědomé účasti daňového subjektu na karuselovém podvodu nese důkazní břemeno správce daně. To znamená, že správce daně je povinen shromáždit dostatečné důkazy k tomu, aby prokázal, že daňový subjekt o svém zapojení v daňovém podvodu věděl či vědět musel. U daňového subjektu se tak předpokládá, že o zapojení do podvodu nevěděl, jestliže správce daně neprokáže opak.

Oproti tomu v Rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009-156 lze nalézt, že *„za situace, kdy daňový subjekt prokáže, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod se domnívat, že se svým nákupem*

*účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží i přes důkazní nouzi svého dodavatele od tohoto dodavatele fakticky přijal, je jeho nárok na odpočet oprávněný.*“ To znamená, že NSS ukládá důkazní břemeno v daňovém řízení daňovému subjektu, nikoli správci daně.

Dále NSS uvádí, že při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet musí správce daně vyhodnocovat veškeré okolnosti komplexně, nikoli izolovaně, neboť na sebe velmi úzce navazují. Rozhodné je tak posouzení veškerých objektivních okolností týkajících se obchodní transakce, a to včetně právních, obchodních i osobních vazeb mezi subjekty transakce. Dále je bráno v potaz, zda transakce neprobíhaly za krajně neobvyklých či nelogických podmínek, zda se obchodovalo s rizikovou komoditou, zda byly řádně placeny faktury a vymáhány pohledávky, zda v transakcích nefigurovaly neobvykle nízké či neobvykle vysoké ceny, zda se neobjevovaly úhrady vysokých částek v hotovosti nejasného původu nebo zda neselhal kontrolní systém daňového subjektu (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, čj. 1 Afs 352/2018-44).

Šefčík (2018) pak uvádí, že v první fázi daňového řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který je povinen prokázat uplatňovaný nárok na odpočet. To činí předkládáním formálních daňových dokladů. Pokud dojde k jejich zpochybnění správcem daně (správce daně musí prokázat důvodné pochybnosti o správnosti předkládaných důkazních prostředků), opět je to daňový subjekt, který má povinnost prokázat, že k uváděným plněním skutečně došlo, a to prostřednictvím jiných důkazních prostředků jako jsou například dodací listy nebo svědecké výpovědi. Jestliže má správce daně stále pochybnosti, přechází důkazní břemeno na něj a musí prokazovat, že transakce nemají ekonomické opodstatnění. Správce daně tak prokazuje, že lze na poslední otázku Axel Kittel Testu odpovědět pozitivně.

### **Povědomí o podvodu**

Z hlediska povědomí daňového subjektu o účasti na podvodu na DPH se NSS orientuje zejména na vynaložení dostatečné míry obezřetnosti. Daňový subjekt, který přijme všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby uskutečňovaná plnění nebyla součástí podvodu, je oprávněn věřit, že uskutečňovaná plnění jsou legální, a je oprávněn uplatnit si nárok na odpočet DPH (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, čj. 1 Afs 352/2018-44). Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007-147 doporučuje, aby daňové subjekty věnovaly zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby zamezily vzniku pochybností správce daně o tom, že o podvodném jednání za daných okolností vědět mohly či věděly. Podnikatelský subjekt by tak měl za účelem minimalizace podnikatelského rizika dbát na bezproblémovost obchodních partnerů a věnovat pozornost podmínkám při sjednávání kontraktů.

Lichnovský (2013) uvádí jako příklad neobezřetného chování daňového subjektu, které může poukazovat na vědomé zapojení do podvodu na DPH například neprověření obchodního partnera, nedostatečnou smluvní dokumentaci, platby uskutečněné před dodáním zboží, pokud je obvyklý jiný postup, dále na pravidelné vysoké platby za zboží jinak než prostřednictvím bankovních účtů, obchodování se zbožím, se kterým subjekt nikdy neobchodoval, nedostatečný průzkum trhu nebo neprovádění kontrol obchodovaného zboží. Pojmem souvisejícím s touto tematikou je také due dilligence<sup>8</sup>. V rámci due dilligence může subjekt prověřit registraci obchodního partnera k DPH, prověřit jeho DIČ, zápis v obchodním rejstříku či informace od přepravce zboží. Due dilligence lze očekávat jen v případech, kdy existují náznaky zasažení podvodem na DPH, a zároveň nezaručuje, že dojde k odhalení neustále sofistikovanějších podvodů.

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, čj. 1 Afs 352/2018-44 tedy vyplývá, že pro odepření nároku na odpočet musí správce daně prokázat, že daňový subjekt o účasti na podvodné transakci věděl nebo mohl a měl vědět. Pokud se správce daně podaří prokázat objektivní okolnosti, na základě kterých si podvodného jednání byl subjekt vědom, **přechází důkazní břemeno na daňový subjekt**. Ten musí prokázat, že přijal veškerá opatření, která mohla jeho účasti na podvodu zabránit, a že jednal v dobré víře, aby o nárok na odpočet DPH nepřišel.

### **Důkazní řízení v rámci prokazování vědomé účasti na podvodu**

Důkazní prostředky shromážděné správcem daně ohledně účasti daňového subjektu na daňovém podvodu jsou vyhodnocovány v rámci důkazního řízení. Lichnovských (2013)

---

<sup>8</sup> Pojem due dilligence označuje míru aktivity, kterou lze očekávat za daných okolností, zejména v souvislosti provádění různých aktivit s cílem prověřit další subjekt před tím, než dojde k uzavření smlouvy či obchodu.



uvádí, že se v praxi jedná o jednu z nejsložitějších částí řízení a upozorňuje na záležitosti, jejichž opomenutí může být stěžejní pro výsledek celého řízení.

- **Předsudek zpětného hodnocení**

Pokud správce daně prokazuje povědomí o podvodu daňového subjektu, musí zohlednit jen informace, které měl subjekt k dispozici v okamžiku vstupu do dané transakce.

- **Neučinění kroků, které podvod mohly odhalit**

K tíži daňového subjektu jdou neučiněné kroky, které by racionální obchodník učinil za účelem zamezení možného podvodu. Správce daně však musí prokázat, že existují nějaké kroky, které subjekt neučinil, ač by tím předešel zapojení do podvodů na DPH, a zda by mu tyto kroky umožnily dovědět se o své účasti na podvodu.

- **Míra významnosti jednotlivých důkazů**

Při hodnocení důkazů musí brát správce daně v úvahu prostředí, ve kterém daňový subjekt působí. Za tímto účelem by si měl položit 3 základní otázky:

1. *Působil daňový subjekt v odvětví zasaženém podvodu?*
2. *Byl si či musel si být daňový subjekt vědom toho, že se pohybuje v odvětví zasaženém podvodu?*
3. *Znal či musel znát daňový subjekt princip podvodů na DPH, jakož i charakteristické znaky pachatelů podvodů?*

Co se týče odvětví zasažených karuselovými podvody, liší se v jednotlivých členských státech. I přes harmonizaci systému DPH si zachovávají členské státy určitá specifika, a tak i zboží zasažené podvody bude v jednotlivých členských státech odlišné. V dalších případech pak správce daně musí prokázat, že daňový subjekt měl k dispozici informace o výskytu podvodů v odvětví, ve kterém působí, dále o tom, jak lze daný podvod poznat či o tom, jaké jsou základní rysy podvodníků. V případě pozitivních odpovědí na dané otázky lze předpokládat, že subjekt by měl vynaložit vyšší obezřetnost a lze ji po něm vyžadovat, než by tomu bylo v opačném případě (Lichnovský, 2013).

## 3 Metodika a cíl práce

V této části je uveden cíl zpracování této diplomové práce a metodika, na základě které byla praktická část této práce vypracována.

### 3.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je identifikovat principy fungování daňových úniků a podvodů u daně z přidané hodnoty se zaměřením na karuselové podvody. Dále se práce zaměřuje na vymezení možností firem, jak karuselové podvody identifikovat a vyhnout se jim.

### 3.2 Metodika

V první kapitole praktické části 4.1 je uveden vývoj mezery na DPH za období od roku 2016 do roku 2020 v rámci EU a České republiky. Je zde uvedeno také srovnání ČR s ostatními státy EU. Potřebná data byla čerpána z oficiálních stránek Evropské unie, a to především ze zprávy z roku 2022 týkající se mezery na DPH – Vat gap in the EU, která byla zpracována Centrem pro Sociální a ekonomický výzkum (CASE), Generálním ředitelstvím pro daně a celní unii (Evropská komise) a Economisti Associati.

#### Korelační analýza

Korelační analýza je použita pro zjištění existence závislosti, popřípadě síly této závislosti, mezi dvěma náhodnými proměnnými. Pro kvantitativní vyjádření síly závislosti mezi dvěma proměnnými je využíván korelační koeficient. **Pearsonův korelační koeficient** představuje parametrickou variantu, která předpokládá dvourozměrné normální rozdělení. V případě, že není naplněn předpoklad normality, je vhodné použít Spearmanův pořadový koeficient korelace, který normální rozdělení nevyžaduje. Interpretace hodnot korelačního koeficientu spočívá v tom, že se hodnoty pohybují v intervalu od -1 do 1. Čím více se hodnoty blíží k hodnotě 1 nebo -1, tím silnější je korelace mezi dvěma proměnnými. Pokud korelační koeficient odpovídá hodnotě nula, jedná se o nulovou korelaci, která signalizuje nulovou závislost mezi sledovanými proměnnými. Kladné hodnoty pak svědčí o pozitivní závislosti, naopak záporné hodnoty jsou spojeny s negativní závislostí.

Pro ověření toho, zda sledované proměnné pocházejí z normálního rozdělení je použit Shapiro-Wilkův test, který je používán pro malé až střední rozsahy dat. V případě testování normality pomocí Shapiro-Wilkova testu jsou hypotézy následující:

- Nulová hypotéza  $H_0$ : Data pocházejí z normálního rozdělení
- Alternativní hypotéza  $H_1$ : Data nepocházejí z normálního rozdělení

Pro rozhodnutí o zamítnutí/přijetí nulové hypotézy se uvažuje hladina významnosti  $\alpha = 0,05$  (5 %). Pokud p-hodnota testu bude vyšší než hladina významnosti  $\alpha$ , nulovou hypotézu nezamítáme. Naopak pokud bude p-hodnota testu nižší než stanovená hladina významnosti  $\alpha$ , nulovou hypotézu zamítáme ve prospěch alternativní hypotézy.

Aby došlo k ověření dostatečné vypovídací schopnosti korelačního koeficientu pro vyvození závěru, že mezi sledovanými proměnnými opravdu vztah existuje, je otestována statistická významnost korelačního koeficientu, a to prostřednictvím funkce `cor.test()` v RStudiu, která je k tomuto účelu určena. Pro testování statistické významnosti korelačního koeficientu jsou hypotézy následující:

- Nulová hypotéza  $H_0$ : Korelační koeficient je roven 0
- Alternativní hypotéza  $H_1$ : Korelační koeficient je různý od 0

Pro rozhodnutí o zamítnutí/přijetí nulové hypotézy se uvažuje hladina významnosti  $\alpha = 0,05$  (5 %). Pokud p-hodnota testu bude vyšší než hladina významnosti  $\alpha$ , nulovou hypotézu nezamítáme, a tedy korelační koeficient není statisticky významný. Naopak pokud bude p-hodnota testu nižší než stanovená hladina významnosti  $\alpha$ , nulovou hypotézu zamítáme ve prospěch alternativní hypotézy, tedy korelační koeficient je statisticky významný.

Korelační analýza byla prováděna prostřednictvím softwaru RStudio.

**Podkapitola 4.1.1** obsahuje vztah mezi počtem plátců DPH registrovaných v České republice a výší mezery na DPH, opět za období od roku 2016 do roku 2020. Údaje týkající se počtu plátců DPH v ČR byly získány ze stránek Finanční správy ČR, kde jsou uveřejněny údaje z registru daňových subjektů u daně z přidané hodnoty. Veškeré výpočty pracují s počtem plátců DPH, který byl získán jako součet plátců DPH se sídlem v tuzemsku a plátců DPH bez sídla v tuzemsku, a zároveň nezahrnuje identifikované osoby, které nemají nárok na odpočet DPH. Pro výpočty byly využity hodnoty vždy k 31. 12. příslušného roku. Závislost mezi počtem plátců a výší mezery na DPH je testována pomocí korelační analýzy.

**Podkapitola 4.1.2** obsahuje analýzu vztahu mezi výší mezery na DPH a hospodářským růstem ČR. Vzájemná závislost je analyzována prostřednictvím korelační analýzy pomocí

softwaru RStudio. Data potřebná k výpočtu byla čerpána ze stránek Českého statistického úřadu, kde byla získána data udávající výši HDP v ČR ve sledovaných letech, a z oficiálních stránek Evropské unie, a to především ze zprávy z roku 2022 a 2016 týkající se mezery na DPH – Vat gap in the EU. Dále je zde zkoumán vztah mezi výší spotřebních výdajů domácností a výší mezery na DPH. Data týkající se spotřeby domácností byla získána ze stránek Českého statistického úřadu, jedná se o výdaje domácností na spotřebu v běžných cenách.

**Podkapitola 4.1.3** zahrnuje posouzení vlivu zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb (EET) na výši mezery na DPH ve sledovaném období.

**Podkapitola 4.1.4** obsahuje údaje o úspěšnosti vymáhání daňových nedoplatků u daně z přidané hodnoty. Data byla čerpána ze zpráv zveřejňovaných na stránkách Finanční správy ČR – Informace o činnosti Finanční správy ČR týkající se jednotlivých analyzovaných let. Úspěšnost finanční správy při vymáhání nedoplatků na dani z přidané hodnoty je tak stanovena jako podíl vymožené částky DPH v daném roce a celkové částky DPH, která byla v daném roce vymáhána.

**Kapitola 4.2** obsahuje analýzu modelového příkladu karuselového podvodu. Jedná se o klasický karuselový podvod, který využívá dodání zboží mezi dvěma členskými státy. Analýza se zaměřuje na cash flow jednotlivých účastníků karuselového podvodu (podkapitola 4.2.1) a poté na postup finanční správy v případě každého jednoho subjektu řetězového obchodu spolu se stanovením doměřené částky daně (podkapitola 4.2.2). Závěrečná část kapitoly se věnuje vyhodnocení výhodnosti účasti v karuselovém podvodu u jednotlivých subjektů.

**Kapitola 4.3** popisuje možné způsoby prevence, které by subjektům umožnily vyhnout se zapojení do karuselového podvodu. Dále pak věnuje pozornost boji proti karuselovým podvodům na úrovni EU, který vychází zejména z Akčního plánu DPH, jehož cílem je dosáhnout vytvoření jednotného systému DPH v rámci EU, který bude mít vhodné nástroje pro boj s podvody na DPH, pro podporu podnikání a digitální ekonomiky.

## 4 Praktická část

Praktická část této diplomové práce se věnuje nejprve vývoji mezery na DPH, jak v rámci EU, tak v České republice. Je zde uveden vztah mezi vývojem výše neodvedené DPH a mezi počtem plátců DPH a analýza vzájemné závislosti mezi výší mezery na DPH a hrubým domácím produktem České republiky či spotřebními výdaji domácností v ČR. Zmíněno je i téma úspěšnosti vymáhání nedoplatků na dani z přidané hodnoty, které zahrnují jak neodvedenou daň priznanou daňovými subjekty, tak daň doměřenou správcem daně.

Praktická část dále obsahuje případovou studii, která modeluje konkrétní příklad karuselového podvodu, u kterého je provedena analýza cash flow (dále také CF) jednotlivých subjektů účastnících se karuselového podvodu spolu s postupem finanční správy u jednotlivých subjektů, neboť finanční správa ke každému článku karuselového podvodu přistupuje samostatně. U jednotlivých subjektů modelového karuselového podvodu je také vypočtena částka, která by jim mohla být finančním úřadem doměřena včetně penále a jiných sankcí. Na základě získaných údajů je následně zhodnoceno, jak moc se jednotlivým subjektům vyplatí zapojení do karuselového podvodu, popřípadě zda vůbec.

Závěrečná část práce se poté věnuje prevenci před zapojením firem do karuselových podvodů a boji proti daňovým podvodům v oblasti DPH.

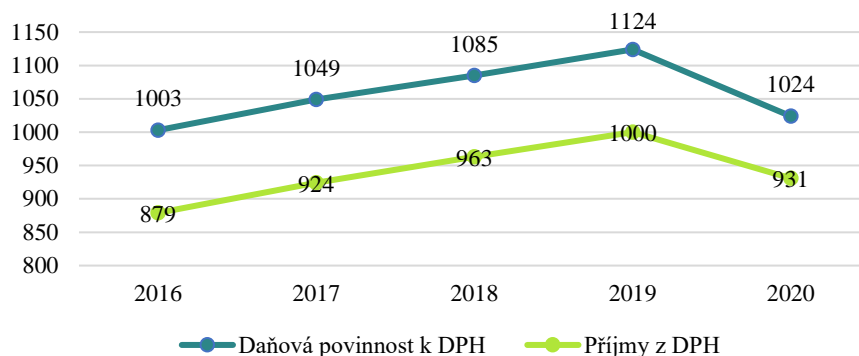
### 4.1 Vývoj mezery na DPH

Jak již bylo zmíněno v literární části této práce, výše podvodů na dani z přidané hodnoty je stanovována pouhými odhady. Nejčastějším ukazatelem, který se pak využívá ke kvantifikaci daňových úniků na DPH je **mezera na DPH – VAT compliance gap**.

Rozdíl mezi výší celkové daňové povinnosti k DPH a příjmy z DPH v EU zobrazuje následující graf 1, a to za období od roku 2016 do roku 2020. Z grafu je patrné, že do roku 2019 docházelo k postupnému růstu jak daňové povinnosti, tak příjmů z DPH, přičemž rozdíl mezi těmito dvěma položkami měl téměř konstantní výši. Rok 2020 s sebou přinesl výraznější pokles daňové povinnosti i příjmů z DPH, a zároveň došlo ke snížení rozdílu ze 124 miliard EUR na 93 miliard. V relativním vyjádření se mezera na DPH snížila zhruba o 2 procentní body (pokles z 11 % na 9,1 % vzhledem k VTTL). Hlavním důvodem takového poklesu byl negativní vliv pandemie COVID-19 na

ekonomickou aktivitu v jednotlivých členských státech, což vedlo ke zmenšení základu daně. Negativní vliv na příjmy z DPH měla také vládní opatření související s pandemií, která vedla k nižšímu daňovému zatížení v oblasti DPH (CASE, 2022).

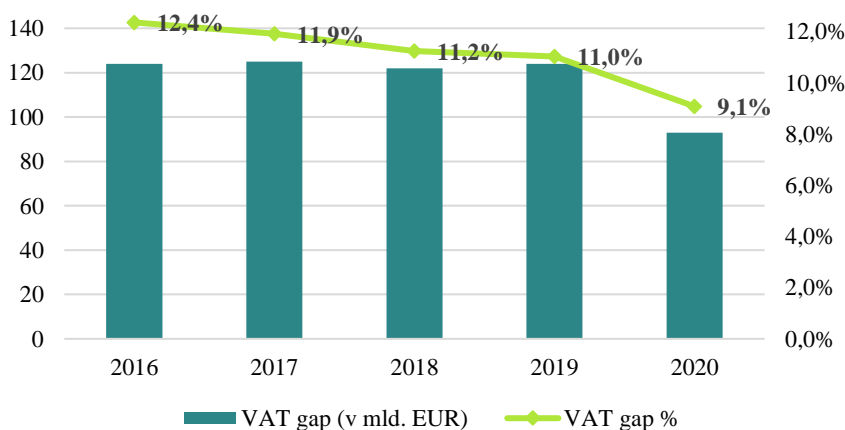
Graf 1 - Vývoj daňové povinnosti k DPH a příjmů z DPH v EU (v miliardách EUR) (2016-2020)



Zdroj: Vlastní zpracování dle CASE (2022)

Vývoj mezery na DPH v EU za sledované období v absolutním i relativním vyjádření přibližuje graf 2.

Graf 2 - Vývoj VAT gap v EU v mld. EUR 2016-2020



Zdroj: Vlastní zpracování dle CASE (2022)

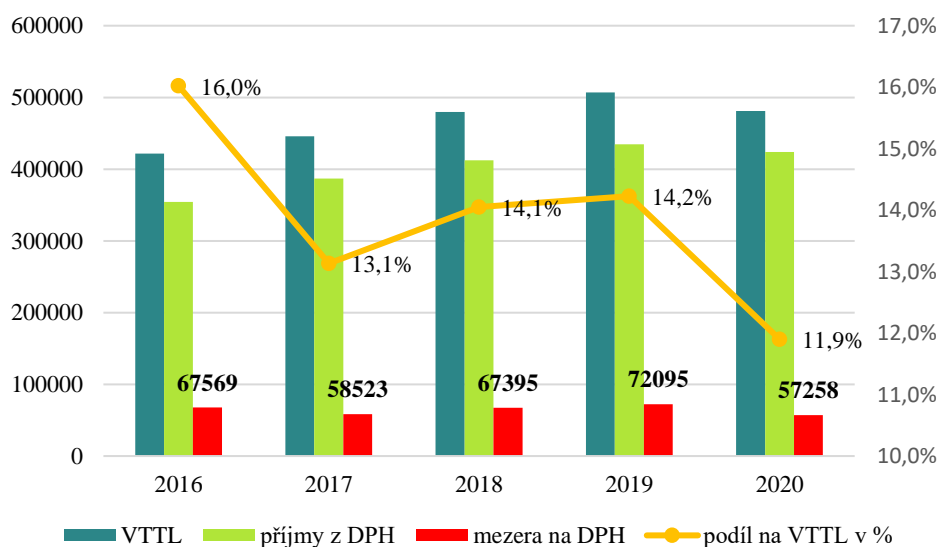
Graf ukazuje, že podíl mezery na DPH na VTTL v jednotlivých letech postupně klesá, a to z 12,4 % na 9,1 %, které lze pozorovat v roce 2020. Absolutní výše mezery jednoznačný trend ve sledovaném období nevykázala a v průměru se pohybovala ve výši 117,6 miliard EUR. Nicméně rok 2020 vykazuje nejvyšší meziroční pokles, a to o celých 31 miliard EUR.

I přes ekonomické problémy v důsledku pandemie COVID-19 tak došlo k většímu dodržování předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty. Mezi faktory, které pokles mezery na DPH v roce 2020 mohly ovlivnit, lze zařadit nárůst elektronických transakcí, a to cca o 8 %. Dalším důvodem mohla být změna struktury výdajů, kdy došlo ke zvýšení výdajů

v oblasti komodit, a naopak v odvětvích s vyšší mírou nedodržování předpisů (cestovní ruch) došlo k výraznému poklesu. Avšak jejich přímý vliv potvrzen nebyl. K vyšší míře dodržování předpisů týkajících se DPH jednoznačně přispěla podpůrná opatření během pandemie, která byla vázána také na placení daní. Největší vliv na změny v dodržování daňových předpisů pak měla opatření podporující podniky, která omezila jejich úpadky, a pokles daňové zátěže v oblasti DPH, což snížilo snahu subjektů, vyhnout se daňové povinnosti (CASE, 2022).

Co se týče České republiky (graf 3), vykazuje mezera na DPH od roku 2019 klesající trend. Od roku 2016 do roku 2020 se snížila o 4,1 %. Jedním z důvodů poklesu může být zavedení kontrolního hlášení v roce 2016, ale také rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti na další plnění, jako je tuzemské dodání zemního plynu a elektřiny, počítačových čipů nebo stavebnictví. Hlavním důvodem poklesu VTTL v roce 2020 byl zvýšený podíl výdajů na osvobozené služby (CASE, 2022). Z grafu 3 lze vidět, že VTTL i příjmy z DPH mají totožný vývoj ve všech letech sledovaného období. Mezera na DPH byla nejvyšší v roce 2019, a to ve výši 72 miliard Kč. Nejnižší hodnota je zaznamenána v roce 2020, a to s podílem na VTTL ve výši 11,9 %.

Graf 3 - Vývoj mezery na DPH ČR za období 2016-2020 v milionech Kč

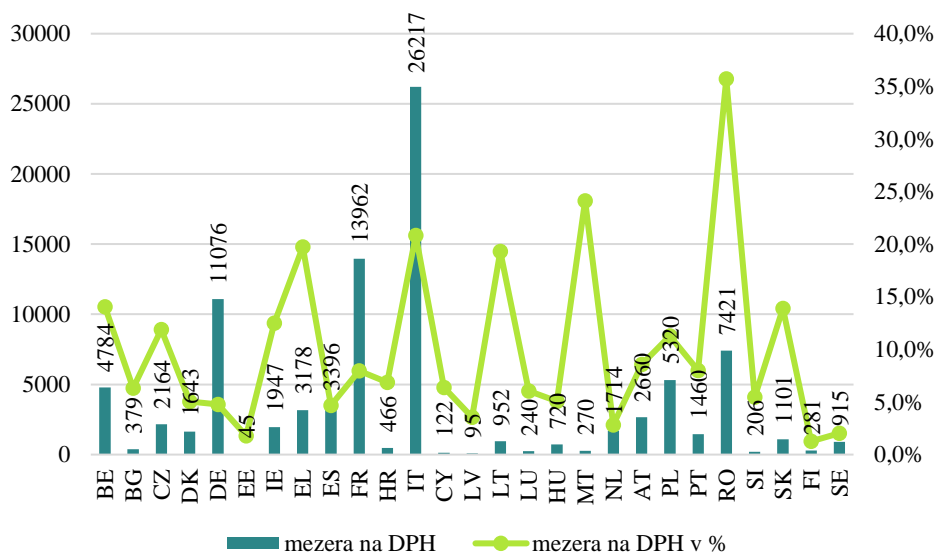


Zdroj: Vlastní zpracování dle CASE (2022)

Jak si stojí Česká republika v roce 2020 v porovnání s ostatními členskými státy EU, ukazuje následující graf. Dle relativní výše mezery na DPH je ČR na 19. místě s nejnižším podílem na VTTL. Na prvním místě je Finsko s pouhými 1,3 % a poslední místo obsadilo Rumunsko s 35,7 %. Sousední státy jako Německo, Polsko a Rakousko jsou na tom lépe,

jen Slovensko je až za Českou republikou, a to na 21. místě. V nedodržování předpisů v oblasti DPH se tak nacházíme mírně nad unijním průměrem, který představuje 10 %.

Graf 4 - Mezera na DPH 2020 jednotlivé státy EU v milionech EUR



Zdroj: Vlastní zpracování dle CASE (2022)

Co se týče mezery na DPH v ČR v dřívějších letech, byla průměrná mezera na DPH v letech 2000-2011 poměrně vysoká, ve výši 23 %. Vysokých úrovní dosahovala zejména mezi lety 2000-2003, kdy se pohybovala kolem 30 %. V roce 2004 se základní sazba DPH snížila z 22 % na 19 %, a to s sebou přineslo také výrazný pokles mezery na DPH (v roce 2005 dosahovala pouhých 10 %). Od roku 2007 docházelo ke zhoršování mezery na DPH v důsledku finanční krize z roku 2008 a postupného zvyšování sazeb (Barbone et al., 2013). Od roku 2012 mezera na DPH v ČR klesala, přičemž v roce 2014 byl zaznamenán výrazný pokles z 19 na 16,1 %. Důvodem tohoto poklesu bylo zveřejňování firem zapojených do podvodů na DPH na webových stránkách úřadů, ale také od roku 2014 bylo zavedeno povinné elektronické vykazování DPH (CASE, 2021).

#### 4.1.1 Vztah mezi počtem plátců DPH a výší daňové mezery na DPH

V této kapitole je zkoumán vztah mezi výší mezery na DPH v České republice a počtem plátců DPH, a to v období od roku 2016 do roku 2020. Snahou je tak ověřit, zda existuje závislost mezi absolutní výší mezery na DPH a počtem plátců DPH, popřípadě jak silná je závislost mezi těmito proměnnými. Za tímto účelem je použita korelační analýza.

Co se týče vývoje počtu plátců v ČR ve sledovaném období, je z následující tabulky zřejmý rostoucí trend, kdy v roce 2020 dosáhl počet plátců DPH registrovaných v ČR 540 235 subjektů, jak uvádí tabulka 3.



Tabulka 3 - Průměrná výše neodvedené daně (v milionech Kč) za sledované období 2016-2020

	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Vat GAP</b> (v mil. Kč)	67569	58523	67395	72095	57258
<b>Počet plátců DPH</b>	492163	509881	518759	526979	540235
<b>Průměrná výše neodvedené daně na jednoho plátce</b>	<b>0,137</b>	<b>0,115</b>	<b>0,130</b>	<b>0,137</b>	<b>0,106</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, 2021

Naopak co se týče výše neodvedené daně připadající na jednoho plátce, není z tabulky 3 patrný jednoznačný trend. Mezi lety 2016 a 2017 byl zaznamenán pokles o 0,023 milionu Kč neodvedené daně na jednoho plátce, a to z důvodu poklesu mezery na DPH a současného zvýšení počtu plátců. Jednalo se o největší meziroční přírůstek plátců ve sledovaném období, kdy se k DPH zaregistrovalo 17 718 nových subjektů. V poklesu mezery na DPH se pak mohlo projevit zavedení kontrolního hlášení či elektronické evidence tržeb (EET), jako nástroje boje proti daňovým únikům na DPH. Rok 2018 s sebou přinesl meziroční zvýšení mezery na DPH, což vedlo i přes pokračující rostoucí trend počtu plátců ke zvýšení neodvedené daně na jednoho plátce. Rok 2019 představoval navýšení průměrné částky neodvedené daně na hodnotu srovnatelnou s rokem 2016, v důsledku mírného zpomalení růstu počtu plátců a růstu daňové mezery. I přes značný vliv pandemie COVID-19 rok 2020 zaznamenal pozitivní vývoj, a to jak v růstu počtu plátců, tak poklesu daňové mezery, což přirozeně vyústilo ve značné snížení neodvedené daně připadající na jednoho plátce, a to na částku 0,106 milionů Kč.

Co se týče vztahu mezi výší mezery na DPH a počtem plátců DPH, lze vytvořit níže uvedenou hypotézu vycházející z následujících předpokladů.

**Hypotéza: Výše mezery na DPH je tím větší, čím větší je počet plátců DPH.**

Při ověřování platnosti výše zmíněné hypotézy lze vycházet z údajů uvedených v tabulce č. 3. Je zde tedy snaha potvrdit přímou úměru mezi počtem plátců DPH a mezerou na DPH. Lze vycházet z domněnky, že čím větší je počet plátců DPH, tím větší je možnost, že vzniknou daňové nedoplatky, které tvoří významnou část mezery na DPH, ale také podvody na DPH (plátcí DPH mohou spoléhat na to, že finanční úřady nemohou podrobně zkontrolovat všechny povinné subjekty, a tak se snižuje riziko jejich odhalení).

Z výše uvedené tabulky je pak zřejmé, že v absolutním vyjádření tuto hypotézu pro sledované období není možné potvrdit. Rostoucí počet plátců by měl být dle zmíněné hypotézy doprovázen rostoucí výší mezery na DPH, čemuž tak není. Pro spolehlivější

rozhodnutí o hypotéze byla dále použita korelační analýza. Základním předpokladem je normalita rozdělení obou náhodných veličin (proměnných). Normalita byla otestována prostřednictvím Shapiro-Wilkova testu. Shapiro-Wilkův test ukázal p-hodnotu rovnu 0,9937 pro data plátců DPH a pro mezeru na DPH je p-hodnota 0,3402 (výstup uveden v příloze 2), což jsou výrazně vyšší hodnoty než stanovená hladina významnosti  $\alpha=0,05$ , tudíž nulovou hypotézu nezamítáme a lze předpokládat normální rozdělení.

Korelační koeficient mezi výší mezery na DPH a počtem plátců DPH je pak roven - 0,2621 (výstup uveden v příloze 2). Tato hodnota naznačuje slabou negativní závislost mezi sledovanými proměnnými. To je v rozporu s výše uvedenou hypotézou, kdy je očekáváno, že s růstem počtu plátců poroste i mezeru na DPH. Nicméně po provedení testu statistické významnosti korelačního koeficientu bylo zjištěno, že p-hodnota činí 0,6702 (příloha 2), což znamená, že korelační koeficient není statisticky významný. Z provedeného testu nebyla prokázána pozitivní ani negativní lineární závislost mezi proměnnými. Lze tak usuzovat, že na výši mezery na DPH budou mít vliv jiné faktory, bude se jednat o jiný druh vztahu než je lineární, nebo bylo testování provedeno na malém rozsahu dat pro dosažení nižší p-hodnoty.

#### **4.1.2 Vztah mezery na DPH a hrubého domácího produktu (HDP)**

Tato podkapitola se zabývá analýzou vztahu mezi výší mezery na DPH a hospodářským růstem v České republice, který je reprezentován ukazatelem hrubého domácího produktu v běžných cenách. Mezera na DPH představuje částku DPH, která měla být vybrána, ale vybrána nebyla. Tato částka je ovlivňována zejména nedoplatky na DPH a podvody na DPH, které zahrnují i karuselové podvody.

**Hypotéza: Mezi vývojem HDP a vývojem mezery na DPH je negativní závislost.**

Obecně není mezi DPH a HDP bezprostřední vazba, neboť DPH je univerzální daní ze spotřeby, a tak se jedná spíše o vazbu na spotřební výdaje. Částka HDP může být zjištěna výdajovou metodou jako součet spotřebních výdajů domácností, investičních výdajů firem, vládních výdajů na nákup výrobků a služeb a čistého exportu. Z výše zmíněného lze předpokládat, že s růstem spotřeby, poroste i HDP. Na druhé straně s růstem spotřeby domácností a vládních výdajů poroste i DPH. Jestliže však rostou investiční výdaje firem, DPH se nemění, neboť firmy mají nárok na odpočet DPH. Stejně tak pokud poroste export domácích subjektů (domácí subjekty budou více vyvážet do zahraničí), výše DPH v ČR tím nebude ovlivněna. V případě, že by rostla spotřeba a nerostla DPH, mohl by tento jev

signalizovat aktivity šedé ekonomiky. Z výše uvedené úvahy lze předpokládat, že mezi DPH a HDP vztah existuje, avšak **otázkou je, zda hrubý domácí produkt ovlivňuje také mezeru na DPH, tedy zejména daňové nedoplatky a podvody na DPH.**

Jednou z úvah může být to, že v situaci, kdy se ekonomice daří a roste HDP, mají firmy větší tržby a dostatek peněz, a tak nemají problém řádně platit daně a motivaci k daňovým podvodům. Lze tedy předpokládat, že při ekonomickém růstu bude výše daňových nedoplatků a podvodů na DPH nižší, a tím i mezera na DPH. Na druhé straně při útlumu ekonomiky je možné očekávat zvýšení daňových nedoplatků a podvodů na DPH, neboť firmám klesají tržby, a tak nemusí mít dostatek prostředků k řádnému zaplacení daně, nebo může růst neochota subjektů odvádět DPH v situaci, kdy se jejich aktivitám příliš nedaří.

Tabulka 4 - Data potřebná k výpočtu korelačního koeficientu mezi výší mezery na DPH a HDP v ČR

rok	VAT Gap v mil. Kč	HDP v mil. Kč
2010	74 354	3 992 870
2011	58 453	4 062 323
2012	73 745	4 088 912
2013	71 730	4 142 811
2014	61 487	4 345 766
2015	68 770	4 625 378
2016	67 569	4 796 873
2017	58 523	5 110 743
2018	67 395	5 410 761
2019	72 095	5 791 498
2020	57 258	5 709 131

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat ČSÚ (2023) a CASE (2021) a (2022)

Aby byly výsledky korelační analýzy přesnější, byla pro výpočet použita data od roku 2010 do roku 2020, uvedená v tabulce 4.

Nejprve byla ověřena normalita dat HDP, aby bylo možné použít Pearsonův korelační koeficient. Normalita byla ověřována opět pomocí Shapiro-Wilkova testu. Výsledná p-hodnota je 0,1335, což je větší než hladina významnosti  $\alpha = 0,05$ , a to znamená, že nulovou hypotézu nelze zamítnout, a tedy data pocházejí z normálního rozdělení (výstup testu je zobrazen v příloze 3).

Co se týče normality dat mezery na DPH, Shapiro-Wilkův test vychází s p-hodnotou 0,1274, což je opět vyšší než hladina významnosti  $\alpha = 0,05$ , tudíž nulovou hypotézu opět

nezamítáme a předpokládáme, že data pocházejí z normálního rozdělení (výstup testu je uveden v příloze 3).

Hodnota korelačního koeficientu mezi zvolenými proměnnými vyšla -0,2713 (příloha 3), což značí slabou negativní závislost mezi výší mezery na DPH a hrubým domácím produktem v České republice. V tomto případě by se tedy jednalo o situaci, kdy s růstem hrubého domácího produktu v ČR bude mezera na DPH klesat. To by znamenalo, že pokud dochází k hospodářskému růstu, ochota a schopnost subjektů odvádět daň z přidané hodnoty bude velmi mírně růst. Toto zjištění je tak v souladu s výše zmíněnou hypotézou.

Aby došlo k ověření, že mezi zkoumanými veličinami vzájemná závislost opravdu existuje, byla otestována statistická významnost korelačního koeficientu. Test statistické významnosti byl proveden opět prostřednictvím RStudia. P-hodnota testu činí 0,4197, což je hodnota vyšší než stanovená hladina významnosti  $\alpha = 0,05$ , tudíž nebylo prokázáno, že by byl korelační koeficient na stanovené hladině významnosti statisticky významný.

Závěrem tedy je, že na základě použitých dat nebyla vzájemná závislost mezi výší mezery na DPH a hrubým domácím produktem v ČR prokázána. Důvodem může být právě výše zmíněný nepřímý vztah mezi výší DPH a výší HDP, neboť se DPH váže zejména ke spotřebě domácností, případně k vládním výdajům na nákup statků a služeb, což jsou pouze některé složky HDP, zjišťovaného výdajovou metodou. Bylo by tedy vhodné ověřit, zda neexistuje závislost spíše mezi výší mezery na DPH a výší spotřebních výdajů domácností, neboť právě k ní má daň z přidané hodnoty přímý vztah, jakožto univerzální daň ze spotřeby.

#### **Hypotéza: Mezi vývojem spotřebních výdajů domácností a vývojem mezery na DPH je negativní závislost.**

Výše uvedená hypotéza vychází z předpokladu, že pokud roste spotřeba domácností, rostou i tržby firem. V této situaci by pak firmy měly mít dostatek prostředků k řádnému zaplacení daně, a tudíž by nedocházelo ke vzniku tak vysokých daňových nedoplatků, a dále by subjekty měly mít menší motivaci k podvodnému jednání. Tím pádem by se s růstem spotřebních výdajů domácností měla mezera na DPH snižovat.

Pro přesnější výpočet korelačního koeficientu byla opět zahrnuta data od roku 2010 do roku 2020 uvedená v tabulce 5.

Tabulka 5 - Spotřeba domácností v běžných cenách a Vat Gap v mil. Kč

Rok	Spotřeba v mil. Kč	Vat Gap v mil. Kč
2010	1 933 295	74354
2011	1 974 494	58453
2012	1 995 221	73745
2013	2 026 506	71730
2014	2 071 867	61487
2015	2 152 039	68770
2016	2 240 966	67569
2017	2 383 298	58523
2018	2 524 217	67395
2019	2 662 967	72095
2020	2 536 320	57258

Zdroj: Český statistický úřad (2024)

Nejdříve je ověřena normalita spotřebních výdajů domácností ve sledovaném období, aby bylo možné použít Pearsonův korelační koeficient. Normalita je ověřena prostřednictvím Shapiro-Wilkova testu, jehož p-hodnota vychází 0,1787 (výstup testu je uveden v příloze 4). P-hodnota je vyšší než hladina významnosti  $\alpha = 0,05$ , což vede k nezamítnutí nulové hypotézy, a tedy je možné předpokládat, že data pocházejí z normálního rozdělení.

Korelační koeficient mezi výší mezery na DPH a výší spotřebních výdajů domácností činí -0,2253 (výstup uveden v příloze 4), což poukazuje na slabou negativní závislost. To koresponduje s výše zmíněnou hypotézou, kdy s růstem spotřebních výdajů domácností bude meze na DPH klesat a opačně. Pro vyvození závěru, že mezi výší mezery na DPH a výší spotřebních výdajů domácností opravdu existuje negativní vztah, je proveden test statistické významnosti korelačního koeficientu. P-hodnota tohoto testu představuje 0,5054 (výstup testu uveden v příloze 4), což je opět vyšší hodnota než je hladina významnosti  $\alpha = 0,05$ . V tomto případě opět nelze zamítnout nulovou hypotézu a korelační koeficient není statisticky významný.

Překvapivé může být, že korelační koeficient mezi výší mezery na DPH a výší spotřebních výdajů domácností vyšel slabší, než korelační koeficient mezi výší mezery na DPH a výší HDP, přestože zde byl předpoklad, že se DPH, a tedy i meze na DPH, vztahuje spíše ke spotřebě. Jedním z důvodů může být to, že daň z přidané hodnoty je sice univerzální daní ze spotřeby a s růstem spotřeby roste částka DPH, která má být vybrána a odvedena plátcí DPH, ale na druhé straně meze na DPH představuje rozdíl mezi DPH, která měla být vybrána a která skutečně vybrána byla. S růstem spotřeby

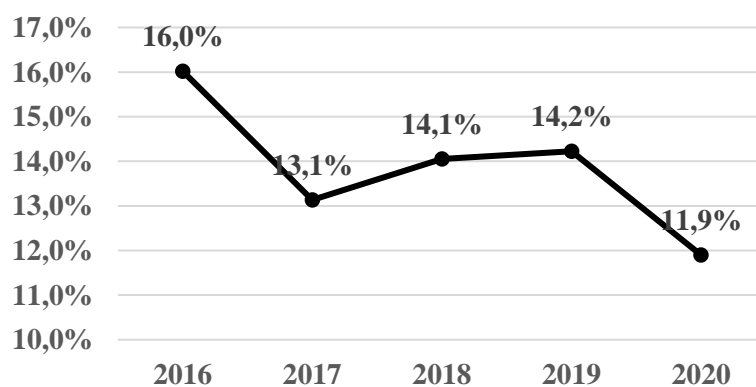
domácností tak rostou i tržby firem, ze kterých daň správcům daně odvádějí, ale tržby firem ovlivňují dále také investiční výdaje jiných firem, které DPH neovlivňují vzhledem k nároku na odpočet, nebo čistý export (respektive vývoz), který opět DPH v ČR neovlivňuje, neboť se DPH odvádí v zemi spotřeby. Z výše provedeného testování tak lze usuzovat, že mezeru na DPH je silněji ovlivněna hrubým domácím produktem spíše než spotřebou domácností.

Nicméně v obou případech se nepodařilo prokázat statistickou významnost korelačního koeficientu mezi sledovanými proměnnými, a tak z pozorovaných dat nelze vytvořit závěr, že mezi výší mezery na DPH a sledovanými vlivy je negativní lineární vztah. Pearsonův korelační koeficient však vyjadřuje pouze lineární vztah, a tak z výsledků nelze usuzovat, že by mezi sledovanými proměnnými ve sledovaném období žádný vztah nebyl, nicméně v případě existence určité závislosti je možné, že se nebude jednat o lineární závislost. Další možností nepotvrzení statistické významnosti korelace mezi sledovanými proměnnými může být fakt, že je mezeru na DPH ovlivněna především jinými faktory než je velikost HDP, výše spotřebních výdajů domácností či počet plátců DPH. Může se tak jednat například o podíl šedé ekonomiky v dané zemi, která je tvořena ve vztahu k DPH také karuselovými podvody, nebo o životní úroveň v dané zemi, kterou lze vyjádřit pomocí HDP na jednoho obyvatele, nebo o výši základní sazby DPH a jiné faktory.

#### 4.1.3 Vliv zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb (EET) na mezeru na DPH

Na počátku sledovaného období, v roce 2016, došlo k přijetí významných opatření, která měla zamezit podvodům na DPH, a to kontrolního hlášení od 1. 1. 2016 a dále elektronické evidence tržeb.

Graf 5 - Mezeru na DPH v relativním vyjádření v % 2016-2020



Zdroj: Vlastní zpracování dle CASE (2022)

EET byla zaváděna v několika fázích, přičemž první fáze proběhla také v roce 2016. Týkala se ubytování, stravování a pohostinství (od 1. 12. 2016), druhá vlna se týkala maloobchodu a velkoobchodu (od 1. 3. 2017), třetí vlna pak zahrnovala ostatní činnosti s výjimkou některých řemesel (od 1. 3. 2018) a čtvrtá vlna pak vybraná řemesla a výrobní činnost (od 1. 6. 2018). Třetí a čtvrtá vlna pak byly odloženy na rok 2020, ve kterém pak byla elektronická evidence tržeb přerušena v důsledku pandemie COVID-19. V současné době je již povinnost elektronické evidence tržeb zrušena, a to od 1. 1. 2023.

Mezera na DPH v roce 2015 činila 18,4 % VTTL. Z grafu 5 je pak patrné, že za rok 2016 došlo k poklesu mezery na DPH o 2,4 procentního bodu. Jelikož bylo kontrolní hlášení zavedeno již od 1. ledna roku 2016, lze očekávat, že toto opatření na pokles mezery DPH určitý vliv mělo. Kontrolní hlášení mohlo mít vliv zejména z hlediska prevence, ale také spolehlivějšího odhalování podvodů na DPH. Rok 2017 přinesl další pokles mezery na DPH, a to o 2,9 procentního bodu. Do roku 2017 se mohl promítnout jak vliv kontrolního hlášení, tak zavedení elektronické evidence tržeb. Rok 2018 pak přinesl navýšení mezery na DPH o 1 procentní bod a rok 2019 zaznamenal přibližně stejnou relativní úroveň. Dle Nejvyššího kontrolního úřadu (2019) měla zavedená opatření pozitivní vliv na dodržování předpisů a plnění daňových povinností, avšak přinesla s sebou vyšší administrativní zátěž. Jejich hlavní účinek spočívá v prevenci před daňovými podvody. Ze značně nižších hodnot v roce 2016 a 2017 tak lze usoudit, že zavedení těchto opatření mohla mít pozitivní vliv na vývoj mezery na DPH.

#### 4.1.4 Úspěšnost vymáhání nedovolené daně

Významným faktorem, který ovlivňuje a tvoří část mezery na DPH, jsou také daňové nedoplatky na DPH. Dle daňového řádu se jedná o částku daně a příslušenství daně, ale také částku zajištěné daně, u kterých již uplynula lhůta jejich splatnosti, a přesto nebyly uhrazeny. Jedná se tak o neuhrazenou daň, která byla přiznána daňovým subjektem nebo doměřena správcem daně. A právě DPH představuje největší podíl na daňových nedoplatcích v ČR, který se ve sledovaném období pohybuje v průměru ve výši 68,3 %.

Tabulka 6 - Úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků u DPH (hodnoty v milionech Kč)

	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Vymáhané nedoplatky</b>	30 787	25 459	21 459	17 494	16 885
<b>Vymožené nedoplatky</b>	2 448	2 932	2 844	3 059	1 599
<b>Úspěšnost</b>	<b>7,95%</b>	<b>11,52%</b>	<b>13,25%</b>	<b>17,49%</b>	<b>9,47%</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Informací o činnosti Finanční správy ČR

Z tabulky 6 lze pozorovat, že výše vymáhaných daňových nedoplatků na DPH vykazuje klesající trend. Co se týče úspěšnosti jejich vymáhání, dosahuje velmi nízkých hodnot a rostoucí trend, který by byl žádoucí, ve sledovaném období nevykazuje. Za sledované období bylo získáno v průměru pouhých 11,94 % z vymáhaných nedoplatků v jednotlivých letech. Rostoucí trend úspěšnosti vymáhání dosáhl vrcholu v roce 2019, kdy se podařilo získat téměř 17,5 % vymáhaných příjmů z DPH, a byl vystřídán výrazným propadem na úspěšnost pouhých 9,5 %. Jeden z faktorů, který mohl ovlivnit takto výrazný pokles úspěšnosti, mohl být vliv pandemie COVID-19, neboť během zasažených let finanční úřady neměly možnost postupovat při vymáhání daňových nedoplatků v běžném režimu.

Co se týče vývoje úspěšnosti vymáhání daňových nedoplatků v následujících letech (mimo sledované období), rok 2021 přinesl další pokles výše vymáhaných nedoplatků, avšak větší pokles zaznamenala i výše vymožených nedoplatků, což vyústilo v pokles úspěšnosti na necelých 8,7 %. V následujícím roce 2022 pak došlo k výraznému nárůstu úspěšnosti vymáhání na 20,7 %, což je od roku 2016 nejvyšší hodnota. Příčinou takto výrazného nárůstu byl propad vymáhaných nedoplatků na 14 800 mil. Kč a současně vymožení 3 061 mil Kč, což má přímou souvislost s návratem finančních úřadů k možnostem běžného režimu vymáhání nedoplatků.

Nejvíce vymožených nedoplatků je dlouhodobě získáváno prostřednictvím vymáhacích úkonů v daňové exekuci, přičemž nejefektivnějším a nejpoužívanějším prostředkem je daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb nebo také exekuce srážkami ze mzdy (Informace o činnosti Finanční správy ČR, 2017-2023).

**Hlavními problémy při vymáhání daňových nedoplatků** je předluženost a nemajetnost dlužníků, zánik daňového subjektu bez právního nástupce, velké množství právnických osob v likvidaci, účelové převody majetku daňových subjektů na jiné osoby před vznikem nedoplatku (často osoby nekontaktní či bez příjmů). Další příčiny lze spatřovat v druhotné platební neschopnosti či podvodném jednání daňových subjektů za účelem majetkového prospěchu. Problematické jsou také nekontaktní daňové subjekty, zejména subjekty bez reálného sídla, ale také fyzické osoby přihlášené k pobytu na adrese ohlašovny nebo na adrese sídla zvláštní matriky (Informace o činnosti Finanční správy ČR, 2017-2023). Faktory které úspěšnost ovlivňují jsou také rychlost vymáhacích prostředků (exekuce, zajištění atd.) nebo ochota finanční správy použít nástroje pro vymáhání.

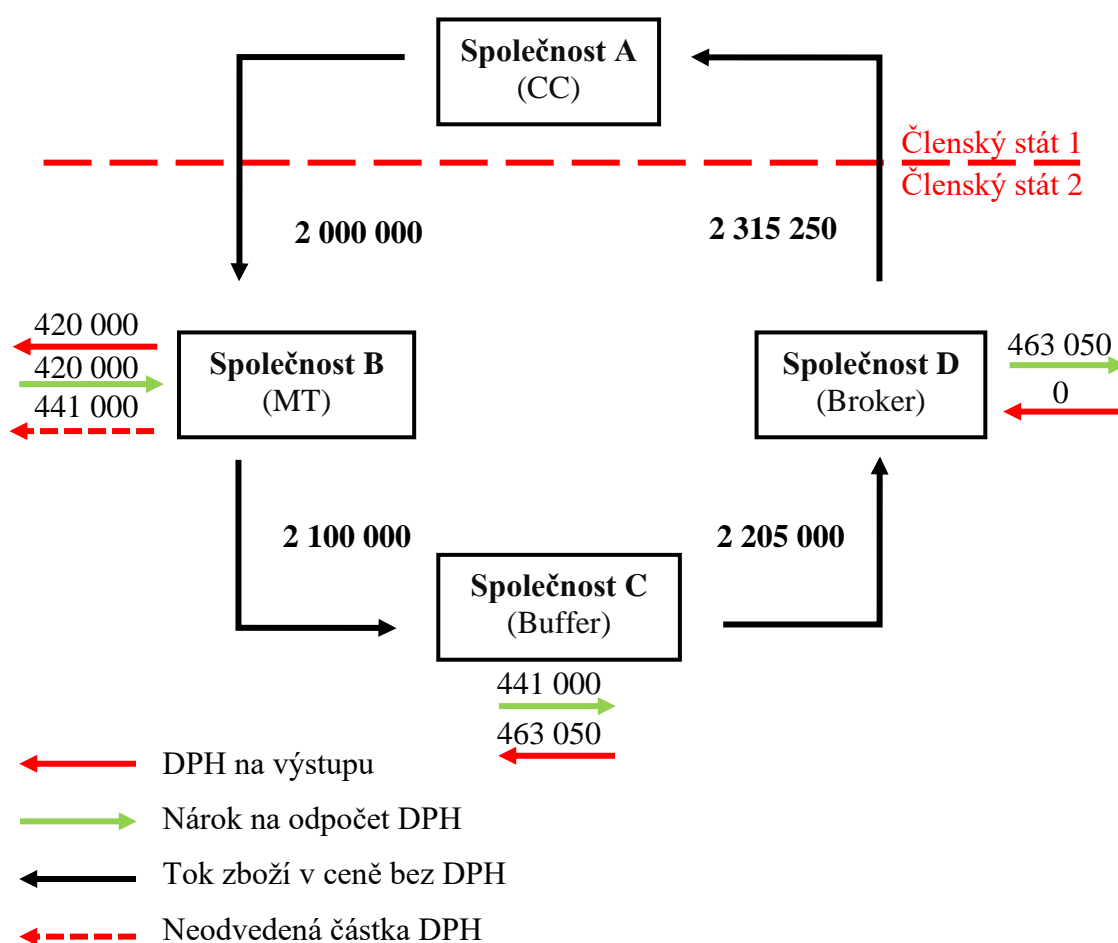


## 4.2 Analýza karuselového podvodu

V této části diplomové práce je provedena analýza modelového případu karuselového podvodu, který je znázorněn na schématu 5.

Analýza je zaměřena na cash flow jednotlivých účastníků karuselového podvodu a následně na postup finanční správy, který uplatňuje u jednotlivých subjektů. Na základě toho jsou pak stanoveny částky, které by finanční úřad subjektům mohl doměřit, včetně penále a sankcí, což umožní vyhodnotit, zda se účast jednotlivým subjektům v kolotočovém podvodu vyplatí, či nikoli.

Schéma 5 - Modelový příklad karuselového podvodu



Zdroj: Vlastní zpracování

Jedná se o klasický případ karuselového podvodu, který využívá prodeje a nákupu zboží ve dvou členských státech EU, přičemž členský stát 2 reprezentuje Českou republiku. V rámci karuselového podvodu se předpokládá účast 4 základních subjektů, a to zprostředkovatelské společnosti (CC), chybějícího obchodníka (MT), nárazníkové společnosti (Buffer) a zprostředkovatele (Broker). V modelovém příkladu je uvažována

zisková přírůžka – marže ve výši 5 % a sazba DPH v základní výši – 21 %. Daň z příjmu právnických osob je uvažována ve výši 19 %, která odpovídá sazbě v ČR pro rok 2023.<sup>9</sup>

Ze schématu 5 je patrné, že společnost B v roli chybějícího obchodníka pořídila zboží z jiného členského státu od společnosti A, označené jako zprostředkovatelská společnost (CC), která je registrovaným plátcem DPH, v hodnotě 2 000 000 Kč. Jedná se o částku bez DPH, neboť se jedná o osvobozené plnění s nárokem na odpočet. To znamená, že společnost B je povinna přiznat daň na výstupu ve výši 420 000 Kč, kterou si zároveň může nárokovat v podobě odpočtu DPH na vstupu. Pak dojde k prodeji daného zboží společnosti C v roli nárazníkové společnosti v částce 2 100 000 Kč bez DPH, čímž chybějícímu obchodníkovi vznikne povinnost odvést daň na výstupu ve výši 441 000 Kč. V tomto případě může nastat několik variant. První variantou je, že chybějící obchodník podá daňové přiznání, ale přiznanou daň neuhradí. Druhá možnost spočívá v tom, že chybějící obchodník daňové přiznání vůbec nepodá a daň neuhradí. Třetí možnost pak představuje situaci, kdy chybějící obchodník přiznání sice podá, ale přiznání obsahuje fiktivní faktury na nákup vstupů, kterými si společnost snižuje daňovou povinnost na výstupu (u těchto daňových přiznání může vzbudit podezření velký počet vstupů oproti výstupům, který bude zhruba dvojnásobný – jednou se jedná o porřízení z jiného členského státu a podruhé o fiktivní vstup snižující daňovou povinnost). Výsledkem je pak minimální výše vlastní daňové povinnosti subjektu, kterou je ochoten zaplatit. V tomto modelovém případě je předpoklad, že chybějící obchodník daňové přiznání k DPH ani KH vůbec nepodá a daň neodvede. Jakmile je chybějící obchodník kontaktován finanční správou, stane se neviditelným a zmizí.

Buffer nakupuje zboží od chybějícího obchodníka za částku 2 100 000 Kč bez DPH v rámci jednoho členského státu. To znamená, že nárazníková společnost zaplatí vyfakturovanou částku včetně DPH (celkem 2 541 000 Kč), kterou však chybějící obchodník do veřejného rozpočtu neodvedl. Buffer si zapojení do karuselového podvodu vědom být může, ale také nemusí. Na základě nákupu zboží od chybějícího obchodníka, si uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu, a zároveň prodá zboží společnosti D (brokerovi) v částce 2 205 000 Kč bez DPH. Na základě toho vzniká bufferovi povinnost přiznat a odvést daň na výstupu ve výši 463 050 Kč.

---

<sup>9</sup> Od roku 2024 pak činí sazba daně z příjmů právnických osob v České republice 21 %.

Broker nakupuje zboží od nárazníkové společnosti za částku 2 205 000 Kč bez DPH. Nárazníková společnost vystavuje brokerovi fakturu na částku včetně DPH, tedy 2 668 050 Kč. Broker si na základě faktury uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu a zboží prodává původní společnosti do jiného členského státu. Jedná se o plnění, které je osvobozeno od daně na výstupu s nárokem na odpočet daně na vstupu, což znamená, že broker uplatňuje nárok na nadměrný odpočet. Tímto způsobem pak může karuselový podvod probíhat stále dokola, a to aniž by zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno.

#### **4.2.1 Analýza cash flow jednotlivých článků karuselového podvodu**

Pro zjištění částky, která jednotlivým subjektům při zapojení do karuselového podvodu plyne, budeme uvažovat sazbu daně z příjmů právnických osob ve výši 19 % (jež odpovídá výši sazby pro rok 2023). Jak již bylo zmíněno výše, sazba DPH je 21 % a marže je ve výši 5 %.

##### **CF chybějícího obchodníka (MT)**

Hlavním zdrojem příjmu pro chybějícího obchodníka je neodvedená částka DPH, která mu však byla zaplacená nárazníkovou společností. Z výše popsané situace je zřejmé, že měl obchodník do veřejného rozpočtu odvést částku DPH ve výši 441 000 Kč, to se však nestalo a jedná se o hlavní výdělek ze zapojení do karuselového podvodu. Další příjem pro obchodníka je pořizovací cena včetně marže, kterou si připočetl k prodávanému zboží, to však ve skutečnosti nemusí být velké částky, popřípadě cenu zboží o marži vůbec nezvyšují, aby kvůli narůstajícím částkám zboží nevzbudili pozornost a udrželi tak ceny prodávaného zboží na standardní úrovni. Na druhé straně výdajem chybějícího obchodníka bude pořizovací cena (PC) zboží. Pro zjednodušení lze uvažovat, že vedlejší výdaje na pořízení zboží (jako doprava a další) jsou již započítány v pořizovací ceně, kterou daný subjekt zaplatil. Předmětem karuselových podvodů je totiž účelové zboží vysoké hodnoty s velmi nízkými přepravními náklady. Další výdaj by měl být představován odvodem daně z příjmů právnických osob, což však u chybějícího obchodníka ve většině případů nenastane, neboť zmizí ještě před podáním daňového přiznání k dani z příjmu.

Vzorec pro výpočet cash flow chybějícího obchodníka je tedy následující:

$$CF_{MT} = PC * \left(1 + \frac{\text{marže}}{100}\right) - PC + PC * \left(1 + \frac{\text{marže}}{100}\right) * \frac{\text{sazba DPH}}{100} - \left(PC * \left(1 + \frac{\text{marže}}{100}\right) - PC\right) * \frac{\text{sazba DPPO}}{100} \quad (4)$$

V případě modelového příkladu bude vypadat výpočet CF chybějícího obchodníka následovně:

$$CF_{MT} = 2\,000\,000 * \left(1 + \frac{5}{100}\right) - 2\,000\,000 + 2\,000\,000 * \left(1 + \frac{5}{100}\right) * \frac{21}{100} - 0$$

$$CF_{MT} = 2\,100\,000 - 2\,000\,000 + 441\,000 - 0 = \mathbf{541\,000\,Kč}$$

Missing trader (MT) tak z účasti na karuselovém podvodu získá částku ve výši 541 000 Kč. Marže za prodané zboží představuje 100 000 Kč a neodvedená částka DPH, která mu byla zaplacená bufferem, činí 441 000 Kč. Dále pak obchodník snížil své výdaje neodvedením daně z příjmu právnických osob ve výši 19 000 Kč, to však nepředstavuje reálný příjem, tudíž o tuto částku CF obchodníka nenavysujeme, avšak dochází tím ke krácení příjmů veřejných rozpočtů. Další ztrátou veřejného rozpočtu je pak neodvedená částka DPH ve výši 441 000 Kč, která u chybějícího obchodníka představovala vlastní daňovou povinnost.

### **CF buffera**

Nárazníková společnost neboli buffer představuje článek karuselového podvodu, který postupuje dle předepsaných povinností a jeho úkolem v karuselovém podvodu je ztížit přehlednost celé situace a dohledávání jednotlivých článků organizovaného podvodu. To znamená, že buffer podává daňové přiznání, ve kterém přiznává daň na vstupu ve výši 441 000 Kč a daň na výstupu ve výši 463 050 Kč. Zároveň podává také přiznání k dani z příjmu právnických osob. U tohoto článku tedy není zachycen negativní dopad na veřejný rozpočet. Příjmem buffera je tak opět pořizovací cena včetně marže, která je při prodeji připočítána ke zboží, ale také částka DPH ve výši 21 % z prodejní ceny, která mu byla kupujícím zaplacená, a výdajem je pořizovací cena, kterou zaplatil, DPH, které zaplatil spolu s pořizovací cenou chybějícímu obchodníkovi, výsledná daň na výstupu (vlastní daňová povinnost) ve výši 22 050 Kč a také zaplacená daň z příjmů právnických osob, která je v tomto případě vypočtena ze skutečného příjmu buffera. V reálné situaci by samozřejmě vycházela z transformovaného výsledku hospodaření na základ daně.

Vzorec pro výpočet cash flow buffera je tedy následující:

$$\begin{aligned}
 CF_{Buffer} = & PC * \left(1 + \frac{marže}{100}\right) + PC * \left(1 + \frac{marže}{100}\right) * \frac{sazba DPH}{100} \\
 & - PC - PC * \frac{sazba DPH}{100} - \left(PC * \left(1 + \frac{marže}{100}\right) - PC\right) \\
 & * \frac{sazba DPPO}{100} - PC * \left(1 + \frac{marže}{100}\right) * \frac{sazba DPH}{100} \\
 & + PC * \frac{sazba DPH}{100}
 \end{aligned} \tag{5}$$

$$\begin{aligned}
 CF_{Buffer} = & 2\,100\,000 * \left(1 + \frac{5}{100}\right) + 2\,100\,000 * \left(1 + \frac{5}{100}\right) * \frac{21}{100} - 2\,100\,000 \\
 & - 2\,100\,000 * \frac{21}{100} - (2\,205\,000 - 2\,100\,000) * \frac{19}{100} - 2\,100\,000 \\
 & * \left(1 + \frac{5}{100}\right) * \frac{21}{100} + 2\,100\,000 * \frac{21}{100} \\
 = & 2\,205\,000 + 463\,050 - 2\,100\,000 - 441\,000 - 19\,950 - 463\,050 \\
 & + 441\,000 = \mathbf{85\,050\,Kč}
 \end{aligned}$$

Z výše uvedeného výpočtu je patrné, že buffer má v rámci modelového příkladu karuselového podvodu kladné cash flow ve výši 85 050 Kč. Jedná se o nižší částku, než byla vypočtena pro chybějícího obchodníka. Důvodem může být velmi nízká marže (5 %), kterou si buffer připočítává k prodejní ceně zboží. V tomto případě je otázkou, zda buffer o zapojení do karuselového podvodu věděl, či nikoli. Pokud si byl účasti v karuselovém podvodu vědom, jak je tomu v modelovém případě, pravděpodobně bude jeho dalším příjmem provize, kterou získává od organizátora karuselového podvodu za ochotu zapojit se do podvodného jednání. V tomto případě by marži k prodejní ceně zboží nenavyšoval, aby zachoval standardní výši ceny u podvodem zatíženého zboží. V případě, že by jeho zapojení do podvodu bylo nevědomé, pak by pravděpodobně společnost prodávala zboží s vyšší marží, která by odpovídala standardně uplatňované marži na trhu daného druhu zboží.

### CF brokera

Broker představuje poslední článek, kterým se karuselový podvod uzavírá a může být opakován stále dokola. Broker je společnost, která dodává předmětné zboží do jiného členského státu EU, což je opět osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH. Zboží je dodáno původní zprostředkovatelské společnosti (CC), od které chybějící obchodník

zboží na počátku celého podvodu pořídil. Broker pořídí zboží od buffera za částku 2 205 000 Kč bez DPH, zaplatí DPH spolu s pořizovací cenou, kterou buffer odvádí správci daně, a následně uplatňuje nárok na nadměrný odpočet DPH, neboť uskutečnil osvobozené plnění od daně na výstupu a má nárok na odpočet DPH na vstupu, která činí 463 050 Kč. Broker v tomto případě opět podává daňové přiznání k dani z přidané hodnoty i k dani z příjmů právnických osob, a tak je jeho jednání v souladu s předepsanými povinnostmi. Skutečným příjmem je pro brokera pořizovací cena včetně marže z prodaného zboží a nadměrný odpočet, který však pokrývá částku DPH, která byla zaplacená spolu s pořizovací cenou bufferovi. Výdajem je pak pořizovací cena včetně zaplacené částky DPH a daň z příjmu právnických osob.

Vzorec pro výpočet cash flow brokera je následující:

$$\begin{aligned}
 CF_{\text{Broker}} = & PC * \left(1 + \frac{\text{marže}}{100}\right) - PC - PC * \frac{\text{sazba DPH}}{100} + PC \\
 & * \frac{\text{sazba DPH}}{100} - \left(PC * \left(1 + \frac{\text{marže}}{100}\right) - PC\right) \\
 & * \frac{\text{sazba DPPO}}{100}
 \end{aligned} \tag{6}$$

$$\begin{aligned}
 CF_{\text{Broker}} = & 2\,205\,000 * \left(1 + \frac{5}{100}\right) - 2\,205\,000 - 2\,205\,000 * \frac{21}{100} + 2\,205\,000 \\
 & * \frac{21}{100} - \left(2\,205\,000 * \left(1 + \frac{5}{100}\right) - 2\,205\,000\right) * \frac{19}{100} \\
 = & 2\,315\,250 - 2\,205\,000 - 463\,050 + 463\,050 - 20\,948 \\
 = & \mathbf{89\,302\,Kč}
 \end{aligned}$$

Z výše uvedeného výpočtu je viditelné, že broker má v rámci karuselového podvodu kladné CF. Jeho příjem je ve výši 89 302 Kč, přičemž může být navýšen o část neodvedené DPH chybějícím obchodníkem, neboť broker o zapojení do karuselového podvodu vědět musí a spolupracuje právě s chybějícím obchodníkem. Broker představuje článek karuselového podvodu, u kterého může dojít k odmítnutí nároku na odpočet, přestože jednal v souladu s daňovými předpisy, a to na základě jednání nikoli v dobré víře, neboť měl a musel vědět, že je jeho jednání zatíženo podvodem.

#### 4.2.2 Postup finanční správy u jednotlivých článků podvodu

Tato podkapitola se zabývá postupem finanční správy, který je uplatňován při řešení karuselového podvodu, a to u jednotlivých článků podvodu. Z judikatury Soudního dvora EU (SEDU) musí finanční správa přistupovat ke každému subjektu v řetězci obchodníků samostatně. Respektive každá uskutečněná transakce, její charakteristiky, předmět plnění a cíl plnění musí být posuzovány zvlášť. To zároveň finanční správě umožňuje doměřit daň včetně penále a sankcí každému článku karuselového podvodu zvlášť, přestože se jedná o jeden organizovaný podvod. Dochází zde ke stanovení doměřených částek daně jednotlivým subjektům, což umožní následné zhodnocení výhodnosti jejich zapojení do karuselového podvodu.

Postup finanční správy při řešení karuselového podvodu začíná zjištěním řetězce, který by mohl být z organizovaného podvodu podezřelý. Jak již bylo zmíněno výše, k tomuto účelu využívá finanční správa počítačový systém, který ze shromážděných dat z kontrolních hlášení a daňových přiznání dokáže rozeznat charakteristické rysy řetězových podvodů a označí tak potenciální podvodné struktury, což bývá označována jako tzv. těžká analytika. Následně dochází k předání podnětů těžké analytiky na oddělení daňové kontroly a analytiky. Tam dochází k výběru řetězových obchodů, které jsou považovány za vhodné k prověření, a vykreslení struktury karuselového podvodu. Využívá se zde šetření řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty **tzv. systémem jedné hlavy (TMÚK)**, kdy jsou podněty k šetření předány **tzv. aktivnímu správci daně**, který se řešením podvodu bude zabývat a podnětu přidělí řešitele. V rámci systému jedné hlavy dochází ke spolupráci příslušného FÚ, který šetří konkrétní subjekt zapojený do řetězového podvodu, s dalšími FÚ, v jejichž působnosti jsou další subjekty podezřelé ze zapojení do předmětného podvodu.

Dle Taktických postupů k prověření rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení na úrovni "lehké analytiky", dochází pomocí tzv. lehké analytiky, která zahrnuje porovnání údajů z KH, k určení rizikového případu. Pokud je detekován plátce, který vykazuje znaky chybějícího obchodníka či buffera, správce daně nesoulad prověří a stanoví daň ve správné výši. Rizikovým případem tak může být situace, kdy hodnota DPH v oddílu B2 KH odběratele, která se váže ke konkrétnímu DIČ dodavatele, je vyšší, než je hodnota DPH vykázaná dodavatelem v oddílu A4 KH na DIČ příslušného odběratele. Tuto situaci představuje i modelový příklad karuselového podvodu, který je

analyzován výše, kdy dodavatel (MT) daň na výstupu vůbec nevykázal. Prvním krokem je předání rizikového případu správci daně odběratele.

### **Buffer**

Odběratelem je v tomto případě nárazníková společnost, které chybějící obchodník zboží dodal. Postup správce daně se liší dle toho, zda si odběratel uplatňuje nárok na nadměrný odpočet, nebo v daňovém přiznání vykázal vlastní daňovou povinnost. V analyzovaném případě se jedná o buffera, který vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 22 050 Kč. Taktické postupy uvádějí, že se správce daně pokusí odběratele neformálně kontaktovat, prostřednictvím emailu či telefonicky, s žádostí o součinnost při prokázání přijetí zdanitelného plnění. Přijetí zdanitelného plnění může odběratel prokázat zejména daňovým dokladem nebo dokladem o platbě, které vystavil dodavatel. Dalšími důkazními prostředky může být smlouva s dodavatelem, ošetření podnikatelských rizik či přepravní dokumentace. V případě, že se z neformální komunikace jeví důkazní prostředky relevantní, správce daně informuje odběratele, že dodavatel daň nepřiznal, a že se ocitl v pozici ručitele dle § 109 zákona o DPH, prostřednictvím vědomostního dopisu. Tento postup správce daně řádně uvede do protokolu, v případě ústního jednání s odběratelem, či do úředního záznamu, v případě, že jednání proběhne telefonicky či prostřednictvím emailu.

Buffer na výzvu správce daně k součinnosti zpravidla reaguje předložením příslušných důkazních prostředků v podobě faktur či jiných důkazů o uskutečnění zdanitelného plnění (účastníci karuselového podvodu jsou na tyto situace připraveni a disponují potřebnými doklady, jež bývají správci daně při kontrolách vyžadovány). Tyto formálně bezvadné důkazní prostředky ve většině případů neodstraní pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění příslušného zdanitelného plnění, a tedy oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, a proto je odeslán podnět správci daně dodavatele, který danou transakci nevykázal a správce daně odběratele zahajuje postup k odstranění pochybností.

Tento postup správce daně odběratele upravuje § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, kde je uvedeno, že „*má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*“ Lhůta k odstranění pochybností odběratelem nesmí být kratší 15 dní. Přičemž správce daně je povinen dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu



prokázat „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“ V tomto případě však stačí, aby správce daně prokázal důvodné pochybnosti ohledně souladu uváděných údajů se skutečností. Důkazní břemeno pak nese daňový subjekt, neboť je povinen prokázat svá tvrzení, která v podaném přiznání uvádí. Zároveň může správce zahájit daňovou kontrolu doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, čímž se postup k odstranění pochybností ukončí. V rámci důkazního řízení zohledňuje správce daně odběratele výsledky šetření podnětu od správce daně dodavatele.

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu jsou dle § 73 zákona o DPH následující:

- Formální podmínka → daňový doklad
- Hmotněprávní podmínka → faktické uskutečnění plnění v souladu s daňovým dokladem (tedy ve stanoveném rozsahu, stanoveným způsobem a uváděným způsobem) a uskutečnění plnění dodavatelem, který je plátcem DPH, a použití plnění pro vlastní ekonomickou činnost.

Správce daně tak ověří, zda byla naplněna formální podmínka nároku na odpočet, zda se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo v souladu s dokladem, zda bylo použito pro ekonomickou činnost a zda je dodavatel plátcem DPH a zda mohl daňový subjekt vědět o zapojení do řetězového podvodu. Ve většině případů buffer veškeré skutečnosti dokazuje a snaží se vypadat jako bezproblémový plátec.

V případě nárazníkové společnosti se obvykle jedná o **neunesení důkazního břemene**, kdy nedokáže prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tedy hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Zároveň je důležité zmínit, že aktivity dodavatele jako takové, nemají na nárok na odpočet DPH odběratele vliv, neboť každé plnění v rámci karuselového podvodu je nutné posuzovat samostatně. V tomto případě nebyl aplikován postup, jako v případě, kdy se posuzuje účast daňového subjektu na daňovém podvodu. Správce daně tak doměří nárazníkové společnosti daň v důsledku neunesení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 DŘ, a to na základě § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH, kdy je osoba povinna přiznat daň, jestliže vystavila doklad, na kterém je daň uvedena.

Aplikovat postup týkající se podvodu může správce daně tehdy, jestliže jsou splněny formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, je narušena neutralita DPH, chybí

dobrá víra daňového subjektu. Vyhodnocení skutečnosti, zda daňový subjekt o zapojení do karuselového podvodu mohl vědět nebo vědět měl, navazuje na získání dostateku podkladů o tom, že je řetězec zasažen podvodem. Tyto podklady pak většinou představuje nedovedená daň jedním z článků řetězce a podezřelé okolnosti jednotlivých transakcí. Správce daně je nejdříve povinen prokázat samotnou existenci daňového podvodu a dále tzv. objektivní okolnosti. Jedná se o skutečnosti, které by ve standardních obchodních vztazích vzbudily pochybnosti subjektů, jednajících v dobré víře. Dále následuje vědomostní test, který značí o povědomí daňového subjektu o podvodném jednání, neboť pouhá existence podvodu není důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH. V rámci něj správce daně posoudí objektivní okolnosti, na základě kterých daňový subjekt o podvodu věděl či mohl vědět, ale také opatření, která mohl přijmout, aby zabránil svému zapojení do karuselového podvodu. Je aplikován u každého daňového subjektu samostatně tak, aby byly ochráněny subjekty jednající v dobré víře. Pokud subjekt nepřijal dostatečná opatření, která lze rozumně požadovat, je považován za osobu účastnící se podvodu na DPH bez ohledu na prospěch z podvodu. Nárok na odpočet daně v podvodném řetězci lze neuznat u všech subjektů, které měly výsledek vědomostního testu pozitivní. Při prokazování vědomé účasti daňového subjektu na podvodu nese důkazní břemeno správce daně. Správce daně poté neuznává nárok na odpočet, neboť daňový subjekt nemohl jednat v dobré víře.

V případě modelového příkladu předpokládáme, že buffer neunesl své důkazní břemeno. Doměřená částka daně správcem daně včetně příslušenství daně:

- Neuznání nároku na odpočet DPH ve výši 441 000 Kč
- Daň na výstupu = 463 050 Kč
- Doměřená částka daně = 463 050 – 22 050 = 441 000 Kč
- Penále z částky doměřené daně (§ 251 DŘ) = 441 000 \* 0,2 = 88 200 Kč
- Roční úrok z prodlení<sup>10</sup> (§ 252 DŘ) = 0,15 \* 441 000 = 66 150 Kč
- Celkem = 441 000 + 88 200 + 66 150 = **595 350 Kč**

---

<sup>10</sup> Dle Zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku § 1970 je výše úroku z prodlení stanovena nařízením vlády č. 351/2013 Sb. § 2 tohoto nařízení uvádí, že „výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů.“ Repo sazba k 1. 7. 2023 činila 7 % p.a. Od 22. 12. 2023 byla snížena repo sazba bankovní radou ČNB na 6,75 % p.a. a od 8. 2. 2024 byla snížena na 6,25 % p.a.

## **Chybějící obchodník (MT)**

Dodavatelem je v tomto případě chybějící obchodník, který dodal zboží nárazníkové společnosti a zaplacenou daň neodvedl. V modelovém příkladu karuselového podvodu je také předpokládáno, že chybějící obchodník daňové přiznání vůbec nepodal. Při nepodání daňového přiznání zahajuje daňové řízení správce daně, a to z moci úřední. Správce daně dodavatele na základě podnětu k šetření od správce daně odběratele či na základě vlastního zjištění podá chybějícímu obchodníkovi výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k DPH. Jelikož chybějící obchodník je pro finanční správu zásadně nekontaktní, na výzvu správce daně k podání dodatečného přiznání nereaguje. V tomto případě pak správce daně vyměří daň na výstupu u dodavatele dle důkazních prostředků ze strany odběratele, a to včetně příslušenství daně. Dalšími postupy uplatňovanými ze strany správce daně je využití institutu nespolehlivého plátce, zajišťovacího příkazu nebo uplatnění ručení příjemce zdanitelného plnění, prostřednictvím vědomostního dopisu. Takto doměřená daň však nikdy není vybrána, neboť chybějící obchodník zmizí a pro finanční správu se stává nedohledatelným.

Doměřená částka daně správcem daně včetně příslušenství daně:

- Doměřená daň je ve výši neodvedené daně na výstupu 441 000 Kč
- Penále z částky doměřené daně (§ 251 DŘ) =  $441\,000 \cdot 0,2 = 88\,200$  Kč
- Roční úrok z prodlení (§ 252 DŘ) =  $0,15 \cdot 441\,000 = 66\,150$  Kč
- Celkem =  $441\,000 + 88\,200 + 66\,150 = \mathbf{595\,350\,Kč}$

## **Broker**

U brokera bude postup správce daně podobný jako v případě buffera. Broker je odběratelem buffera, který následně vyváží zakoupené zboží do jiného členského státu a uplatňuje si nárok na nadměrný odpočet. V tomto případě bude v daňovém přiznání brokera uveden nadměrný odpočet ve výši 463 050 Kč, tedy částka větší než 250 000 Kč. Dle Taktických postupů to znamená, že správce daně zahajuje ihned postup k odstranění pochybností dle § 89 DŘ. V důsledku zahájení postupu k odstranění pochybností daňovému subjektu nevznikne nárok na zálohu na nadměrný odpočet dle § 174a DŘ, neboť nárok vznikne pouze ve výši odpovídající té části daňového odpočtu nárokovaného v jím podaném daňovém tvrzení, kterou správce daně nehodlá prověřovat. Na výzvu správce daně broker reaguje předložením důkazních prostředků ohledně uskutečnění

zdanitelného plnění, které mu zakládá nárok na uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu. V tomto případě je broker ve většině případů schopen prokázat splnění formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH a správce daně posuzuje, zda o podvodném jednání věděl či měl vědět. Jak již bylo zmíněno výše, postup týkající se podvodu může správce daně aplikovat tehdy, jestliže jsou splněny formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, je narušena neutralita DPH v řetězci, chybí dobrá víra daňového subjektu. Správce daně opět prokazuje existenci samotného podvodu na DPH a skutečnosti, které by ve standardních obchodních vztazích vzbudily pochybnosti subjektů, jednajících v dobré víře. Dále následuje vědomostní test. Broker představuje účastníka karuselového podvodu, který si je účasti na podvodu vždy vědom, neboť spolupracuje s chybějícím obchodníkem. V tomto případě je tedy výsledek vědomostního testu pozitivní, neboť se nepodaří prokázat, že vzhledem k objektivním okolnostem broker o zapojení do podvodu nevěděl a že přijal veškerá opatření, která lze rozumně požadovat, aby se zapojení do podvodu vyhnul. Důkazní břemeno nese opět správce daně. Správce daně poté neuznává nárok na odpočet, neboť daňový subjekt **nemohl jednat v dobré víře.**

Doměřená částka daně správcem daně včetně příslušenství daně:

- Neuznání nároku na odpočet DPH na vstupu ve výši 463 050 Kč
- Daň na výstupu = 463 050 Kč
- Doměřená částka daně = 463 050 Kč
- Penále z částky doměřené daně (§ 251 DŘ) =  $463\,050 \cdot 0,2 = 92\,610$  Kč
- Roční úrok z prodlení (§ 252 DŘ) =  $0,15 \cdot 463\,050 = 69\,458$  Kč
- Celkem =  $463\,050 + 92\,610 + 69\,458 = \mathbf{625\,118\,Kč}$

Správce daně podává trestní oznámení vůči daňovému subjektu, jestliže doměřená částka daně převyší hodnotu 100 000 Kč, což představuje škodu ve větším rozsahu dle § 138 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku a jedná se tak o trestný čin ve smyslu § 240 příslušného zákona.

### **4.2.3 Vyhodnocení profitu ze zapojení do karuselového podvodu**

Na základě výše uvedené analýzy je možné zhodnotit prospěch jednotlivých článků karuselového podvodu, který jim plyne z účasti na podvodném jednání.

#### **1. Chybějící obchodník (MT)**

V případě chybějícího obchodníka je příjem z účasti na karuselovém podvodu 541 000 Kč, přičemž finanční správa doměří daň včetně příslušenství ve výši 595 350 Kč. V případě, že by chybějící obchodník nezmizel a byl by dostupnými prostředky donucen k uhrazení doměřené částky daně, byla by pro něj účast v karuselovém podvodu ztrátová, a to ve výši 54 350 Kč. Vzhledem ke skutečnostem, že chybějící obchodník je pro finanční správy i orgány v trestním řízení nekontaktní osobou a ve většině případů nelze dohledat, účast v karuselovém podvodu je pro něj výhodná. Chybějící obchodník získá z obchodu 541 000 Kč, přičemž část tohoto příjmu poskytuje brokerovi, se kterým spolupracuje, případně bufferovi, a i přesto se jedná pro obchodníka o výdělečnou aktivitu.

#### **2. Buffer**

Co se týče buffera, dle výše provedených výpočtů je jeho CF při zapojení do karuselového podvodu ve výši 85 050 Kč, přičemž může být jeho příjem navýšen provizí za ochotu účastnit se karuselového podvodu. Finanční správa může nárazníkové společnosti dle výpočtů doměřit částku ve výši 595 350 Kč. Z této situace je zřejmé, že by měla mít společnost vysokou finanční motivaci, aby podstoupila riziko zapojení do podvodu a odhalení finanční správou, neboť v případě, že se tomu tak stane, bude CF společnosti záporné, a to ve výši 510 300 Kč.

#### **3. Broker**

Broker má příjem z karuselového podvodu ve výši 89 302 Kč. Doměřená částka daně včetně příslušenství pak činí 625 118 Kč. Jak již bylo zmíněno výše, broker může svůj příjem z podvodu navýšit ještě o část neodvedené daně, kterou mu poskytne chybějící obchodník. I přesto je však zřejmé, že sankce při odhalení a usvědčení z karuselového podvodu jsou pro brokera značně vysoké. Je také vhodné zmínit, že právě u tohoto článku podvodu je největší šance na vybrání doměřené daně. Lze tedy usuzovat, že subjekty, jež jsou zapojeny v karuselovém podvodu na pozici brokera, spíše spoléhají na to, že karuselový podvod nebude odhalen nebo se finanční správě nepodaří prokázat nikoli dobrou víru daňového subjektu.

## **4.3 Prevence a boj proti karuselovým podvodům**

V této části diplomové práce jsou uvedeny možnosti a opatření, které mohou firmy využít k prevenci před zapojením do řetězových podvodů, ale také způsob boje proti karuselovým podvodům, které mají mezinárodní charakter, na úrovni EU.

### **4.3.1 Prevence před zapojením firmy do karuselových podvodů**

Při prokazování účasti daňových subjektů na podvodech DPH se NSS zaměřuje na dostatečnou obezřetnost daňových subjektů. Jak už bylo zmíněno výše, Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007-147 uvádí, že daňové subjekty by při obchodních transakcích měly činit taková opatření, aby v případě odhalení podvodu na DPH správci daně s přihlédnutím k objektivním okolnostem nevznikly pochybnosti ohledně povědomí dotyčného subjektu o podvodném jednání.

Možná opatření, která mohou firmy přijmout, aby se vyhnuly zapojení do karuselových podvodů, uvádí Generální finanční ředitelství v dokumentu upozorňujícím na podvody v oblasti DPH při poskytování pracovní síly. Plátce by měl dbát vyšší opatrnosti a obezřetnosti v následujících situacích:

- obchodní partner vznikl nedávno a nemá žádnou relevantní obchodní historii či důvěryhodné reference,
- obchodní partner je v daném odvětví zcela neznámý, je řízen osobami bez zkušeností v daném oboru nebo jeho vedení sídlí v zahraničních zemích jako je Rumunsko, Ukrajina či Bulharsko, dále může docházet k častým změnám statutárního orgánu nebo společníků,
- další znepokojující skutečností může být obchodní partner bez licence či oprávnění pro výkon dané činnosti,
- situace, kdy jeho ekonomické aktivity neodpovídají předmětu podnikání, který je uveden v obchodním rejstříku,
- plátce by měl zpozornět také v situaci, kdy obchodní partner často mění zapsané údaje v OR nebo sídlí v tzv. office house (komplex kancelářských budov),
- zvýšenou pozornost si zaslouží také obchodní partner, který trvá na uzavírání obchodů ve veřejných prostorách nebo nemá funkční webové stránky,
- obchodní partner, s nímž jsou uzavírány významné obchodní transakce, je obtížně k zastížení, např. pouze na zahraničních telefonních číslech,

- v případě, že obchodní partner nabízí neobvykle výhodné obchodní podmínky, nevyžaduje smluvní zajištění nebo vyžaduje neobvyklé platební podmínky – platby do zahraničí, platby v hotovosti nebo platby na účet jiné osoby (Generální finanční ředitelství, 2017).

Opatření, která v těchto situacích může daňový subjekt přijmout, jsou například důkladné prověření obchodního partnera na základě dostupných informací – obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík, registr plátců DPH, webové stránky atd., prověření jeho ekonomické situace, trvání na standardních postupech obchodování, které jsou pro dané odvětví obvyklé, vytváření a sjednávání kvalitních obchodních podmínek, zajištění bezpečných a transparentních platebních podmínek, využívání různých forem zajištění uskutečňovaných transakcí, získávání informací o zboží a službách, které jsou předmětem obchodování nebo zajištění kvalitní a průkazné dokumentace průběhu obchodů.

Z výše uvedeného vyplývá, že daňové subjekty by měly klást velký důraz na prověřování obchodních partnerů ještě před tím, než se rozhodnou s nimi uzavřít obchodní transakce. Existují zde reálná rizika zapojení daňového subjektu do podvodného jednání, aniž by o tom musel vědět, a dopady těchto rizik mohou být pro některé subjekty zcela likvidační. Daňové subjekty by tak měly přizpůsobovat kontrolní mechanismy v rámci své ekonomické činnosti tak, aby odpovídaly rizikům, jež jim v daném odvětví z hlediska podvodů na DPH hrozí a vyhnuly se tak následným sankcím v podobě daňových kontrol, odepření nároku na odpočet, ručení za neodvedenou DPH, zajišťovacího příkazu či doměření daně. Zároveň je vhodné tato prováděná kontrolní opatření a prověřování obchodních partnerů určitým způsobem dokumentovat, aby bylo možné finančním úřadům prokázat, že byla přijata přiměřená opatření, která lze za účelem prevence požadovat. V případě, že už s podvodným obchodním partnerem obchodují, mohou využít institutu ručení příjemce zdanitelného plnění, aby tímto způsobem zajistily, že si budou nárokovat odpočet na DPH, a zároveň bude DPH správcem daně skutečně odvedeno. Vhodným řešením je, aby daňový subjekt v případě zjištění podvodného jednání partnerství co nejdříve ukončil.

Za účelem boje proti daňovým únikům by tak mohla být přínosná větší osvěta ohledně charakteristických rysů podvodného jednání v oblasti DPH, varování určená daňovým subjektům, jež se pohybují v odvětvích zasažených podvodem na DPH, popis nestandardních skutečností, kterým by měla být věnována zvýšená pozornost,

a informace o možnostech předcházení těmto podvodům. Takovéto informace by měly být velmi jednoduše přístupné všem daňovým subjektům například prostřednictvím webových stránek Finanční správy v podobě odkazů s informacemi či ucelených dokumentů.

Je vhodné také zmínit, že podvody na DPH a neplacení daní jsou ovlivněny společenským klimatem. Z hlediska behaviorální ekonomie uvádí Ministerstvo financí ČR, že nejdůležitějším aspektem, který ovlivňuje placení daní, je pravděpodobnost dopadení. Jestliže je velmi pravděpodobné, že subjekt nebude v rámci promlčecí lhůty podroben kontrole nebo na podvodu i přes jeho odhalení vydělá (bude mít prostředky na zaplacení penále), nebude platit daně. Vhodné by tak mohlo být zvýšení promlčecích lhůt týkajících se daní, a zároveň zvyšování pravděpodobnosti odhalení podvodného jednání. Dalším důležitým aspektem je, že neplacení daní není považováno za společenskou ostudu. V tomto případě se společenské vnímání může lišit dle jednotlivých států. Každopádně v ČR je placení daní vnímáno jako nutné zlo, které se subjekty snaží minimalizovat, namísto vnímání placení daní jako nástroje státu pro zvýšení blahobytu občanů. Dalším možným způsobem zamezení neodvedení daně je přenastavení vnímání daňové povinnosti ve společnosti tak, že odhalení kráčení daně bude spojeno se ztrátou společenské prestiže. Přispět k odvádění daní by mohlo pomoci také zvýšení životní úrovně obyvatel v ČR, neboť *„Lidé nechtějí dělat věci správně, ale chtějí dělat věci tak, aby se měli dobře. Aby dělali věci správně, se musí mít nejprve dobře“* (Krček, 2016).

#### **4.3.2 Boj proti karuselovým podvodům na úrovni EU**

Z Usnesení Evropského parlamentu ze dne 26. března 2019 o finančních trestných činech, vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových únicích (2018/2121(INI)) je zřejmé, že současné daňové předpisy mají nezhodnotitelný problém vyrovnat se stále se zrychlujícímu tempu hospodářství. V důsledku toho daňové systémy nedokáží zajistit spravedlivý odvod daní u všech účastníků trhu. Důležité je daňové předpisy, jak na úrovni mezinárodní, unijní, tak státní, reformovat a aktualizovat, aby odpovídaly současným hospodářským, sociálním a technologickým výzvám.

Jako nejdůležitější prioritu považuje Evropský parlament snížení daňového deficitu vyplývajícího z daňových podvodů, vyhýbání se daňovým povinnostem, agresivního plánování a praní peněz a jejich dopadu na rozpočty členských států a EU. Proti daňovým únikům a vyhýbání se daňové povinnosti bojuje Evropský parlament zejména



prostřednictvím výborů TAXE, TAX2 a TAX3<sup>11</sup>, vyšetřovacího výboru PANA a Hospodářského a měnového výboru (ECON).

Zdůrazňuje, že hotovostní transakce představují významná rizika v oblasti praní špinavých peněz a vyhýbání se daňovým povinnostem, včetně podvodů na DPH. V řadě členských států došlo k určitým omezením hotovostních plateb, avšak předpisy týkající se pohybu hotovosti v EU se v jednotlivých státech liší. Rozdílné přístupy k hotovostním platbám na úrovni jednotlivých členských států pak mohou narušovat fungování vnitřního trhu, a proto je požadováno, aby Komise připravila návrh, který by na evropské úrovni omezil hotovostní platby, ale zároveň zachoval hotovost jako způsob platby.

Boj proti daňovým únikům a podvodům představuje boj proti nezákonné činnosti, oproti tomu boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem zahrnuje aktivity využívající mezer v daňových zákonech, případně aktivity, které jsou v mezích zákona. Evropský parlament apeluje na daňové orgány, případně soudy, aby v situacích, které považují proti duchu daného zákona, došlo ke zjednodušení daňového rámce. Jedná se například o situaci agresivního daňového plánování, které snižuje daňovou povinnost postupy umožněnými daným daňovým systémem či přechodem do jiného daňového systému, což je však považováno za jednání proti duchu zákona. Evropský parlament v tomto případě navrhuje vytvoření uceleného systému jasně definovaných ukazatelů agresivního daňového plánování, které by jednotlivé členské státy mohly využívat pro postupy proti těmto praktikám využívajícím mezer v daňových předpisech.

Evropský parlament také konstatuje, že spolupráce mezi jednotlivými členskými státy EU v oblasti DPH je prozatím nedostatečná a neefektivní, a její prohloubení by mohlo výrazně napomoci boji proti podvodům na DPH. Je kladen důraz na uplatňování výjimky na vnitřní dodávky a vývoz uvnitř EU, kterou poskytuje současný přechodný systém DPH a která je podvodníky značně zneužívána v rámci karuselových podvodů.

---

<sup>11</sup> TAX3 – Výbor pro finanční trestné činy, vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky, TAX2 – Zvláštní výbor pro daňová rozhodnutí a jiná opatření podobná svojí povahou nebo účinkem, TAXE – Výbor Evropského parlamentu pro daňová rozhodnutí a jiná opatření podobná svojí povahou nebo účinkem, PANA – Vyšetřovací výbor pro prošetření údajných porušení a nesprávného úředního postupu při uplatňování právních předpisů Unie v souvislosti s praním špinavých peněz, vyhýbáním se daňovým povinnostem a daňovými úniky

Cílem je tedy zdokonalit a modernizovat společný systém DPH v rámci EU. Pro vytvoření a zajištění jednotného, jednoduššího a spravedlivého systému DPH, který bude schopen čelit podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty a bude pro podniky příznivější, byl vytvořen Akční plán z roku 2016. Akční plán vychází z nutnosti aktualizovat současný systém DPH tak, aby usnadňoval přeshraniční obchod a držel krok se současnou digitální ekonomikou. V rámci akčního plánu jsou uvedeny klíčové zásady pro budoucí jednotný systém DPH, krátkodobá opatření pro řešení podvodů na DPH nebo plány pro zjednodušení pravidel DPH pro elektronický obchod (European Commission, 2016).

Současný systém DPH týkající se mezinárodního obchodu byl přijat již v roce 1993, ale pouze jako přechodný systém, díky čemuž poskytuje příležitosti k podvodům na DPH, zejména v důsledku odlišných přístupů k vnitrostátním a přeshraničním transakcím. Nutná reforma systému je tak dle Akčního plánu pro DPH spatřována zejména v následujících oblastech:

- Zjednodušení jednotného systému DPH pro podniky, neboť mají výrazně vyšší náklady na dodržování předpisů týkajících se DPH v rámci jednotného trhu, než jsou náklady na dodržování předpisů na trhu domácím, a to ztěžuje podnikání zejména malým a středním podnikům.
- Dále se jedná o boj proti podvodům na DPH, jejichž riziko výrazně roste, přičemž značná část mezery na DPH je tvořena právě přeshraničními podvody.
- Systém DPH musí být mnohem efektivnější při využívání digitálních technologií a snižování nákladů na výběr daní.
- Měla by být zvyšována důvěra mezi daňovými subjekty a daňovými správami jednotlivých států i EU (COM (2016)).

Aby bylo možné změnit současné nastavení systému DPH, je potřeba jednomyslnost všech členských států, což představuje značné obtíže. Nicméně najít vhodné řešení není zcela jednoduché, neboť navýšení povinností daňových subjektů a kontrol daňových správ za účelem potlačování daňových podvodů povede k dalšímu zvýšení nákladů na dodržování předpisů a bude nadále brzdit fungování jednotného vnitřního trhu. Na druhé straně dílčí zjednodušení cílený efekt pravděpodobně také nepřinese. Řešení vidí Evropská Komise v zavedení definitivního systému DPH, který bude založen na základním principu, a to zdanění zboží v zemi určení. Akční plán tak stanovuje postupné kroky, pomocí nichž by se v průběhu času mělo definitivního systému DPH docílit. Obsah Akčního plánu obsahuje následující schéma.

<b>Akční plán pro DPH</b>
<b>Nedávné a probíhající politické iniciativy</b>
Odstranění překážek DPH pro elektronický obchod na jednotném trhu Směrem k balíčku DPH pro malé a střední podniky
<b>Naléhavá opatření k řešení mezery na DPH</b>
Zlepšení spolupráce v rámci EU a se zeměmi mimo EU Směrem k efektivnější správě daní Zlepšení dobrovolného dodržování předpisů Výběr daní
<b>Směrem k robustnímu jednotnému evropskému prostoru pro DPH</b>
<b>Směrem k modernizované politice sazeb DPH</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle COM (2016)

### **Nedávné a probíhající politické iniciativy**

Co se týče odstranění překážek DPH pro elektronický obchod, vychází Evropská komise z faktu, že současný systém je pro členské státy i podniky složitý a nákladný a členským státům ztěžuje zajištění dodržování předpisů. Podniky v EU jsou zároveň v konkurenční nevýhodě oproti podnikům ze třetích zemí, které mohou využívat dodání zboží spotřebitelům EU bez DPH při dovozu malých zásilek. V této oblasti je žádoucí rozšíření mechanismu jednoho správního místa na online prodej v zemích EU a mimo EU hmotného zboží konečným spotřebitelům, zavedení prahové hodnoty DPH v EU nebo zrušení osvobození od DPH pro dovoz malých zásilek ze zemí mimo EU (COM, 2016).

### **Naléhavá opatření k řešení mezery na DPH**

V této oblasti je zapotřebí zlepšení administrativní spolupráce, dobrovolného dodržování předpisů a celkové situace evropských daňových správ. Toho může být docíleno posilováním úlohy Eurofiscu, přičemž úředníci Eurofiscu by měli mít přístup k informacím, které jsou uchovávány v jednotlivých členských státech, což umožní lepší výměnu těchto informací mezi jednotlivými státy. Pro zlepšení boje proti organizovanému zločinu a podvodům s DPH je potřeba odstranit překážky pro efektivní spolupráci mezi daňovými a celními orgány. Významným přínosem by mohla být modernizace systému výběru DPH. Digitalizace umožňuje snížit zátěž pro daňové orgány, ale i daňové subjekty. Zlepšení dodržování předpisů a spolupráce daňových orgánů s daňovými subjekty může být zlepšována pomocí projektů, které umožní předcházení sporům a jejich řešení v rámci EU v oblasti DPH a usnadnění dohod mezi daňovými správami a podnikatelskými odvětvími. Zlepšení výběru daní může být

docíleno prostřednictvím nových přístupů k výběru daní, které mohou přinést nové nástroje pro podávání zpráv nebo nové nástroje pro audit (COM, 2016).

### **Směrem k robustnímu jednotnému evropskému prostoru pro DPH**

Současný systém transakce na dva druhy plnění, a to na přeshraniční dodání zboží či služeb osvobozené od daně a zdanitelné přeshraniční pořízení zboží či služeb, což je v důsledku nedostatečných kontrolních mechanismů zdrojem podvodů na DPH. V rámci jednotného evropského prostoru by bylo na přeshraniční transakce nahlíženo jako na domácí transakce, což by odstranilo obvyklé nedostatky systému DPH. Hlavním cílem je nadále postupovat dle principu místa určení (země spotřeby) a také zavedení všeobecný systém přenesené daňové povinnosti (COM, 2016).

### **Směrem k modernizované politice sazeb DPH**

Současný systém DPH umožňuje jednotlivým členským státům rozhodovat o výši sazeb DPH, které budou uplatňovat. Sazby jsou regulovány pouze stanovenými minimálními hranicemi pro základní a snížené sazby DPH. Dle stávajících pravidel se však musí země řídit dle předem stanoveného seznamu zboží a služeb, pokud chtějí uplatňovat snížené sazby. Modernizace systému sazeb DPH by tak měla spočívat v poskytnutí větší flexibility a autonomie jednotlivým členským státům. Možností je pravidelná revize seznamu zboží a služeb spadajících pod snížené sazby nebo úplné zrušení tohoto seznamu. V druhém případě by pak byla vyžadována opatření, která by zabránila podvodům a nekalé daňové soutěži v rámci jednotného trhu (European Commission, 2016).

V roce 2020 Evropská komise přijala daňový balíček pro spravedlivé a jednoduché zdanění, který posiluje boj proti zneužívání daní. V rámci balíčku jsou představeny základní iniciativy, které chce Evropská komise zavést do roku 2024. Jedná se například o snížení daňových překážek a zbytečné administrativy pro podniky v rámci jednotného trhu, pomoc členským státům zlepšit dodržování daňových předpisů, lepší a efektivnější využití údajů nebo zvýšení povědomí daňových poplatníků o jejich právech a zjednodušení jejich povinností (European Commission, 2020).

## 5 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo identifikovat principy fungování daňových úniků a podvodů u daně z přidané hodnoty se zaměřením na karuselové podvody. Dále se práce zaměřila na vymezení možností firem, jak karuselové podvody identifikovat a vyhnout se jim. K tomu aby byl naplněn cíl práce, byla zpracována literární rešerše, jež se věnovala základnímu pochopení daně z přidané hodnoty, harmonizaci DPH a následně podvodům na DPH, kam spadají i samotné karuselové podvody. V rámci problematiky karuselových podvodů byl vymezen základní princip jejich fungování, popsány jednotlivé články kolotočových podvodů, ale také jejich možná řešení, ať už navrhovaná, či v praxi zavedená. Literární rešerše zmiňuje také odhady výše daňových úniků na DPH pomocí mezery na DPH a poslední část se zabývá nástroji správce daně pro identifikaci a řešení karuselových podvodů.

Metodika práce pak popisuje, z jakých zdrojů byla čerpána data potřebná pro provedení analýzy v praktické části, ale také postup jednotlivých výpočtů, které byly v praktické části aplikovány. Většina dat byla čerpána z oficiálních stránek Finanční správy ČR, stránek Evropské unie, případně Českého statistického úřadu.

V praktické části diplomové práce byl zpracován vývoj mezery na DPH jak v rámci ČR, tak v rámci EU, přičemž dostupná data ukazují, že podíl mezery na DPH v EU na celkové teoretické daňové povinnosti ve sledovaných letech vykazuje pozitivní vývoj, kdy v roce 2020 klesl na hodnotu 9,1 % VTTL. Mezi faktory, které pokles mezery na DPH nejen v roce 2020 mohou ovlivňovat, lze zařadit nárůst elektronických transakcí, změnu struktury výdajů v odvětvích s různou mírou dodržování předpisů, podpůrná opatření během pandemie, která byla vázána také na placení daní, opatření podporující podniky, která omezila jejich úpadky, nebo pokles daňové zátěže v oblasti DPH, což snížilo snahu subjektů, vyhnout se daňové povinnosti. V ČR data jednoznačný trend ve vývoji mezery na DPH neukázala, avšak poslední sledovaný rok přinesl výrazný pokles, a to na 11,9 % (vztaženo k VTTL). V porovnání s jinými členskými státy EU se ČR pohybuje v míře nedodržování předpisů v oblasti DPH mírně nad unijním průměrem, který činí 10 %. Dále byl zkoumán vztah mezi počtem plátců DPH a výší mezery na DPH, kdy průměrná výše neodvedené daně připadající na jednoho plátce nevykázala jednoznačný trend, a to i přes rostoucí trend počtu plátců. Co se týče možné závislosti mezi výší mezery na DPH a hospodářským růstem v ČR (HDP), nebyla na základě použitých dat vzájemná závislost

prokázána. Stejně tak se nepodařilo prokázat závislost mezi výší mezery na DPH a výší spotřebních výdajů domácností. Na základě testování lze však usuzovat, že mírně silnější vztah by mohl být mezi výší mezery na DPH a výší HDP. Dále byl posuzován vliv zásadních opatření v boji proti daňovým únikům, které byly zavedeny v roce 2016 a u kterých lze vzhledem k vývoji relativní výše mezery na DPH usuzovat jejich pozitivní vliv. Z toho vyplývá, že mezera na DPH může být snižována obdobnými opatřeními k zamezení a prevenci podvodů na DPH, což však závisí také na ochotě vlády tato opatření přijímat. V souvislosti s daňovými podvody, které představují část daňových nedoplatků, neboť se jedná o neodvedenou daň, byla zkoumána úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků v ČR. Úspěšnost se pohybuje na velmi nízké úrovni, přičemž velký propad v roce 2020 na pouhých 9,5 %, mohl být důsledkem pandemie COVID-19, kdy finanční úřady neměly možnost postupovat při vymáhání daňových nedoplatků v běžném režimu. Tuto souvislost potvrdil nárůst úspěšnosti vymáhání v roce 2022, kdy se finanční úřady mohly vrátit do běžného režimu vymáhání nedoplatků, na hodnotu 20,7 %.

V další části praktické části práce byla provedena analýza modelového případu karuselového podvodu. Bylo analyzováno cash flow jednotlivých účastníků karuselového podvodu a následně byl popsán postup finanční správy, který je uplatňován u jednotlivých subjektů. Na základě tohoto postupu pak byly vypočteny částky, které by finanční úřad subjektům mohl doměřit. Z provedené analýzy je usuzováno, že vzhledem k charakteristikám daňového subjektu v roli chybějícího obchodníka se tomuto daňovému subjektu účast v karuselovém podvodu vyplatí, neboť ve většině případů se jedná o nedohledatelný subjekt, čímž se vyhne příslušným sankcím. Co se týče daňového subjektu v roli nárazníkové společnosti (buffera) lze z výpočtů usuzovat, že by zde měla být dodatečná finanční motivace, aby podstoupil riziko zapojení do podvodu a odhalení finanční správou, neboť profit tohoto subjektu je v porovnání se sankcemi, které mohou být finanční správou doměřeny, poměrně malý. V případě vědomého zapojení do karuselového podvodu by pak byla finanční motivace představována provizí od organizátorů karuselového podvodu. Daňový subjekt v roli brokera je do podvodu zapojen vždy vědomě a k jeho profitu ze samotného obchodu patří ve většině případů ještě provize v podobě části neodvedené daně chybějícím obchodníkem. I přes tyto skutečnosti jsou sankce při odhalení a doměření finanční správou značně vyšší, a tak lze usuzovat, že daňový subjekt bude spíše spoléhat na to, že karuselový podvod nebude odhalen nebo se finanční správě nepodaří prokázat neoprávněnost nároku na odpočet.

Poslední část práce se věnuje prevenci a boji proti karuselovým podvodům. Prevence daňových subjektů před zapojením do karuselových podvodů spočívá zejména v jejich obezřetnosti. Daňové subjekty by měly klást velký důraz na prověřování obchodních partnerů ještě před tím, než se s nimi rozhodnou uzavřít obchodní transakce. Úspěšnost boje proti daňovým únikům by tak mohla být zvýšena prostřednictvím větší informovanosti daňových subjektů ohledně charakteristických rysů podvodného jednání v oblasti DPH, varování určeným daňovým subjektům, jež se pohybují v odvětvích zasažených podvody na DPH, popisu nestandardních skutečností, kterým by měla být věnována zvýšená pozornost, a informací o možnostech předcházení těmto podvodům. Boj proti karuselovým podvodům na úrovni EU pak zahrnuje zejména budování odolnějšího a méně náchylného systému DPH vůči podvodům na DPH, a to prostřednictvím celé řady postupných opatření, kterými se EU snaží současný přechodný systém zdokonalit a přizpůsobit měnícím se hospodářským, sociálním a technologickým podmínkám.

## **I. Summary and key words**

The aim of this diploma thesis is to identify the principles of tax evasion and fraud in value added tax with a focus on carousel fraud. Furthermore, the thesis focuses on defining the possibilities for firms to identify and avoid carousel fraud.

In the theoretical part of the thesis were explained basic terms connected with value added tax, tax evasion and fraud in VAT and basic principles of carousel fraud. The work also deals with the subject of the VAT gap, designed solutions for preventing carousel frauds and the tax administrator's tools for solving these frauds.

The practical part dealt with the development of the VAT gap and the influences that could affect it, such as GDP, household consumption expenditure, the number of VAT payers or administrative measures. On the basis of the examined data and the performed tests, it was not possible to prove a statistically significant dependence between the amount of the VAT gap and the monitored variables. However, it can be concluded that a slightly stronger relationship could be between the height of the VAT gap and the height of GDP, compared to consumer spending. Furthermore, the impact of fundamental measures in the fight against tax evasion, which were introduced in 2016, was assessed. Considering the development of the relative amount of the VAT gap, we can conclude their positive impact. It means that the VAT gap can be reduced by similar measures to avoid and prevent VAT fraud, but this also depends on the government's willingness to take these measures.

An analysis of a carousel fraud model case was carried out. It is concluded that, given the characteristics of the tax subject in the role of the missing trader, the participation of this tax subject in the carousel fraud pays off, as in most cases it is an untraceable entity, thus avoiding the relevant sanctions. As regards the tax entity as a buffer, the calculations suggest that there should be an additional financial incentive for the tax entity to take the risk of being involved in the fraud, as the profit of this entity is relatively small compared to the penalties that may be imposed by the tax administration. The tax entity in its role as broker is always consciously involved in the fraud and its profit from the trade itself includes in most cases a commission in the form of a portion of the unpaid tax by the missing trader. Despite these facts, the penalties by the tax authorities are considerably higher and it can be concluded that the taxpayer is more likely to rely on the carousel fraud not being detected or the tax authorities failing to prove the illegality of the claim.



The final part is dedicated to preventing and combating carousel fraud. Preventing taxpayers from engaging in carousel fraud consists mainly in their prudence.

**Key words:** Tax Fraud, Value Added Tax, VAT, Carousel Fraud, Tools and Prevention of Tax Fraud, Reverse Charge, VAT Control statement

## II. Seznam použité literatury

### Použitá literatura

- Ainsworth, R. T. (2008). MTIC (Carousel) Fraud: Twelve Ways Forward; Two Ways' Preferred'-Has the Technology-Based Administrative Solution Been Rejected?. *Boston Univ. School of Law Working Paper*, (08-10).
- Ainsworth, R. T. (2010). *VAT fraud-Technological solutions*. Available at SSRN 1677997.
- Barbone, L., Belkindas, M., Bettendorf, L., Bird, R. M., Bonch-Osmolovskiy, M., & Smart, M. (2013). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*. CASE Network Reports, (116).
- Buettner, T., & Tassi, A. (2023). VAT fraud and reverse charge: empirical evidence from VAT return data. *International Tax and Public Finance*, 30(3), 849-878.
- Butu, I., & Brezeanu, P. (2020). Fighting VAT Fraud through Administrative Tools in the European Union. *Finance: Challenges of the Future*, 20(22).
- Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., změna zákona o dani z přidané hodnoty - LIT50592CZ
- Feige, E. L. (2016). Reflections on the Meaning and Measurement of Unobserved Economies: What Do We Really Know About the 'Shadow Economy'. *Journal of Tax Administration* (2016) Vol, 2.
- Grásgruber, M., Otavová, M., & Semerád, P. (2013). Impacts of the application of the reverse charge mechanism of the value added tax. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 61(7), 2133-2141.
- Hálek, V. (2015). *Karuselové obchody* (1. vydání). Vítězslav Hálek.
- Hybka, M. M. (2018). Collection Dilemmas and Performance Measures of the Value-Added Tax in Germany and Poland. *International Journal of Management and Economics*, 54(2), 110–121. <https://doi.org/10.2478/ijme-2018-0009>
- Keen, M. (2007). VAT attacks! *International Tax and Public Finance*, 14(4), 365–381. <https://doi.org/10.1007/s10797-007-9037-9>
- Keen, M., & Smith, S. (2006). VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done? *National Tax Journal*, 59(4), 861–887. doi:10.17310/ntj.2006.4.07
- Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika* (7. vydání). Wolters Kluwer.
- Ledvinková, J., Kuneš, Z., & Vondrák, Z. (2016). *Abeceda DPH 2016* (3. aktualizované vydání). ANAG.
- Machková, H., Černošková, E., & Sato, A. (2014). *Mezinárodní obchodní operace* (6., aktualizované a doplněné vydání). Grada Publishing.
- Marková, H. (2022). *Daňové zákony. Úplní znění k 1. 1. 2022*. Praha: Grada

Matthews, K. (2003). VAT evasion and VAT avoidance: Is there a European Laffer curve for VAT?. *International Review of Applied Economics*, 17(1), 105-114.

Nariadení vlády č. 333/2021 Sb., k provedení některých ustanovení celního zákona v oblasti statistiky

Slemrod, J., & Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In *Handbook of public economics* (Vol. 3, pp. 1423-1470). Elsevier.

Šefčík, M. (2018). *Karuselové podvody*. Leges.

Šefčík, M. (2019). *Podvody na dani z přidané hodnoty* (Disertační práce). Masarykova univerzita, Fakulta právnická, Česká republika.

Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SEDU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. Leges, 2018.

Vančurová, A., & Zídková, H. (2022). *Daňový systém ČR 2022*. Wolters Kluwer.

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

### **Elektronické zdroje**

Alshira'h, A. F., & Lutfi, A. (2023). FORENSIC ACCOUNTING METHODS AND VALUE-ADDED TAX FRAUD. *Journal of Southwest Jiaotong University*, 58(3). <https://doi.org/10.35741/issn.0258-2724.58.3.78>

Angerer, J. (2023, April). *Nepřímé daně*. Fakta a čísla o Evropské unii | Evropský parlament. [Online]. Retrieved August 30, 2023, from <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/81/neprime-dane>

Bukhsh, F. A., & Weigand, H. (2015). *VAT Fraud: Possible technical and ontological solutions*. Tilburg, Tilburg University. [Online]. Retrieved August 30, 2023, from [https://vmbo2015.blogs.dsv.su.se/files/2015/02/VMBO2015\\_submission\\_14.pdf](https://vmbo2015.blogs.dsv.su.se/files/2015/02/VMBO2015_submission_14.pdf)

CASE Center for Social and Economic Research, Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission), & Institute for Advanced Studies. (2021). *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member State* (Report 2016). <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/c46e5607-27e2-11ec-bd8e-01aa75ed71a1>

CASE Center for Social and Economic Research, Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission), & Economisti Associati. (2022). *VAT gap in the EU* (Report 2022). <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/030df522-7452-11ed-9887-01aa75ed71a1>

COM (2016). Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT,

No. (2016) (Brusel). [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-10/com\\_2016\\_148\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-10/com_2016_148_en.pdf)

Český statistický úřad. (2023, June 30). *Národní účty*. [Online]. Retrieved October 15, 2023, from <https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenka.indexnu>

Český statistický úřad. (2024). HDP Výdajová metoda. [Online]. Retrieved February 09, 2024, from [https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.makroek\\_vydaj](https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.makroek_vydaj)

Daňová kobra. (2014). Daňová kobra [Online]. Retrieved August 31, 2023, from <http://www.danovakobra.cz/>

*DPH - Sazby daně z přidané hodnoty*. (n.d). Kurzy.cz. [Online]. Retrieved August 30, 2023, from <https://www.kurzy.cz/dph/sazby/>

Eurofiscalis International Firm. (2023, January 30). *Sazby DPH pro rok 2023 v zemích EU* | Eurofiscalis. Retrieved August 31, 2023, from <https://www.eurofiscalis.com/cs/sazby-dph-pro-rok-2023-v-eu/>

European Commission. (2016, April 7). *VAT Action Plan: Commission presents measures to modernise VAT in the EU*. [Online]. Retrieved November 2, 2023, from [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_1022](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_1022)

European Commission. (2020). *Package for fair and simple taxation*. Taxation and Customs Union. [Online]. Retrieved November 2, 2023, from [https://taxation-customs.ec.europa.eu/package-fair-and-simple-taxation\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/package-fair-and-simple-taxation_en)

European Commission. (2023). *Fiscalis Programme*. Taxation and Customs Union. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-funding-customs-and-tax/fiscalis-programme\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-funding-customs-and-tax/fiscalis-programme_en)

European Union Agency for Law Enforcement Cooperation. (2022). *Europol in Brief* <https://doi.org/doi:10.2813/643651>

Evropská komise. (n.d-a). *Time to get the missing part back* [Online]. Retrieved August 30, 2023, from [https://taxation-customs.ec.europa.eu/time-get-missing-part-back\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/time-get-missing-part-back_en)

Finanční správa ČR. (2017-2023). *Informace o činnosti Finanční správy ČR (2016-2020)*. Retrieved from <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2020>

Finanční správa ČR. (2021, February 26). *Počet daňových subjektů*. [Online]. Retrieved from <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu/pocet-danovych-subjektu>

Finanční správa ČR. (2022, December 22). *Informace ke změnám zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2023 – oblast kontrolního hlášení DPH*. Finanční správa České republiky. <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/aktuality/2023/informace-ke-zmenam-zakona-o-dph-s>

Finanční správa ČR. (n.d-a). *Kontrolní hlášení DPH*. Finanční správa České republiky. <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/zakladni-informace>

Finanční správa ČR. (n.d-b). *One Stop Shop (OSS)*. Finanční správa České republiky. <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/one-stop-shop-oss>

Generální finanční ředitelství. (2011, March 25). *Informace GFŘ k institutu ručení podle ust. § 109 a § 109a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 4. 2011*. Finanční správa České republiky. [Online]. Retrieved August 31, 2023, from <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2011/informace-gfr-k-institutu-ruceni-podle>

Generální finanční ředitelství. (2017). *Upozornění na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty – poskytování pracovní síly* (Č. j.: 75066/17/7100-20118-012884). [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/Podvody\\_DPH\\_prac\\_sila.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/Podvody_DPH_prac_sila.pdf)

Generální finanční ředitelství. (2023). *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty* (Č. j.: 50489/17/7100-20118-203500). [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2023\\_01\\_Informace-DPH-ve-zneni-Dodatku-c3\\_180.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2023_01_Informace-DPH-ve-zneni-Dodatku-c3_180.pdf)

Ibehej, J. (2023, August 10). *Krácení DPH - návrh na obžalobu 3 osob - Policie České republiky*. Úvodní strana - Policie České republiky [Online]. Retrieved August 31, 2023, from <https://www.policie.cz/clanek/kraceni-dph-navrh-na-obzalobu-3-osob.aspx>

Janeček, M. (2015). *Daňové podvody na DPH a boj proti nim* [PowerPoint slides]. Retrieved September 7, 2023, from [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2015-VSE\\_Danove\\_podvody\\_20151020.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2015-VSE_Danove_podvody_20151020.pdf)

Krček, T. (2016). *Voluntary disclosure - Příklad České republiky – srovnávací studie principů voluntary disclosure vybraných zemí* (ISBN: 978-80-85045-87-1). [https://www.mfcr.cz/assets/attachments/Odborne-vyzkumy\\_Studie\\_2016-05\\_Czech-Republic-Voluntary-disclosure-initiatives\\_1.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/attachments/Odborne-vyzkumy_Studie_2016-05_Czech-Republic-Voluntary-disclosure-initiatives_1.pdf)

Lichnovský, O. (2013, April 3). *Podvody na DPH a jejich prokazování*. Portál daňových poradců a účetních profesionálů. [Online]. Retrieved September 7, 2023, from <https://www.dauc.cz/clanky/2754/podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani>

Ministerstvo financí ČR. (2023, January 24). *Mezinárodní spolupráce v oblasti daní*. <https://www.mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani>

Nářízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku, veřejných rejstříků právnických a fyzických osob a evidence svěřenských fondů a evidence údajů o skutečných majitelích

Nejvyšší kontrolní úřad. (2019). *Zpráva o daních v České republice*. [https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-danich\\_\\_1.pdf](https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/zprava-danich__1.pdf)

Rozhodnutí First-Tier Tribunal (Tax) ze dne 6. 7. 2011 sp. zn. [2011] UKFTT 450 (TC) ve věci The Hira Company Ltd. vs. Rvenue & Customs. [Online]. Retrieved September 9, 2023, from <https://www.casemine.com/judgement/uk/5b2897d12c94e06b9e19bbf2>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007-147. (2008). Rozsudek Nejvyššího správního soudu [Online]. Retrieved September 10, 2023, from <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceniucidelenesenat:|AND:oznaceniucidelenerejstrikovaznackaSID:|AND:oznaceniucideleneporadovecislo:|AND:oznaceniucidelenerok:|AND:oznaceniucidelenecislojednaci:|AND:oznaceniucivce lku:9%20Afs%2067/2007>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50. (2012). Rozsudek Nejvyššího správního soudu [Online]. Retrieved August 30, 2023, from [file:///D:/Stažené%20soubory/0037\\_1Afs\\_120\\_20121022020051.pdf](file:///D:/Stažené%20soubory/0037_1Afs_120_20121022020051.pdf)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, čj. 1 Afs 352/2018-44. (2020). Rozsudek Nejvyššího správního soudu [Online]. Retrieved September 10, 2023, from <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceniucidelenesenat:|AND:oznaceniucidelenerejstrikovaznackaSID:|AND:oznaceniucideleneporadovecislo:|AND:oznaceniucidelenerok:|AND:oznaceniucidelenecislojednaci:|AND:oznaceniucivce lku:1%20Afs%20352/2018-47%C2%A8>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017 – 56. (2017). Rozsudek Nejvyššího správního soudu [Online]. Retrieved August 29, 2023, from [https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=SOUDNI\\_VYKON/2017/0005\\_3Afs\\_1700056\\_20180104102018\\_20180104130016\\_prevedeno.pdf](https://www.nssoud.cz/stazeni-dokumentu?filepath=SOUDNI_VYKON/2017/0005_3Afs_1700056_20180104102018_20180104130016_prevedeno.pdf)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2022, čj. 1 Afs 100/2022-40. (2022). Rozsudek Nejvyššího správního soudu [Online]. Retrieved August 29, 2023, from <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceniucidelenesenat:|AND:oznaceniucidelenerejstrikovaznackaSID:|AND:oznaceniucideleneporadovecislo:|AND:oznaceniucidelenerok:|AND:oznaceniucidelenecislojednaci:|AND:oznaceniucivce lku:1%20Afs%20100/2022-40>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009-156. (2010). Rozsudek Nejvyššího správního soudu [Online]. Retrieved September 10, 2023, from <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceniucidelenesenat:|AND:oznaceniucidelenerejstrikovaznackaSID:|AND:oznaceniucideleneporadovecislo:|AND:oznaceniucidelenerok:|AND:oznaceniucidelenecislojednaci:|AND:oznaceniucivce lku:9%20Afs%2094/2009>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, čj. 4 Afs 156/2018-32, č. 3806/2018. (2018). Rozsudek Nejvyššího správního soudu [Online]. Retrieved September 20, 2023, from <https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceniucidelenesenat:|AND:>

oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:|AND:oznaceni vecidelenerok:|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku:4%20Afs%20156/2018

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016-28. (2016). Rozsudek Nejvyššího správního soudu [Online]. Retrieved August 29, 2023, from

<https://vyhledavac.nssoud.cz/?teaserFilledSearch=AND:oznaceni vecidelenenesenat:|AND:oznaceni vecidelenerejstrikovaznackaSID:|AND:oznaceni vecideleneporadovecislo:|AND:oznaceni vecidelenerok:|AND:oznaceni vecidelenecislojednaci:|AND:oznaceni vecivcelku:2%20Afs%20213/2016-28>

Rozsudek Royal Courts of Justice Strand, London, WC2A 2LL ze dne 12. 5. 2010. [2010] EWCA Civ 517. Spojené případy Mobilx Ltd (in administration) a další v HMRC (2010) EWCA Civ 517.[Online]. Retrieved September 9, 2023, from [https://lexlaw.co.uk/\[2010\]%20EWCA%20Civ%20517%20Mobilx%20Approved%20Provided%20by%20LEXLAW\].pdf](https://lexlaw.co.uk/[2010]%20EWCA%20Civ%20517%20Mobilx%20Approved%20Provided%20by%20LEXLAW].pdf)

Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. 1. 2006 ve spojení věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03. (2006). [Online]. Retrieved August 29, 2023, from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0354&qid=1693294343598>

Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. července 2006. Axel Kittel proti Belgickému státu (C-439/04) a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-440/04). Spojené věci C-439/04 a C-440/04. [Online]. Retrieved September 9, 2023, from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0439&qid=1694337108144>

Taktické postupy k prověření rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení na úrovni "lehké analytiky", Taktický postup No. Čj. 5414/16/7100-20116-2053956 (n.d). From <https://dragif.cz/data/pdf/a/bB8.pdf>

Tax Gap Project Group. (2018). *The concept of Tax Gaps*. [Online]. Retrieved August 31, 2023, from [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-12/tax\\_gaps\\_report\\_mtic\\_fraud\\_gap\\_estimation\\_methodologies.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-12/tax_gaps_report_mtic_fraud_gap_estimation_methodologies.pdf)

Úřad vlády České republiky. (2022). *A-B - Euroskop*. Euroskop [Online]. Retrieved August 31, 2023, from <https://euroskop.cz/evropska-unie/encyklopedie-eu/eu-od-a-do-z/a-b/>

Usnesení Evropského parlamentu ze dne 26. března 2019 o finančních trestných činech, vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových únicích, Usnesení No. 2018/2121(INI) (2019). Retrieved from [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240\\_CS.html?fbclid=IwAR1j6JCWiA12Up\\_tQrp5XTEyLcH8aOS738fmosgISgCmuLvhmQfDclvJKUw](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_CS.html?fbclid=IwAR1j6JCWiA12Up_tQrp5XTEyLcH8aOS738fmosgISgCmuLvhmQfDclvJKUw)

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

### III. Seznam tabulek, grafů, obrázků a schémat

#### Seznam grafů

Graf 1 - Vývoj daňové povinnosti k DPH a příjmů z DPH v EU (v miliardách EUR) (2016-2020).....	54
Graf 2 - Vývoj VAT gap v EU v mld. EUR 2016-2020 .....	54
Graf 3 - Vývoj mezery na DPH ČR za období 2016-2020 v milionech Kč.....	55
Graf 4 - Mezera na DPH 2020 jednotlivé státy EU v milionech EUR.....	56
Graf 5 - Mezera na DPH v relativním vyjádření v % 2016-2020 .....	62

#### Seznam tabulek

Tabulka 1 - Mechanismus DPH (sazba 21 %) .....	6
Tabulka 2 - Sazby DPH v ČR - historický vývoj.....	11
Tabulka 3 - Průměrná výše neodvedené daně (v milionech Kč) za sledované období 2016-2020.....	57
Tabulka 4 - Data potřebná k výpočtu korelačního koeficientu mezi výší mezery na DPH a HDP v ČR.....	59
Tabulka 5 - Spotřeba domácností v běžných cenách a Vat Gap v mil. Kč .....	61
Tabulka 6 - Úspěšnost vymáhání daňových nedoplatků u DPH (hodnoty v milionech Kč).....	63

#### Seznam schémat

Schéma 1 - Druhy plnění u DPH.....	8
Schéma 2 - Osoby povinné k dani.....	10
Schéma 3 - Fungování karuselového podvodu .....	25
Schéma 4 - Karuselové podvody se subjekty mimo EU .....	28
Schéma 5 - Modelový příklad karuselového podvodu.....	65
Schéma 6 - Obsah Akčního plánu pro DPH.....	83



## **IV. Seznam zkratk**

B2B – Business to business

B2C – Business to consumer

CC – Conduit Company = zprostředkovatelská společnost

CF – Cash flow

CVAT – Compensating Value Added Tax = Vyrovnávací DPH

ČR – Česká republika

ČSÚ – Český statistický úřad

DIČ – Daňové identifikační číslo

DPH – Daň z přidané hodnoty

DPPO – Daň z příjmu právnických osob

DŘ – Daňový řád

ECON – Committee on Economic and Monetary Affairs = Hospodářský a měnový výbor Evropského parlamentu

EET – Elektronická evidence tržeb

EFECCE – European Financial and Economic Crime Centre = Evropské centrum pro finanční a hospodářskou kriminalitu

EU – Evropská unie

FÚ – Finanční úřad

GFCF – Gross Fixed Capital Formation = tvorba hrubého fixního kapitálu

GOV – Government = vláda

HDP – Hrubý domácí produkt

HHC – Final Consumption by Households = konečná spotřeba domácností

IC – Intermediate Consumption = mezi-spotřeba

KH – Kontrolní hlášení

MT – Missing Trader = chybějící obchodník, bílý kůň

MTIC – Missing Trader Intracommunity Fraud = podvody s chybějícím obchodníkem

NPISH – Non-profit = neziskové organizace sloužící domácnostem

NSS – Nejvyšší správní soud

OECD – Organization for Economic Cooperation and Development

OR – Obchodní rejstřík

OSS – One Stop Shop

PANA – Vyšetřovací výbor pro prošetření údajných porušení a nesprávného úředního postupu při uplatňování právních předpisů Unie v souvislosti s praním špinavých peněz, vyhýbáním se daňovým povinnostem a daňovými úniky

PC – Pořizovací cena

RST – Retail Sales Tax = daň z maloobchodního obratu

SEDU – Soudní dvůr Evropské unie

SH – Souhrnné hlášení

TAX2 – Zvláštní výbor pro daňová rozhodnutí a jiná opatření podobná svojí povahou nebo účinkem

TAX3 – Výbor pro finanční trestné činy, vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky

TAXE – Výbor Evropského parlamentu pro daňová rozhodnutí a jiná opatření podobná svojí povahou nebo účinkem

TIEA – Tax Information Exchange Agreement = dohody o výměně informací v daňových záležitostech

TMÚK – Šetření řetězových podvodů systémem jedné hlavy

VAT – Value Added Tax

VIES – VAT Information Exchange System

VIVAT – Variable Integrated Value Added Tax = Integrovaná DPH

VLN – Vat Locating Number = lokalizační číslo DPH

VTTL – VAT total theoretical liability = celková teoretická povinnost k DPH

ŽR – Živnostenský rejstřík

## **V. Seznam příloh**

Příloha 1 - Přehled sazeb DPH v členských státech EU v roce 2023

Příloha 2 - Výstup RStudia při korelační analýze vztahu mezi výší mezery na DPH a počtem plátců DPH

Příloha 3 - Výstup RStudia při korelační analýze vztahu mezi výší HDP a výší mezery na DPH

Příloha 4 - Výstup RStudia při korelační analýze vztahu mezi výší mezery na DPH a spotřebních výdajů domácností

## VI. Přílohy

*Příloha 1 - Přehled sazeb DPH v členských státech EU v roce 2023*

Členské státy	Kód	Snížená sazba	Základní sazba
Belgie	BE	6 / 12	21
Bulharsko	BG	9	20
Česká republika	CZ	10 / 15	21
Dánsko	DK	-	25
Německo	DE	7	19
Estonsko	EE	9	20
Irsko	IE	9 / 13.5	23
Řecko	EL	6 / 13	24
Španělsko	ES	10	21
Francie	FR	5.5 / 10	20
Chorvatsko	HR	5 / 13	25
Itálie	IT	5 / 10	22
Kypr	CY	5 / 9	19
Lotyšsko	LV	5 / 12	21
Litva	LT	5 / 9	21
Lucembursko	LU	7/13	16
Maďarsko	HU	5 / 18	27
Malta	MT	5 / 7	18
Nizozemí	NL	9	21
Rakousko	AT	10 / 13	20
Polsko	PL	5 / 8	23
Portugalsko	PT	6 / 13	23
Rumunsko	RO	5 / 9	19
Slovinsko	SI	5 / 9.5	22
Slovensko	SK	10	20
Finsko	FI	10 / 14	24
Švédsko	SE	6 / 12	25

Zdroj: Vlastní zpracování dle Eurofiscalis International Firm (2023)

*Příloha 2 - Výstup RStudia při korelační analýze vztahu mezi výší mezer na DPH a počtem plátců DPH*

```
> shapiro.test(platci)
```

```
Shapiro-Wilk normality test
```

```
data: platci  
W = 0.99488, p-value = 0.9937
```

```
> shapiro.test(GAP)
```

```
Shapiro-Wilk normality test
```

```
data: GAP  
W = 0.88658, p-value = 0.3402
```

```
> cor(GAP, platci)
```

```
[1] -0.2620903
```

```
> cor.test(GAP, platci)
```

```
Pearson's product-moment correlation
```

```
data: GAP and platci  
t = -0.4704, df = 3, p-value = 0.6702  
alternative hypothesis: true correlation is not equal to 0  
95 percent confidence interval:  
-0.9294393 0.8067158  
sample estimates:  
cor  
-0.2620903
```

Zdroj: Vlastní zpracování

```
> shapiro.test(HDP)
```

```
Shapiro-wilk normality test
```

```
data: HDP  
W = 0.88858, p-value = 0.1335
```

```
> shapiro.test(VAT_GAP)
```

```
Shapiro-wilk normality test
```

```
data: VAT_GAP  
W = 0.88695, p-value = 0.1274
```

```
> cor(VAT_GAP,HDP)
```

```
[1] -0.2712719
```

```
> cor.test(VAT_GAP,HDP)
```

```
Pearson's product-moment correlation
```

```
data: VAT_GAP and HDP  
t = -0.84552, df = 9, p-value = 0.4197  
alternative hypothesis: true correlation is not equal to 0  
95 percent confidence interval:  
-0.7492260 0.3924693  
sample estimates:  
cor  
-0.2712719
```

Zdroj: Vlastní zpracování

```
Shapiro-wilk normality test
```

```
data: Spotreba  
W = 0.89879, p-value = 0.1787
```

```
> cor(Vatgap,Spotreba)
```

```
[1] -0.2252772
```

```
> cor.test(Vatgap,Spotreba)
```

```
Pearson's product-moment correlation
```

```
data: Vatgap and Spotreba  
t = -0.69366, df = 9, p-value = 0.5054  
alternative hypothesis: true correlation is not equal to 0  
95 percent confidence interval:  
-0.7269179 0.4331302  
sample estimates:  
cor  
-0.2252772
```

Zdroj: Vlastní zpracování