

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra ekonomických teorií**



**Diplomová práce**

**Fiktivní ekonomická činnost právnických osob a její  
dopad na DPH**

**Bc. Yvona Červenková**

© 2019 ČZU v Praze



# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Yvona Červenková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Fiktivní ekonomická činnost právnických osob a její dopad na DPH

Název anglicky

Fictitious economic activity of legal entities and its impact on VAT.

---

### Cíle práce

Hlavním cílem diplomové práce je zpracovat téma fiktivní ekonomické činnosti právnických osob a jejího možného dopadu na DPH, a to zejména z pohledu právního a ekonomického. Dílčím cílem této práce je tato jednání analyzovat na konkrétních případech. Dalším dílčím cílem je vyhodnotit faktory, které mají největší vliv na tato konání a stanovit opatření či doporučení vhodná k zamezení této činnosti.

### Metodika

Diplomová práce bude rozdělena na dvě části, a to na část teoretickou a část praktickou. Teoretická část bude vypracována na základě čerpání z odborné literatury a z odborných internetových portálů, zejména úřadů, zabývajících se touto problematikou. Praktická část se bude věnovat problematice možným dopadům fiktivní ekonomické činnosti právnických osob na DPH. Praktická část bude složena zejména ze statistických dat zjištěných z příslušných úřadů v ČR.

**Doporučený rozsah práce**

60 – 80 stran

**Klíčová slova**

DPH, fiktivní ekonomická činnost, kontrolní hlášení, karusel, správce daně, zákon, daň, podvod.

---

**Doporučené zdroje informací**

- DRÁB, O., TRUBAČ, O. a ZATLOUKAL, T. 2006. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vyd. Praha: ASPI, 358 s. ISBN 80-735-7223-0.
- HÁLEK, V. Karuselové obchody. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. 2.
- MIKULECKÁ, M. Kontrolní hlášení, Anag, spol. s.r.o., 2016. ISBN 978-80-7554-002-7.
- ŠEVČÍK, M. Karuselové podvody, Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.
- ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vyd., 2008, ISBN 978-80-7400-005-8. Trestní zákoník č. 40/2009 Sb.
- VANČUROVÁ, A., L. LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. 13. aktualiz. vyd. Praha: 1.VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 280/2009 o daňovém řádu
- Zákon č. 360/2014 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

---

**Předběžný termín obhajoby**

2018/19 LS – PEF

**Vedoucí práce**

doc. PhDr. Ing. Karel Šrédl, CSc.

**Garantující pracoviště**

Katedra ekonomických teorií

---

Elektronicky schváleno dne 12. 11. 2018

doc. PhDr. Ing. Lucie Severová, Ph.D.

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 21. 11. 2018

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 25. 03. 2019

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Fiktivní ekonomická činnost právnických osob a její vliv na DPH" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 28. března 2019

## **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala doc. PhDr. Ing. Karlu Šředlovi, CSc. za jeho odborné vedení, cenné rady a věnovaný čas při zpracování diplomové práce.

# **Fiktivní ekonomická činnost právnických osob a její vliv na DPH**

## **Abstrakt**

Diplomová práce se je strukturována do dvou částí, a to části teoretické a části praktické přičemž se zabývá problematikou fiktivní ekonomické činnosti právnických osob a jejím dopadem na daň z přidané hodnoty.

V části teoretické je práce zaměřena zejména na daňovou teorii, v níž jsou vysvětleny základní principy a funkce daňového systému se zaměřením na daň z přidané hodnoty. Rovněž jsou zde uvedeny kontrolní mechanismy pomáhající odhalovat činnost daňových subjektů, která je v rozporu s prvními normami.

V části praktické jsou pomocí komparativní případové studie porovnány dva případy, v nichž jsou zkoumány zákonné ochranné prostředky použité zejména správcem daně, na jejichž základě byla detekována protiprávní činnost daňových subjektů. Na daný problém je rovněž nahlíženo optikou nově zaváděných kontrolních mechanismů, jako je kontrolní hlášení a zkoumán jejich přínos k omezování a odhalování nezákonné optimalizace daňové povinnosti. V praktické části jsou ještě zjišťovány výše daňových úniků na dani z přidané hodnoty v souvislosti s mezerou VAT GAP a statistickým přehledem vykázané daňové trestné činnosti týkající se trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

**Klíčová slova:** DPH, fiktivní ekonomická činnost, kontrolní hlášení, karusel, správce daně, zákon, daň, podvod.

# **Fictitious economic activity of legal entities and its impact on VAT**

## **Abstract**

Master's thesis consists of two parts, being the theoretical part and the practical part. Thesis deals with issue of fictional economic activity of legal entities and its impact on value added tax.

Theoretical part focus primarily on tax theory. It contains the description of the basic principles and functions of tax system, with special attention given to value added tax. This section also describes the control mechanisms, which helps to detect illegal activity of taxpayers.

Practical part contains comparative case study, consisting of two cases, which analyze legal protective measures, primarily used by Tax Authority to detect illegal activity of taxpayers. Given problem is also analyzed with regard to the newly adopted control mechanisms, for example control statement, and its contribution to limitation and detection of illegal tax avoidance. Practical part also determines the scope of tax evasion in value added tax linked to VAT GAP and contains the statistical overview of tax criminality regarding to the crime of tax evasion.

**Keywords:** VAT, Fictitious economic activity, control statement, carousel, ekon. tax administrator, law, tax, fraud.



# Obsah

<b>1 Úvod .....</b>	<b>12</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>13</b>
2.1 Cíl práce.....	13
2.2 Metodika.....	13
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>14</b>
3.1 Daňová soustava v ČR .....	14
3.1.1 Daňový systém v ČR.....	15
3.1.2 Základní funkce daní.....	15
3.2 Podmínky pro fungování daňové soustavy.....	16
3.3 Daň z přidané hodnoty .....	17
3.3.1 Nárok na odpočet DPH.....	21
3.4 Daňový subjekt .....	21
3.5 Správce daně .....	22
3.5.1 Postupy správce daně a cíl správy daní.....	26
3.6 Ekonomická činnost .....	26
3.6.1 Fiktivní ekonomická činnost.....	28
3.6.2 Ekonomická trestná činnost.....	28
3.7 Vybrané možnosti daňových úniků.....	29
3.7.1 Daňové úniky jako součást šedé či stínové ekonomiky .....	29
3.7.2 Vymezení a uspořádání daňových úniků.....	30
3.7.3 Úniky na DPH.....	32
3.8 Ochranná opatření proti únikům DPH v rámci informačních systémů .....	34
<b>4 Vlastní práce .....</b>	<b>36</b>
4.1 Daňové trestné činy .....	36
4.1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby .....	36
4.1.2 Analýza trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.....	36
4.2 Karuselové a řetězové podvody .....	39
4.3 Přiznání k dani z přidané hodnoty.....	46
4.3.1 Formulář přiznání k dani z přidané hodnoty .....	47
4.3.2 Kontrolní hlášení.....	50
4.3.3 Kontrolní hlášení a PČR v praxi .....	51
4.3.4 Formulář kontrolního hlášení .....	52
4.4 Případové studie, případ společnost AA s.r.o. a Vozidla .....	55
4.4.1 Případ společnosti AA s.r.o. ....	55

4.4.2	Analýza případu společnosti AA s.r.o. dle zákonných prostředků užitých ze strany správce daně, Generálního ředitelství cel, Policie České republiky .....	61
4.4.3	Využití zákonné prostředky podílející se na detekci protiprávního jednání	61
4.4.4	Hlediska detekce případu .....	66
4.4.5	Případ Vozidla .....	66
4.4.6	Analýza případu Vozidla dle zákonných prostředků užitých ze strany správce daně.....	78
4.4.7	Hlediska detekce řetězového podvodu.....	78
4.5	Statistické ukazatele výběru DPH – mezera VAT GAP .....	80
4.5.1	Faktory daňové mezery .....	83
4.5.2	Statistický přehled výběru DPH .....	84
4.5.3	Statistický přehled vykázané daňové trestné činnosti v rámci PČR.....	84
4.6	Přehled vybrané judikatury .....	87
4.6.1	Podvody na DPH, podvod v řetězci DPH .....	87
4.6.2	Nárok na odpočet DPH .....	90
4.6.3	Důkazní břemeno, dokazování .....	91
4.6.4	Osvobození od DPH .....	92
4.6.5	Daňová kontrola .....	93
<b>5</b>	<b>Výsledky a diskuse.....</b>	<b>94</b>
<b>6</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>98</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>100</b>

## Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Znárodnění průběhu běžného obchodu .....	44
Obrázek č. 2: Průběh karuselového podvodu, 3 subjekty.....	45
Obrázek č. 3: Karuselový podvod, zapojení více subjektů.....	45
Obrázek č. 4: Formulář Přiznání k DPH, přední strana.....	48
Obrázek č. 5: Formulář Přiznání k DPH, zadní strana .....	49
Obrázek č. 6: Kontrolní hlášení, přední strana formuláře .....	53
Obrázek č. 7: Kontrolní hlášení, zadní strana formuláře .....	54
Obrázek č. 8: Obsah jednotlivých oddílů kontrolního hlášení.....	54

## Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Výpočet mezery Vat Gap za období od 2007 do 2013 (v mil. Kč) .....	82
Tabulka č. 2: Mezera Vat Gap za období od 2007 do 2016 (v mil. Kč) .....	82
Tabulka č. 3: Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (v mil. Kč).....	85

## Seznam grafů

Graf č. 1: Mezera Vat Gap (v mil. Kč).....	82
Graf č. 2: Vývoj inkasa DPH v ČR za období od 2012 do 2016 (v mil. Kč) .....	84
Graf č. 3: Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (škody v mil. Kč) .....	86
Graf č. 4: Objasněnost TČ za období 1994 - 2018.....	86

# 1 Úvod

Důvodem pro výběr tématu diplomové práce je souvislost s mým zaměstnáním, neboť jsem zaměstnána u Policie České republiky na pozici zástupce vedoucího u Služby kriminální policie, na oddělení Odboru hospodářské kriminality, tudíž s popisovanou protiprávní činností se setkávám velmi často. Tato diplomová práce se zabývá fiktivní ekonomickou činností právnických osob. Vzhledem k tomu, že v současné době se tato nekalá činnost velmi rozmáhá, a to nejen v Praze, ale v celé České republice, dá se konstatovat, že se jedná o téma velmi diskutované a závažné, neboť škody způsobené tímto jednáním jsou pro stát značně citelné. Daň z přidané hodnoty patří mezi nepřímé daně a její podíl na státním rozpočtu je velmi podstatný. Rovněž je pravdou, že tuto kriminalitu není zrovna lehké dokazovat, neboť činnost subjektů, které se jí dopouštějí je stále vynalézavější a sofistikovanější. K tomu také přispívá rozvoj nových technologií, mezi něž se dá zařadit i internet, neboť těmto subjektům usnadňuje přístup k různým informacím, týkající se páchaní trestné činnosti a umožňuje jim i rychleji reagovat tím, že v podstatě mnoho věcí je v dnešní době možné zařídit elektronicky, tudíž potenciální obchodní partneři kolikrát ani nemusí vědět, zda opravdu jednají s osobou, která se v různých elektronických formulářích sama identifikuje. Právnické osoby (i osoby fyzické) se velmi často pohybují na hranicích zákonů, přičemž jí velmi často překročí, k čemuž je vede snaha o co nejvyšší zisk získaný maximalizací daňové úspory. Výše daňových úniků je natolik závažná, že jsou stále vytvářena nová legislativní opatření, která by měla stát ochraňovat před tímto jednáním a zároveň možnosti daňových úniků co nejvíce eliminovat.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Hlavním cílem diplomové práce je zpracovat téma fiktivní ekonomické činnosti právnických osob a jejího možného dopadu na DPH, a to zejména z pohledu právního a ekonomického. Dílčím cílem této práce je tato jednání analyzovat na konkrétních případech. Dalším dílčím cílem je vyhodnotit faktory, které mají největší vliv na tato konání a stanovit opatření či doporučení vhodná k zamezení této činnosti.

### **2.2 Metodika**

Diplomová práce bude rozdělena na dvě části, a to na část teoretickou a část praktickou. Teoretická část bude vypracována na základě čerpání z odborné literatury a z odborných internetových portálů, zejména úřadů, zabývajících se touto problematikou. Praktická část se bude věnovat problematice možných dopadů fiktivní ekonomické činnosti právnických osob na DPH. Při zpracování praktické části práce budou převážně čerpána statistická data z příslušných úřadů v ČR, zejména Nejvyššího kontrolního úřadu, za období od roku 2007 do roku 2016, Finanční správy, za období od roku 2012 do roku 2016, Policie České republiky, za období od roku 1998 do roku 2018. Tato data budou zpracována pomocí přehledných grafů a tabulek. Data budou mezi sebou porovnána, aby bylo možné dovést, zda dochází ke snižování či zvyšování daňových úniků.

V práci bude provedena komparativní případová studie vybraných případů z praxe, společně s analýzou užití zákonných nástrojů správce daně a analýzou eventuálního vlivu kontrolního hlášení. Jedná se o případy týkající se spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 trestního zákoníku. Případy budou analyzovány, tak aby bylo zřejmé, jak fungují a jak jsou uplatňovány zákonné ochranné mechanismy používané zejména v případě finančního úřadu, který by měl jako první detekovat protiprávní jednání daňových subjektů. Ve druhém případě bude analyzováno, zda zavedení kontrolního hlášení poskytlo pozitivní efekt při odhalování karuselových a řetězových podvodů.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Daňová soustava v ČR

Obvyklá definice daně (nejedná se o zákonnou definici) uvádí, že daň je povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná a pravidelně (popř. nepravidelně) se opakující. Daň jako pojem není v České republice vymezen žádným právním předpisem. Z právního hlediska je daň chápána jako platební povinnost, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tedy pro veřejný rozpočet.<sup>1</sup> Je podstatné daň rozlišovat od poplatku, který naopak vyžaduje protiplnění v rámci služeb veřejného sektoru, díky čemuž je dávkou ekvivalentní a účelovou.<sup>2</sup> Pojem daň je spojován s existencí státu, nebo organizovaného celku a institucemi, které tento celek představují, tedy parlamentem, vládou a dalšími orgány státu v dnešním vyjádření. Na důvody vzniku a fungování státu je možno najít řadu teorií, z pohledu ekonomického je fungování státu vysvětlováno např. teorií veřejných statků, teorií selhání trhu i teoriemi jinými. Zdroje vytvořené z daní a plynoucí v různé formě zpět ve formě veřejných statků jsou jistě potřebnou i pozitivní skutečností. Současně ale, ve stejné době, kdy byly a jsou tvořeny, dávají impuls k diskusi a řešení otázek spojených s jejich velikostí a otázky spojené se spravedlností v přístupu ke všem, kteří mají daň platit. Daně lze uložit pouze zákonem. Daňová soustava je souhrnem všech daní, které v daném státě existují. Měla by zahrnovat několik požadavků, přičemž mezi nejzákladnější patří zajištěná efektivnost zdanění, jednoduchost, dostatečná pružnost, dostatečná stabilita a spravedlnost. Daňový systém aplikovaný v České republice je ve svých nejpodstatnějších znacích podobný systémům vyspělých a především evropských zemí. Daňové příjmy pocházejí takřka ve stejném rozsahu z nepřímých daní – veřejný sektor a přímých daní – soukromý sektor.

---

<sup>1</sup> SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-223. s. 27.

<sup>2</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 9788073801557. s. 287.

Nepřímé daně:

- platí je všichni při nákupu zboží nebo služeb,
- jsou tedy součástí ceny,
- jsou neadresné a zároveň nepřihlíží k majetkové situaci toho, kdo daň platí.

Tato skupina daní je v praktické aplikaci nazývána daněmi spotřebními nebo také daň ze spotřeby.

Přímé daně:

- poplatník je povinen zaplatit daně na základě svého důchodu (příjmu) nebo vlastního majetku,
- nemůže se jim vyhnout,
- jedná se o adresné daně.

### **3.1.1 Daňový systém v ČR**

Daně důchodové:

- z příjmů fyzických osob – zákon číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- z příjmů právnických osob - zákon číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Daně spotřební:

- z přidané hodnoty - zákon číslo 235/2004 S., o dani z přidané hodnoty
- spotřební - zákon číslo 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- ekologické - zákon číslo 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Daně majetkové:

- z nemovitosti – zákon číslo 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí
- z nabytí nemovitých věcí – zákonné opatření Senátu číslo 340/2013 Sb.
- silniční – zákon číslo 16/1993 Sb., o dani silniční

### **3.1.2 Základní funkce daní**

Současná ekonomická věda chápe daně jako nedílnou součást ekonomiky, vnímá jejich úzké propojení s ostatními ekonomickými nástroji. Připisuje tedy daním následující funkce:

Fiskální – jedná se o základní funkci daní a historicky nejstarší funkci, neboť daně vznikly právě kvůli naplnění této funkce. Touto funkcí se rozumí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů za účelem financování veřejných statků, veřejných potřeb.

Alokační – uplatňuje se v případech, kdy tržní mechanismy nejsou schopny zajistit efektivnost v umístění, v alokaci zdrojů, tedy zejména v případech nedokonalé konkurence. Daně mohou tento nedostatek korigovat a zajistit umístění veřejných prostředků tam, kde by se jich při tržní alokaci nedostávalo. Je zde nebezpečí neodborného rozhodování státu a riziko příliš rozsáhlého zasahování státu do ekonomiky.

Stabilizační - zdroje získané prostřednictvím daní mohou být použity pro řešení rozdílů, nestability v tržním mechanismu. Užití zdrojů v ekonomice z úrovně státu lze označit za makroekonomický nástroj.

Redistribuční – vychází ze skutečnosti, že rozdělení důchodů a bohatství, tak jak vzniklo v důsledku fungování trhu, je hlediska veřejného mínění a z hlediska občanů státu, ne vždy plně akceptovatelné. Z tohoto důvodu daně zmírňují rozdíly v příjmech a majetku tím, že vyšší příjmy nebo vyšší majetek je zdaněn více.<sup>3</sup>

### **3.2 Podmínky pro fungování daňové soustavy**

Aby daňová soustava řádně fungovala je podmíněna existencí celé řady právních předpisů – předpisy hmotné, předpisy procesní, předpisy upravující rozpočtové určení daní, mezinárodní předpisy:

Hmotné předpisy – např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z příjmu, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Procesní předpisy – upravují postup při řízení v daném případě při daňovém řízení. Upravují práva a povinnosti všech, kteří jsou na takovém řízení zúčastněni, např. zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

---

<sup>3</sup> KLIMEŠOVÁ, Ludmila, *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3. s. 32, 33.



Rozpočtové určení daní – zákonem musí být stanoveno, které daně jsou příjmem těch, kterých rozpočtů, popřípadě jak a podle jakých kritérií se výnos jednotlivých daní dělí mezi jednotlivé veřejné rozpočty, zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní.

Mezinárodní smlouvy – zamezují dvojímu zdanění, např. smlouva se Slovenskou republikou č. 100/2003 Sb., Lidé, zboží i peníze běžně překračují hranice, občané nebo právnické osoby jednoho státu podnikají v jiných státech, mají i další příjmy plynoucí z ciziny. Zákony České republiky však platí pouze uvnitř hranic.<sup>4</sup>

### 3.3 Daň z přidané hodnoty

Vstupem České republiky do Evropské unie byl přijat nový zákon upravující daň z přidané hodnoty, a to zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jímž došlo k náhradě předchozího zákona číslo 588/1992 Sb., zákon České národní rady ze dne 24. listopadu 1992 o dani z přidané hodnoty. Hlavním důvodem pro přijetí nového zákona bylo sladění právní úpravy DPH s právem EU, neboť bylo nutné implementovat do českého zákona tzv. Šestou směrnici ES (77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu) a další směrnice EU. V oblasti DPH hrají velkou roli předpisy EU, protože úprava nepřímých daní, a DPH zejména, by měla být v rámci celé EU sladěna tak, aby dopady jednotlivých transakcí v různých zemích byly neutrální. Znalost Šesté směrnice, resp. jejího přepracování, které bylo provedeno směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, je velice důležitá, protože podle judikátů ESD<sup>5</sup> jsou správci daně povinni postupovat podle znění této směrnice, pokud je s ní ZDPH<sup>6</sup> v rozporu. Šestá směrnice má tedy před zněním ZDPH přednost a národní soudy i správní orgány jsou povinny toto respektovat. Velmi významná je v oblasti DPH také judikatura Soudního dvora EU (dříve ESD), který vykládá jednotlivá ustanovení a pojmy příslušných evropských předpisů. Dalším důležitým informačním a výkladovým zdrojem jsou v oblasti DPH pokyny, sdělení a informace GFŘ, případně Ministerstva financí ČR, které jsou zveřejňovány na internetových stránkách Finanční správy ČR.

---

<sup>4</sup> KLIMEŠOVÁ, Ludmila, *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06. s. 22, 23.

<sup>5</sup> Judikatura soudního dvora EU

<sup>6</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Dopad předpisů EU, přímý a nepřímý účinek:

Přímý účinek – týká se případů, kdy existuje rozpor mezi úpravou EU a ZDPH. Potom platí, že daňový subjekt si může zvolit, jak bude postupovat, protože stát chybně implementoval předpisy EU a za to nemůže být daňový subjekt trestán.

Nepřímý účinek - nastává v případě, kdy ZDPH příslušnou oblast či pojem neupravuje, ale upravuje jej jiný právní předpis (např. nový občanský zákoník, stavební zákon atd.). Pokud je tato úprava obsažená v jiném právním předpisu v rozporu s úpravou EU, potom v případě nepřímého účinku je nutné postupovat podle úpravy EU.<sup>7</sup>

K dani z přidané hodnoty se dá říci, že sice patří mezi nejmladší daň, ale zároveň i mezi daň nejsložitější. Jedná se o jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Je to daň, která je zahrnuta v ceně zboží a služeb. V zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty se v ustanovení § 2 uvádí, že:

(1) *Předmětem daně je*

a) *dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,*

b) *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,*

c) *pořízení*

1. *zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,*

2. *nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,*

d) *dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.*

(2) *Zdanitelné plnění je plnění, které*

a) *je předmětem daně a*

---

<sup>7</sup> SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [online]. [cit. 2018-12-15]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

b) *není osvobozené od daně.*<sup>8</sup>

Ustanovení tohoto paragrafu velmi široce vymezuje množinu transakcí, které jsou předmětem daně, a dá se říci, že je klíčovým ustanovením zákona. Při rozhodování, zda je konkrétní transakce předmětem daně či nikoli, se posuzuje vždy pouze její objektivní povaha – to znamená, že zboží bylo skutečně fyzicky dodáno nebo služba poskytnuta apod., a nikoli její výsledek či účel nebo dokonce úmysl zúčastněných stran. Z toho vyplývá, že předmětem daně jsou či mohou být i takové obchody, které jinak nejsou v souladu s ostatními zákony členských států, např. obchody uskutečněné bez potřebných povolení či licencí, dále obchody, které ač samy legální, jsou součástí obchodního řetězce, v němž jsou některé jiné transakce podvodné, anebo obchody s pašovaným zbožím. Výjimek z tohoto pravidla je málo a jsou to v podstatě pouze dodávky zboží, které nemůže být předmětem legálního trhu, a tedy ani hospodářské soutěže, jako je např. prodej drog.<sup>9</sup>

Základním principem této daně je odvedení DPH z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy. Dá se říci, že její princip je velmi jednoduchý, neboť spočívá v odvedení daně z přidané hodnoty pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy. To znamená z částky, o kterou se cena u služby či zboží zvýšila (kolik k hodnotě přidala).

Je důležité si uvědomit některé důležité termíny užívané v souvislosti s DPH:

- přidaná hodnota = hodnota, kterou někdo zboží či službě „přidal“,
- vstup = přijatá zdanitelná plnění,
- výstup = uskutečněná zdanitelná plnění,
- základ daně = hodnota, ze které se vypočítává výše daňové povinnosti (snižuje se o nezdanitelné části),
- intrakomunitární plnění = dodání/pořízení zboží v ES.

V terminologii DPH se prodej označuje jako výstup a nákup jako vstup. To znamená, že daň z prodeje zboží se nazývá daní na výstupu a daň zaplacená při nákupu zboží se nazývá daň na vstupu. Samotná daňová povinnost (DPH), se vypočte tím způsobem, že od

---

<sup>8</sup> *Daňové zákony ...: úplná znění platná k 1. 1. 2018.* Praha: Grada Publishing, a.s., Praha, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7. s. 125.

<sup>9</sup> DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář.* Praha: ASPI, 2008-. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-569-7.

daně na výstupu se odečte daň na vstupu.<sup>10</sup>

Trochu jiný systém je dnes u přenesené daňové povinnosti u zboží a služeb, které jsou přílohou zákona o DPH, přenesená daňová povinnost je výrazně složitější na pochopení a jejím smyslem bylo omezit podvody na DPH (krácení DPH) Velmi zjednodušeně řečeno se jedná o systém, ve kterém se celou dobu zboží či služba obchoduje bez daně, a daň je vyčíslena a uhrazena až posledním subjektem, který zboží či službu prodává koncovému zákazníkovi, či subjektu, který z ní vyrobí zboží či službu, na níž se přenesená daňová povinnost nevztahuje. Při obchodování v režimu přenesené daňové povinnosti nemají subjekty nárok na odpočet DPH na vstupu (obchoduje se bez daně).

V nejvyšší míře se díky tomu, jak je DPH koncipována, setkáme s krácením DPH a neoprávněným vylákáním nadměrného odpočtu na DPH. Je to proto, že lze právě uplatňovat odpočty DPH na vstupu, tudíž se jedná o jednoduchou a snadno zneužitelnou konstrukci, další výhodou pro pachatele je krátké zdaňovací období, většinou 1 měsíc (nebo 3 měsíce). V tomto případě jsou finanční prostředky vypláceny správcem daně velmi rychle.

V rámci České republiky jsou zavedeny tři sazby daně z přidané hodnoty. Tyto sazby jsou součástí zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Snížené sazby jsou uvedené v přílohách předmětného zákona:

- základní sazba 21 % - tato sazba je uplatňována na veškeré zboží a služby, jež nejsou uvedeny v zákoně u snížených sazeb,
- první snížená sazba 15 % - tato sazba je uplatňována na prodej zboží, které je uvedeno v příloze číslo 3 a číslo 2 zákona o dani z přidané hodnoty – týká se např. potravin, včetně nápojů, pokud nejsou vymezené zvláštním předpisem, tepla, u ubytovacích služeb, opravy invalidních vozíků, sběr a přeprava komunálního odpadu, stravovacích služeb, které nejsou od této daně osvobozeny,
- druhá snížená sazba 10 % - tato sazba se uplatňuje na položky, které jsou uvedeny v příloze číslo 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty – týká se např. tištěných knih, mlýnských výrobků, potravin pro malé děti, očkovacích látek.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. 12. Aktualizované vydání. V Praze: 1. VOX, 2014. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6.

<sup>11</sup> *Daňové zákony ...: úplná znění platná k 1. 1. 2018, Úplná znění k 1. 1. 2018*. Praha: Grada Publishing, a.s., Praha, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7. s. 174, 175.

### 3.3.1 Nárok na odpočet DPH

Nárok na odpočet DPH na vstupu - odpočet DPH z přijatých plnění (odpočet DPH z nakoupeného zboží, které se dále zpracuje, anebo i v nezměněné formě prodá dál a je z něj přiznána daň na výstupu). Nárok na odpočet DPH na vstupu má subjekt za podmínek v ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet DPH na vstupu není nutné uplatňovat ve zdaňovacím období, kdy tento nárok vznikl. Uplatnit jej je možné kdykoli po dobu 3 let od jeho vzniku (tedy pokud opravdu vznikl). Uplatnit odpočet DPH na vstupu je nárok, nikoli povinnost, je to tedy dobrovolné nikoli povinné. Pokud společnost neuplatnila (neuplatňuje) odpočet DPH na vstupu, ale DPH na výstupu vykázala a odvedla, k žádnému protiprávnímu jednání nedochází.

Nárok na nadměrný odpočet DPH - vznikne tehdy, pokud je celkový odpočet DPH na vstupu vyšší než celková daňová povinnost za mnou prodané zboží a služby (tedy na výstupu) – je to nárok na výplatu finančních prostředků od finančního úřadu.

Každý plátce daně odvádí státu pouze rozdíl mezi úhrnem DPH na výstupu a DPH na vstupu, a to za každé zdaňovací období zvlášť.

### 3.4 Daňový subjekt

Pod pojmem daňový subjekt rozumíme fyzickou nebo právnickou osobu, která je ze zákona povinna platit daň. Daňové subjekty se dále dělí na poplatníky a plátce. Daňový poplatník je osoba, jejíž předmět daně je dani podroben, nositel daňového břemene. Oproti tomu daňový plátce je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.<sup>12</sup>

Výběr daně přes daňového plátce se označuje jako srážka daně u zdroje. Považuje se za způsob rychlejší a spojuje se s nižšími náklady na administrativu a menším rizikem daňového úniku.

Práva daňového subjektu:

- předložení služebního průkazu,
- být přítomen jednání s jeho pracovníky,

---

<sup>12</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 9788073801557. s. 291.

- předkládat důkazní prostředky, případně je navrhnout,
- podávat stížnosti proti postupu pracovníka správce daně - klást svědkům a znalcům otázky,
- vyjádřit se k výsledku daňové kontroly ve zprávě, právo na projednání zprávy,
- nahlížet do převzatých dokladů.

#### Povinnosti daňového subjektu

- poskytovat informace,
- zajistit vhodné místo pro kontrolu,
- předložit na požádání záznamy (účetnictví, účetní doklady) a podat k nim vysvětlení,
- nezatajovat doklady,
- předložit důkazní prostředky,
- umožnit vstup do každé provozní místnosti a jednání s pracovníky,
- zapůjčit potřebné doklady,
- zpřístupnit technické nosiče dat a SW.

### 3.5 Správce daně

Podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se v ustanovení § 10 uvádí, že:

- 1) *Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán („dále jen orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní,*
- 2) *Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy,*
- 3) *Správce daně má způsobilost být účastníkem občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní a v tomto rozsahu má i procesní způsobilost.<sup>13</sup>*

---

<sup>13</sup> *Daňový řád: komentář.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

Jako správce daně bývá ponejvíce mezi veřejností znám finanční úřad a celní úřad. Úkolem správce daně je vyměření a výběr daní od daňových subjektů. Jako daňový subjekt se chápe osoba, kterou za daňový subjekt označuje příslušný zákon a osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně např. jednotlivci (individuální fyzická osoba), domácnosti (určená osoba, která platí daň za domácnost jako celek), manželé (v případě, že je v systému daní zavedeno společné zdanění manželů), firmy (právníckou osobou, obchodní korporací).

Daňové řízení je vždy neveřejné. Všichni účastníci daňového řízení jsou povinni zachovat o tomto řízení mlčenlivost. Existují ovšem výjimky třeba v případě trestního řízení vůči jiným státním orgánům, kdy tato skutečnost je upravena v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Správce daně má možnost pro účely správy daní zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností a mimo to:

- zabezpečuje placení daní,
- kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- provádí vyhledávací činnost,
- vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- vyzývá ke splnění povinností.

Postup správce daně je zákonem upravený soubor úkonů, který tvoří samostatný celek. Tento postup je možné realizovat mimo probíhající řízení. To znamená na základě vyhledávací činnosti nebo v rámci probíhajícího řízení. Správce daně vychází z podání daňových subjektů (daňová přiznání) a ze své vlastní činnosti. Tyto postupy jsou uvedeny v daňovém řádu.

Mezi postupy správce daně patří:

- vyhledávací činnost – správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností,
- opatrování vysvětlení – v rámci vyhledávací činnosti, u třetích osob, nelze použít jako důkazní prostředek, pouze jako pomůcku,
- místní šetření – postup sloužící k vyhledávání důkazních prostředků, sepisuje se

úřední záznam nebo protokol. Při tomto šetření má správce daně široké pravomoci. Daňový subjekt a další osoby jsou povinny poskytnout správci daně potřebnou součinnost,

- daňová kontrola – upravuje ustanovení § 85-87 daňového řádu. Důležitý procesní úkon se značným fiskálním efektem. Správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů majících vliv na stanovení jejich daňových povinností. Daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení kontroly. Ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole. Jednotlivé fáze daňové kontroly: příprava na kontrolu, faktické zahájení kontroly, dokladová fáze, prokazování pochybností, projednání zjištění a výsledků, změna daňové povinnosti,
- postup k odstranění pochybností – upravuje ustanovení § 89 daňového řádu. Může dojít ke třem variantám, kdy došlo k odstranění pochybností (platební výměr), nedošlo k odstranění pochybností (daňová kontrola nebo platební výměr), daňový subjekt neposkytl součinnost (stanovení daně podle pomůcek nebo platební výměr):
  - operativní nástroj správce daně,
  - limitován podáním daňového přiznání a vyměřením daně,
  - zahájen výzvou, ve které jsou formulovány konkrétní pochybnosti,
  - správce daně po odpovědi daňového subjektu na výzvu buď vyměří daň ve shodě s daňovým přiznáním, nebo sdělí daňovému subjektu výsledek, daňový subjekt má možnost požádat o pokračování v dokazování,
  - pokud správce daně shledá důvody pro pokračování v dokazování, zahájí daňovou kontrolu,
  - ukončeno platebním výměrem na daň,
  - použití převážně u DPH,
  - v rámci tohoto řízení má daňový subjekt práva a povinnosti stejné, jako při daňové kontrole.

Správce daně stanoví daň daňovému subjektu na základě:

- dokazování – primární způsob stanovení daně, upravuje ustanovení § 92-96



daňového řádu. V tomto případě daňový subjekt prokazuje veškeré skutečnosti, které uvedl ať už v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně rovněž může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, v případech, že potřebné informace není možné získat z vlastní úřední evidence,

- stanovení daně podle pomůcek podle daňového řádu – reálné, upravuje ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, nereálné, upravuje ustanovení § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Pro stanovení daně musí nejprve být učiněno dokazování. Následně, může být uplatněn postup, kdy se stanoví daň podle pomůcek, přičemž daňový řád pomůcky koncipuje univerzálně pro všechny druhy daní. Tudíž v případě stanovení daně podle pomůcek se jedná o postup náhradní, užívá se pouze v případech, kdy nelze daň stanovit dokazováním. Pomůcky si správce daně může opatřit i bez součinnosti daňového subjektu. Pomůcky jsou důkazními prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, porovnání daňových povinností se srovnatelnými daňovými subjekty, podaná vysvětlení a vlastní poznatky daňového správce. Daňový subjekt má při tomto správním řízení zaručené právo spolupracovat se správcem daně,
- sjednání daně – upravuje ustanovení § 98 odst. 4 daňového řádu. Užije se v případě, kdy daňový subjekt neprokáže svá tvrzení, která se vztahují k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.<sup>14</sup>

V případech kdy správce daně vyčerpá veškeré možnosti, které mu zákon ukládá a nelze odstranit daňové pochybnosti, neboť daňový subjekt nereaguje, a správce daně považuje pochybnosti za neodstraněné, neboť daňový subjekt neprokáže oprávněnost nároku např. na odpočet daně z vykázaného přijatého plnění, podává trestní oznámení příslušnému orgánu Policii České republiky, Generálnímu ředitelství cel (jedná se o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 tr. zákoníku). Trestní oznámení podává i v případech, kdy z podaného a doručeného vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za určité zdaňovací období

---

<sup>14</sup> *Daňové zákony ...: úplná znění platná k 1. 1. 2018.* Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7. s. 262, 263.

dojde ke zjištění, že např. právnická osoba (společnost) nesplnila zákonnou povinnost odvodu záloh na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti (jedná se o trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle ustanovení § 241 tr. zákoníku).

V takových případech dochází k prolomení mlčenlivosti správce daně, a to ve vztahu k:

- a) daňovým a poplatkovým trestným činům – při porušení povinnosti při správě daní,
- b) trestným činům, jejichž nepřekažení nebo neoznámení je trestným činem,
- c) trestným činům dotačního podvodu,
- d) trestným činům zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění,
- e) trestným činům poškozování finančních zájmů Evropských společenství,
- f) trestné činy související s výkonem veřejné moci,
- g) „padělatelské“ trestné činy,<sup>15</sup>

### 3.5.1 Postupy správce daně a cíl správy daní

Pojem je zakotven v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, zákona č. 280/2009 Sb. Správou daně se rozumí postup, který má za cíl správně zjistit a stanovit daně a zabezpečit jejich úhradu.

Správa daní zahrnuje:

- vedení jednotlivých řízení správcem daně,
- registrační řízení (§ 125 – § 131),
- řízení o závazném posouzení (§ 132 - § 133),
- nalézací řízení (§ 135 – § 148),
- řízení o placení daní (§ 149 – § 232),
- interakce osob zúčastněných na řízení,
- mezinárodní spolupráce daňových správ.

## 3.6 Ekonomická činnost

Ekonomickou činnost upravuje zejména zákon č. 234/2004 Sb., o dani z přidané

---

<sup>15</sup> *Daňové zákony ...: úplná znění platná k 1. 1. 2018.* Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7. s. 262, 263.

hodnoty, zejména v ustanovení § 5. Fyzická nebo právnická osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost, je osoba povinná k dani, pokud zákon nestanoví jinak. V případě, že právnická osoba nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a uskutečňuje ekonomickou činnost, je rovněž osobou povinnou k dani. Jako ekonomická činnost je rozuměno, že se jedná o soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti, zemědělské výroby a soustavná činnost vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti. Za ekonomickou činnost je považováno i využití hmotného a nehmotného majetku, pokud je tento majetek využíván za účelem získání příjmů a soustavně. Není podstatné, zda byla osoba k výkonu ekonomické činnosti zřízena, či nikoli, nebo zda vlastní potřebná oprávnění k výkonu konkrétní činnosti. Fyzická nebo právnická osoba vykonávající ekonomickou činnost se považuje za osobu povinnou k dani, přičemž není brán v potaz účel či výsledek dané činnosti. Tudíž osoba povinná k dani je i v případě, že výsledkem činnosti je ztráta, nebo je vykonávána z jiných důvodů, než je dosažení zisku (neziskové organizace, charita)<sup>16</sup>.

Jedním z podstatných kritérií týkající se posouzení toho, zda jde o ekonomickou činnost je soustavnost. Pokud jde o otázku, co je třeba rozumět pod pojmem soustavnost, používaným v ustanovení § 5 odst. 2 zákona o DPH, tak *"Jedním z kritérií pro posouzení ekonomické činnosti je i soustavnost. Ekonomickou činností není činnost vykonávaná pouze příležitostně, což se týká i využívání majetku (např. nájem). Žádné bližší upřesnění ohledně počtu jednotlivých transakcí či délky období, po které má být ekonomická činnost vykonávána, však zákon ani směrnice neposkytuje. V případě Renate Enkler poskytuje ESD národnímu soudu jen velmi chabá kritéria pro posouzení soustavnosti, resp. pro posouzení, zda je vozidlo pronajímáno za účelem získání trvalého příjmu."*<sup>17</sup>

Z uvedeného je zřejmé, že smyslem soustavnosti je vyloučit z předmětu daně plnění, která jsou pouze příležitostná. Za příležitostnou činnost je považována činnost prováděná nepravidelně, nikoli soustavně.

Právnická osoba musí samostatně uskutečňovat ekonomickou činnost, aby se jednalo o osobu povinnou k dani, neboť tato skutečnost je základním předpokladem toho, aby právnická osoba byla plátcem daně z přidané hodnoty.

---

<sup>16</sup> DRÁBOVÁ, Milena, HOLUBOVÁ Olga, TOMÍČEK, Milan, *Zákon o dani z přidané hodnoty, komentář*. Wolters Kluwer. Praha. 2010. ISBN 978-80-7478-741-6.

<sup>17</sup> Tamtéž s. 34-37

Z definice ekonomické činnosti vyplývá, že prakticky všechny právnické osoby ekonomickou činnost vykonávají.

### **3.6.1 Fiktivní ekonomická činnost**

U fiktivní ekonomické činnosti se v podstatě jedná o smyšlenku, neexistenci, tedy jako právní fikce lze označit, že se jedná o uměle vytvořenou konstrukci skutečnosti.

V případě fiktivní ekonomické činnosti to může být např.:

- vystavení fiktivních faktur – tradiční daňová trestná činnost, zejména ve smyslu fiktivního zvyšování nákladů, daňový subjekt na základě fiktivních faktur (s fiktivním plněním) uplatní na úkor státu v daňovém přiznání nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za nikdy nedodané zboží či služby. O fiktivní doklad se jedná v případě, že by se zdanitelné plnění neuskutečnilo vůbec nebo mělo proběhnout mezi osobami neexistujícími,
- předstírání fiktivních obchodů – vytváření fiktivní dokumentace o uskutečněném obchodu (zejména se týká karuselových obchodů se záměrem vylákat od státu platbu za daň z přidané hodnoty),
- neuskutečnění tvrzeného plnění – jeden subjekt předstírá, že poskytl finanční plnění a druhý subjekt předstírá, že takovéto plnění přijal.

### **3.6.2 Ekonomická trestná činnost**

V současné době ekonomická kriminalita představuje v naší společnosti fenomén, jehož rozsah a závažnost v posledních letech radikálně vzrůstá. Škody způsobené touto ekonomickou kriminalitou jsou markantní. V rámci orgánů činných v trestním řízení se hovoří zejména o ekonomické trestné činnosti právnických osob, především v souvislosti se zkrácením daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 zákona číslo 240/2009 Sb., trestní zákoník. Tímto ustanovením chrání zákon před specifickým způsobem podvodu. Podstatou je chování pachatele, jehož záměrem je, aby příslušný orgán vyměřil povinnou platbu (daň, clo) nižší, než je zákonem určená výše povinnost anebo aby k vyměření povinné platby (daně, cla) nedošlo vůbec. Pachatel v tomto případě jedná úmyslně, tedy s vědomím toho, že ví o tom, že jeho jednáním je porušován zákon. Jednání může být aktivní (ze strany daňového subjektu dojde k úmyslnému zkreslení či padělání určitých dokladů) nebo pasivní nekonání (daňový subjekt úmyslně nepodá daňové

přiznání, ač je k tomu ze zákona povinen. Pachatelem tohoto trestného činu nemusí být přímo daňový subjekt, ale může to být i daňový poradce či účetní, který byl zmocněn k vyhotovení daňového přiznání, v případě, kdy při tomto zpracování úmyslně ve prospěch daňového subjektu zkreslí výši daňové povinnosti.

### 3.7 Vybrané možnosti daňových úniků

Daňový únik můžeme vymezit jako protiprávní jednání. Daňový subjekt minimalizuje svoji daň porušením zákona<sup>18</sup>. Po roce 1989 započala v tehdejším Československu připravovat reforma daňového systému, a to v souvislosti s přechodem centrálního řízení na tržní systém. Daňové úniky se v té době začaly teprve objevovat jako nové, neznámé situace. Největší problémy se projevovaly u tehdejší daně z obrátu. Ta sice doznala zjednodušení, kdy se počet sazeb snížil z několika tisíc na pouhé čtyři, avšak pro správce daně nově se objevující situace byly zcela neznámé.<sup>19</sup>

Z dnešního pohledu se tehdy finanční správa setkávala s daňovými úniky, např. při dovozu osobních automobilů ze sousedních vyspělejších zemí, ale i v oblasti lihu, tabákových výrobků aj. Daňové podvody byly realizovány některými tuzemskými začínajícími podnikateli. Mnohdy ani netušili, že byli k nějakému daňovému podvodu využiti a doplatili tak na svou důvěřivost nejen tím, že se dostali do značných problémů finančních a majetkových, ale mnozí posloužili jako „bílé koně“ a takovýto přivýdělek je někdy stál i život.

V roce 1993 byla realizována daňová reforma, přičemž v této době se rovněž začal projevovat růst a objem daňových podvodů. Zcela novou byla daň z přidané hodnoty, a některé spotřební daně postihující vybrané komodity. V dnešní době praktiky v oblasti daňových úniků pokračují v mnohem více sofistikované podobě, což pro stát představuje ztrátu značných finančních prostředků v rámci daní.

#### 3.7.1 Daňové úniky jako součást šedé či stínové ekonomiky

Výše uvedené označení se týká té části ekonomiky, jejíž výkon není konzistentně

---

<sup>18</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 9788073801557. s. 297.

<sup>19</sup> SCHLOSSBERGER, Otakar, ed. *Poznej svého klienta III: sborník z III. ročníku mezinárodního vědeckého symposia: 17. února 2015 Praha, Česká republika*. Praha: Eupress, 2015. ISBN isbn978-80-7408-123-1. s. 39.

zachycen a vykazován v přehledu o výkonu ekonomiky. Nejzávažnější daňové úniky představují pro stát každoroční snížení veřejných příjmů o desítky miliard korun. Vzhledem k závažnosti situace se touto problematikou již zabývají i některé evropské instituce, které rovněž navrhuje i řadu opatření, která by mohla vést ke snížení daňových úniků. Šedá ekonomika, jako podmnožina stínové ekonomiky, představuje činnost přinášející příjmy tomu, kdo ji provozuje, a které nemohou být odhadnuty ze žádných statistických zdrojů užívaných k sestavování HDP.<sup>20</sup> Jiní autoři označují šedou ekonomiku jako ekonomickou činnost na okraji nebo vně zákonných pravidel, usilující o vytvoření zisku na základech, které jsou s těmito pravidly v rozporu. Typickým příkladem je oblast stavebních prací, kde z následného zisku nejsou přiznány daně, nebo při nichž jsou zaměstnávání cizinci bez pracovního povolení.<sup>21</sup>

Šedou ekonomiku tvoří jedna spojitá aktivita, ale je to soubor různých aktivit a činností – často od sebe značně odlišných (nejedná se pouze o daňové úniky, ale také o práci na černo, okrádání zákazníků, prodej falešného zdravotně škodlivého zboží, korupci, pašování, praní špinavých peněz apod.). Šedá ekonomika zastírá svoji činnost a často obsahuje jak část legální, tak i nelegální produkci zboží či poskytování služeb. Pohybuje se mimo kontrolu pracovního systému a často mimo oficiální týdenní pracovní dobu. Šedá ekonomika je hrozbou pro plnohodnotnou hospodářskou politiku státu zejména z důvodu, že demoralizuje podnikatelské prostředí vytvářením nejednotných ekonomických podmínek pro všechny zúčastněné subjekty. Z pohledu finančního pak lze šedou ekonomiku charakterizovat jako nelegální aktivity, při nichž stát přichází o příjmy z daní, cel a pojistného. Těmito aktivitami šedé ekonomiky stát ztrácí určitou část peněz, které by mohl použít např. pro snížení daňové zátěže či pro vyšší standard veřejných statků.<sup>22</sup> Rozsáhlost šedé či stínové ekonomiky nelze přesně vymezit, lze jí pouze odhadnout, a to prostřednictvím statistických metod.

### 3.7.2 Vymezení a uspořádání daňových úniků

Významnou součástí šedé ekonomiky jsou daňové úniky. Daňovým únikem

---

<sup>20</sup> MACAFEE, Kerrick. *A glimpse of the hidden economy in the national accounts of the United Kingdom*. 1982, p. 149.

<sup>21</sup> ŽÁK, Milan. *Velká ekonomická encyklopedie*. 2. rozš. vyd. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-7201-381-5.s. 499.

<sup>22</sup> SCHNEIDER, Friedrich, et al. *Shadow Economies Around the World: What do we Know?* 2004

chápe se zřetelnou minimalizací eventuálně vedené až k nulové daňové povinnosti. Rozlišujeme legální a nelegální daňové úniky. Legální daňové úniky souvisí zpravidla s optimalizací daní, tj. snížením daňové povinnosti v souladu se zákonem. Nelegální daňové úniky jsou jednak neúmyslné, jednak úmyslné.<sup>23</sup> V případě legálního daňového úniku se jedná o stav, kdy daňový subjekt využije nedostatečných zákonných, která nebyla plánem zákonodárce. Za daňový únik není používán stav, kdy daňový subjekt využívá k optimalizaci své daňové povinnosti možností daných právními předpisy úmyslně. V případech, kdy daňový subjekt získá daňovou výhodu v rozporech se zákonnými předpisy, se jedná o nelegální daňový únik.

Efektivní (legální) daňová optimalizace:

- osvobození od daně,
- sleva na dani,
- způsob odpisů u majetku,
- podpora vybraných činností (výzkum, vývoj),
- mezery v daňových zákonech.

Nelegální daňový únik - takový únik, při kterém dochází k porušení daňových předpisů. Daňový únik se může odvíjet od trestné činnosti s následným dopadem do daňové povinnosti toho, kdo daňový únik způsobil.

Mezi metody daňového úniku patří:

- neúmyslné – neznalost, nedbalost, složitost zákonů,
- úmyslné – menšího rozsahu,
- úmyslné – trestný čin (ovlivněn výší škody – 50 tisíc Kč),
- nepřiznání příjmů a majetku ke zdanění,
- prodej a nákup bez patřičných dokladů,
- uměle vyvolané insolvenční řízení,
- šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání,

---

<sup>23</sup> BONĚK, Václav, et al. Lexikon - daňové pojmy. 2001, s. 89.

- padělání účetních záznamů.<sup>24</sup>

Daňové úniky u DPH:

U DPH a daní z obratu:

- podhodnocení velikosti prodejů (nevydání účetního dokladu),
- špatná klasifikace zboží nebo služeb (snížená x základní sazba),
- nezdanění vlastních dodávek (vlastní spotřeby),
- daň je vybrána, ale není odvedena,
- import zboží,
- nezaregistrování se k dani.

Pouze u DPH:

- falešná nebo neoprávněná žádost o odpočet na dani či vrácení daně (fiktivní faktury),
- odpočet DPH na vstupech, na které odpočet uplatněn být nemůže (nákupy pro vlastní potřebu),
- falešní obchodníci (založeni pouze za účelem vydávání faktur).<sup>25</sup>

### 3.7.3 Úniky na DPH

V rámci úniků na DPH se jedná o „fenomén“ mezi daňovými úniky. Rovněž únik na DPH patří mezi nejvýnosnější úniky v rámci daňové soustavy. Podle mezinárodní institucí přichází Česká republika ročně o částku ve výši cca 90 miliard korun na daňových únicích, to je přibližně 22 procent z celkového ročního inkasa. Tato částka je z menší části tvořena odčerpávání nezdaněných zisků do tzv. daňových rájů (za daňový ráj je považována oblast, které nezdaňují některé, případně veškeré ekonomické aktivity, majetek nebo subjekty) a z mnohem větší a podstatnější části se na této výši podílí karuselové obchody. Přesnou částku nedokáže nikdo změřit, neboť většina takového

---

<sup>24</sup> KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3. s. 48.

<sup>25</sup> *Daňové nedoplatky a daňové úniky* [online]. Říjen 2013 [cit. 2019-01-26]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/2722289-Danove-nedoplatky-a-danove-uniky-smilovice-rijen-2013-odbor-25-mf-strategie-danove-politiky-a-spravy.html>



protiprávního jednání zůstane neodhalena, tudíž z tohoto důvodu ani není možné zjistit, jakým způsobem byl správce daně na dani zkrácen. Již samotný princip fungování této daně, která se vybírá na každém stupni výroby a obchodu z přidané hodnoty, k únikům přímo nabádá. V případě, že úhrn DPH na výstupu je za měsíční či čtvrtletní zdaňovací období nižší než úhrn DPH na vstupu, plátce tuto daň neplatí, ale naopak tzv. nadměrný odpočet mu finanční úřad vrací. Přitom vývoz ani dodání zboží do jiného členských států Evropské unie není zdaňován, ale naopak osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu. Pokud však někdo úmyslně před tímto plátcem DPH daňovou povinnost nesplní, nebo se jedná o fiktivní plnění, dochází k daňovému úniku. Protože se jedná zpravidla o subjekty domluvené, může se tento obchod otáčet stále dokola, přičemž jsou vždy při výstupu z jedné země do druhé země EU nárokovány odpočty DPH. Pro tento typ podvodů se vžil název karuselové podvody. Zatímco dříve se objevovaly v těchto typech obchodů výjimečné komodity, např. diamantový prach, drahé kameny, alfa fetoprotein, náhradní díly na automobily, kulečnicková tága, integrované obvody, dnes to jsou již zcela běžné komodity, jako např. toaletní papír. Daňová kriminalita představuje obrovské finanční ztráty rozpočtových prostředků, podle odhadů se v EU v důsledku daňových podvodů a vyhýbání se daňovým povinnostem každoročně ztratí 1 bilion EUR z veřejných prostředků. Tento alarmující rozsah daňového deficitu odpovídá cca 2 000 EUR na každého občana EU za rok. Nejedná se jen o primární negativní dopad (krácení příjmové stránky veřejných rozpočtů), stále citelnější a neméně závažný je dopad sekundární, a to silná deformace podnikatelského prostředí a v některých oblastech dokonce faktická likvidace reálné konkurenceschopnosti celých segmentů trhu, a je velice obtížně prokazatelná. Průměrná výše daňových ztrát je dnes v Evropě vyšší než celková částka, kterou členské státy vydávají na zdravotní péči a odpovídá více než čtyřnásobnému objemu prostředků vydávaných v Evropské unii na vzdělávání. Současný daňový deficit v Evropě nepředstavuje pouze velmi znepokojivé ztráty veřejných příjmů, ale ohrožuje i evropský sociální model založený na poskytování kvalitních a všem dostupných veřejných služeb. Je také hrozbou pro řádné fungování jednotného trhu a spravedlivost daňových systémů v EU.<sup>26</sup>

Přístup veřejnosti k daňovým únikům je v ČR velmi benevolentní. Vliv má celkové

---

<sup>26</sup> Evropský parlament. *ZPRÁVA o boji proti daňovým podvodům, daňovým únikům a daňovým rájům (2013/2060(INI))*. 2. 5. 2013. (A7-0162/2013), 32 s.

klima ve společnosti a tendence občanů tolerovat a napomáhat daňovým únikům. Vliv devadesátých let se záměrně nedokonalými daňovými zákony je stále zřejmý. Navíc od roku 2010, kdy nabyl účinnosti nový trestní zákoník, došlo ke snížení trestních sazeb za daňové úniky. To byl signál, že řešení daňových úniků není prioritou politiků.<sup>27</sup>

Mezi faktory daňových úniků můžeme zařadit - nadměrné daňové zatížení, právní nejistotu, značnou složitost daňového systému, neuspokojivou informovanost daňových subjektů, nízkou četnost daňových kontrol.

### **3.8 Ochranná opatření proti únikům DPH v rámci informačních systémů**

INTRASTAT je statistický systém, který slouží ke sběru a zpracování dat, sledující údaje o pohybu zboží v rámci uskutečněných intrakomunitárních obchodů u plátců DPH uvnitř Evropské unie. Vykazování Intrastat provádějí všechny členské země Evropské unie. Po zpracování výkazů se tyto předávají do Lucemburska, kde se zpracují a jako podklady slouží pro Eurostat. V České republice je sběrem hlášení a kontrolou pověřena Celní správa. Data kontroluje Český statistický úřad. Výkazy se podávají elektronickou formou a k podávání těchto dat mají povinnost všechny subjekty registrované k DPH v České republice.

EUROSTAT je statistickým úřadem Evropské unie. Předkládá harmonizovaná statistická data na úrovni celé Evropské unie. Ekonomická data slouží pro rozhodování Evropské centrální banky v ekonomických situacích.

VIES je jednotný elektronický systém spravovaný Generálním finančním ředitelstvím. Slouží, slouží pro účely správného uplatnění DPH u zboží, které je obchodovatelné v rámci členských států Evropské unie, resp. při poskytování služeb. Prostřednictvím tohoto systému je zajištěna výměna informací mezi členskými zeměmi Evropské unie o těchto transakcích. Plátce daně je proto povinen měsíčně v elektronické podobě zasílat s daňovým přiznáním i tzv. Souhrnné hlášení.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> ČESKO. Zákon č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>28</sup> § 102 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

EUROCANET (nazývaný též jako Evropská karuselová síť) je registr, který s potírání rozsáhlých úniků DPH. Jsou zde uvedeny informace týkající se společností podezřelých z účasti na podvodech s DPH s tzv. chybějícími subjekty. Podstatou těchto podvodů je získat prostřednictvím tzv. bílých koní neoprávněné nadměrné odpočty v rámci DPH.

EUROPOL<sup>29</sup> disponuje analytickým pracovním souborem týkající se podvodů s chybějícími subjekty uvnitř Evropské unie. Jeho cílem je odhalit organizátory podvodů a jejich zločinecké sítě a současně analyzovat nejobvyklejší formy podvodů s chybějícími subjekty.

EUROFICS<sup>30</sup> slouží jako nástroj s cílem pro podporu a usnadnění mnohostranné spolupráce při boji proti podvodům v oblasti DPH, což samozřejmě zahrnuje i karuselové obchody. V rámci Eurofics členské státy Evropské unie zavedly mnohostranný mechanismus včasného varování pro boj proti podvodům v oblasti DPH. Dále probíhá koordinace, při které je uplatňována rychlá mnohostranná výměna týkající se cílených informací v tematických okruzích, v jejichž rámci Eurofics vyvíjí činnost a probíhá koordinace týkající se práce kontaktních úředníků členských států v případě, že obdrží varování.

---

<sup>29</sup> EUROPOL je organizace EU, která vznikla při podpisu Maastrichtské smlouvy v roce 1992. Zabývá se prevencí a potíráním organizované trestné činnosti.

<sup>30</sup> EUROFICS je decentralizovaná síť v rámci které je možná rychlá výměna cílených informací mezi členskými státy Evropské unie.

## **4 Vlastní práce**

### **4.1 Daňové trestné činy**

Daňové trestné činy jsou nejpočetněji zastoupenou skupinou trestných činů hospodářské povahy, které řeší orgány činné v trestním řízení. Důvodem může být to, že daňové a související povinnosti dopadají takřka na každého občana v produktivním věku a na všechny podnikající fyzické a právnické osoby. Protože se jedná o poměrně značný okruh subjektů je v podstatě na jedné straně četnost páchaní těchto daňových trestných činů a na druhé straně zájem minimalizovat vlastní daňové zatížení tak, aby nebyl spáchán trestný čin pochopitelná. Vzhledem ke značně složité právní úpravě, která neposkytuje ohledně úpravy daní spolehlivé vodítko, nelze spolehlivě odlišit, zda se jedná o legální či nelegální aktivitu.

#### **4.1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**

V rámci této práce se budu zabývat trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 trestního zákoníku (zákon číslo 40/2009 Sb.). Jedná se o trestný čin daňový, poplatkový a devizový. Daně, cla, poplatky a jiné podobné platby jsou platby, které jsou prováděny ve prospěch státu. Jedná se o základní zdroj příjmu veřejného rozpočtu. Výpadky z těchto odvodů mohou značně ohrozit chod státu, proto ochrana před takovými výpadky (zejména úmyslnému vyhýbání se platbám) je zakotvena v trestním zákoníku. Samozřejmě se nejedná pouze o trestní zákoník, ale v souvislosti s vyhýbáním se takové povinnosti existují jako ochrana i mimo trestní předpisy. Mezi základní patří např. zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákon číslo 353/2003 Sb., o spotřebních daních, zákon číslo 13/1993 Sb., celní zákon, předpisy Evropských společenství, celní kodex Unie – nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) číslo 952/2013 ze dne 9. října 2013.

#### **4.1.2 Analýza trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně zkrácení daně, poplatku a podobné platby je obsažena v ustanovení § 240 trestního zákoníku:<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> Zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

*(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.*

*(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,*

*a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,*

*b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo*

*c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.*

*(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.*

V ustanoveních § 240 trestního zákoníku jde o dvě samostatné skutkové podstaty trestného činu, které je možné naplnit nezávisle na sobě, ale trestný čin lze spáchat též jednáním spočívajícím dílem ve zkrácení některé z povinných plateb a dílem ve vylákání výhody na takové platbě, resp. může jít o situaci, i když pachatel jednu z plateb zkrátí a na jiné podobné platbě vylákal výhodu, takže je přípustný jednočinný souběh obou uvedených alternativ (rozhodnutí pod č. 22/2005-I. Sbírky rozhodnutí trestních).

Objekt - ochrana zájmu státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pojistného na zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby a na příjmech z těchto povinných plateb, z kterých je financována činnost státu, krajů a obcí.

Objektivní stránka - zkrácení je jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož, je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, clo atd., než jaká měla být vyměřena a zaplácena, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.<sup>32</sup>

Vylákání výhody na některé z povinných plateb - fingoané předstírání skutečností, z nichž vyplývá povinnost státu poskytnout neoprávněně plnění tomu, kdo zpravidla není

---

<sup>32</sup> Objekt, objektivní stránka – typové znaky trestných činů, které jsou zahrnuty ve skutkové podstatě trestného činu.

plátcem, příslušné povinné platby, od níž se výhoda odvíjí. Pachatel nezkracuje plnění vůči státu, ale naopak od státu daňovou výhodu v podobě peněžní výplaty uvedením nepravdivých tvrzení vyžaduje (ust. § 4 odst. 1 písm. m) a ust. § 72 a násl. zákona číslo 235/2004 Sb., o DPH, ust. § 14 a násl. zákona číslo 353/2003 Sb., o spotřební dani.

Podstatou výše uvedeného trestného činu je úmyslné jednání pachatele takovým způsobem, aby příslušný orgán vyměřil daňovou povinnost (daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení nebo zdravotní pojištění) nižší, než je zákonem určená výše, anebo povinnou platbu nevyměřil vůbec, přičemž:

- chrání zájem státu na správném vyměření daně,
- zvláštní případ podvodu,
- zkrácení: - vyměření nižší daně,
- vůbec nedojde k vyměření daně,
- vylákání výhody: - obecně jde o skutečnost, že pachatel nesnižuje svou existující, daňovou povinnost, ale naopak předstírá skutečnosti, na jejichž základě požaduje, daňovou výhodu v podobě peněžní výplaty od státu (např. neoprávněné nárokování nadměrného odpočtu na DPH),
- lze spáchat: - konáním (podání zkresleného DaP<sup>33</sup>),
- opomenutím (nepodání, nevykázání),
- vylákáním neoprávněné výhody,
- subjekt daně a subjekt TČ nemusí být vždy totožný (Usnesení Nejvyššího soudu 7 Tdo 1270/2006),
- nelze zaměňovat daňovou povinnost a odpovědnost DS před správcem daně a trestní odpovědnost za zkrácení daně,
- v nejvyšší míře dochází u daní ke krácení DPH a dále k neoprávněnému vylákání nadměrného odpočtu na DPH.

Zkrácení daně a neoprávněné vylákání daňového odpočtu:

- zboží/služby je podvodně deklarováno jako neprodané (přitom je dávno prodáno), není tedy přiznána nejméně část DPH na výstupu,
- údajně nakoupené zboží/služby nikdy neexistovalo, tedy jsou neoprávněně

---

<sup>33</sup> Daňové přiznání

navýšené vstupy,

- řetězové a karuselové obchody – řetězce odběratelů a dodavatelů, kteří mezi sebou „obchodují“ s neexistujícím zbožím či službami,
- úmyslná fakturace nižší prodejní ceny,
- fakturace pouze části zboží a služeb případně nezaúčtování části faktur za prodané zboží,
- nezaúčtování veškerých tržeb.

Zkrácení daně a neoprávněné vylákání nadměrného odpočtu při deklaraci dodání do členského státu Evropské unie:

- při dodání zboží do zemí EU není povinnost přiznat daň na výstupu (dodává se tedy zboží a služby bez daně),
- v současné době se jedná zejména o dodání na Slovensko a do Polska,
- obzvláště Slovenské subjekty obchod potvrzují,
- je třeba prokázat, že k obchodu nedošlo (případně, že zboží zůstalo v ČR a mělo být tedy zdaněno),
- obchod se může točit v kruhu a nadměrný odpočet je vylákán i v druhém členském státě,
- pořízení zboží či přijetí služby z EU do ČR,
- v ČR je povinnost přiznat DPH na výstupu, ale za podmínek ustanovení § 72 a 73 zákona o DPH (235/2004Sb.) lze odečíst stejnou sumu DPH na vstupu = 0 daňová povinnost,
- při prodání zboží v ČR vzniká opět daňová povinnost na výstupu,
- v případě, že je zboží ale dále dodáno opět do JČS je daň na výstupu 0 (podvod může spočívat v tom, že zboží ve skutečnosti neopustí ČR a je tak pouze deklarováno).

## **4.2 Karuselové a řetězové podvody**

Označení karuselový podvod je obecným označením, které jako takové samozřejmě není uvedeno v trestním zákoníku. Toto označení vyplynulo z faktu, že trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je v podstatě speciálním druhem podvodu, jehož skutková podstata spočívá v tom, že pachatel v úmyslu sebe nebo jiného úmyslně obohatí,

uvede stát prostřednictvím finančního úřadu v omyl a způsobí tak škodu. V podstatě se jedná o druh daňové trestné činnosti, při které se pachatelé snaží získávat neoprávněné nároky na nadměrné odpočty. V rámci karuselových podvodů se jedná o jednu z nejzávažnějších forem hospodářské trestné činnosti.

Karuselové podvody jsou založeny na tom, že totožné zboží se neustále pře prodává bez ekonomického účelu v rámci uzavřeného kruhu společností, vytvořeného minimálně ve dvou zemích, nikoliv z důvodu obchodní činnosti. Jako počátek řetězových podvodů na DPH se uvádí začátek roku 1992, kdy v Evropské unii bylo osvobozeno dodání zboží do jiného členského státu od DPH. Jako kolébka těchto podvodů bývá označována Velká Británie. Pro tyto podvodné aktivity se ujaly dva výstižné anglické názvy Carousel fraud (karuselový obchod) a Missing Trader Intra-Community fraud (MTIC fraud).<sup>34</sup>

Karuselový podvod - karusel (kolotoč), neboť obchod vlastně nikam nevede a s obměnou článků může být v chodu donekonečna. V naprosté většině případů se jedná o čistý podvod na DPH, kde ziskem je právě neoprávněně odčerpaná vratka DPH ze státního rozpočtu. Předmětem obchodu je často zboží s vysokou cenou za kilogram, které se snadno transportuje a zběžnou prohlídkou se nedá určit jeho hodnota. Ideální je, pokud nemá fyzický základ, případně neexistuje vůbec a obíhají pouze doklady a peníze.

Základem pro páčání této formy trestné činnosti je zneužití principu daně z přidané hodnoty. Předmětná daň vychází ze zásady, že subjekt uskutečňující zdanitelná plnění musí příslušnou sazbou DPH zdanit hodnotu prodaného zboží či poskytnuté služby (daň na výstupu). V daňovém přiznání si plátce daně od výše daně, kterou má povinnost odvést za příslušná zdaňovací období, může odečíst výši DPH, kterou uhradil jiným plátcům v souvislosti s pořízením zboží použitého pro svou ekonomickou činnost (daň na vstupu). Výše daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období je dána rozdílem mezi výší daně z poskytnutého plnění a výše daně z přijatého plnění. Aby DPH nepředstavovala překážku pro vývoz zboží a služeb, jsou vývozy zboží, eventuálně dodání zboží do jiného členského státu osvobozeny od daně z přidané hodnoty. Pořízení zboží z jiného členského státu, případně z dovozu následně zdaňuje a přiznává až zahraniční subjekt svému správci daně. Vývozce zboží do ciziny k dodanému zboží nepřiráží daň z přidané hodnoty a toto zboží je tedy dodáváno se sazbou DPH ve výši 0 %. Pokud vývozce předmětné zboží před

---

<sup>34</sup> Pojem missing trader vychází z angličtiny a v překladu znamená ztracená společnost.



vývozem nakoupil v tuzemsku od jiného plátce, vzniká mu právo za toto plnění uplatnit DPH na vstupu. Vývoz konkrétního zboží se u vývozce projeví tím, že se mu sníží povinnost k DPH. Pokud za zdaňovací období daňový subjekt provedl v rámci uskutečněných zdaňovacích plnění, která před tím pořídil v tuzemsku, více vývozu, než poskytl plnění doma, vzniká mu nárok na nadměrný odpočet k DPH tedy nárok, aby mu stát vrátil příslušnou částku k dani z přidané hodnoty. Daňový subjekt státu na DPH nic nezaplatí, ale naopak má nárok na platbu ze státního rozpočtu.<sup>35</sup>

Vznik nároku na nadměrný odpočet: Společnost A nakoupila ve zdaňovacím období v České republice od české společnosti B strojírenské výrobky za 1 000 000,- Kč bez DPH. Výše DPH z tohoto plnění činí s ohledem na 21% sazbu DPH 210 000,- Kč. Celkem tedy společnost A zaplatí společnosti B částku 1 210 000,- Kč. Následně zboží společnost A vyveze do Rakouska společnosti C za částku 1 010 000 Kč. Jelikož dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od DPH a vývoz je tedy učiněn s nulovou sazbou DPH, tak společnosti A vznikl nárok na odpočet částky 210 000,- Kč, kterou na DPH uhradila společnosti B, a tedy i na nadměrný odpočet v téže výši.

V případě, že obchody skutečně proběhly, tak na samotném vzniku nároku na nadměrný odpočet není nic nelegálního, ovšem pouze v případě, že obchody skutečně proběhly a subjekty na transakci zúčastněné, v daném případě společnost B daň z přidané hodnoty, kterou obdržela od společnosti A, přiznala v daňovém přiznání a zaplatila. Problémem by však byl případ, že společnost B by daň z přidané hodnoty z uvedené transakce nepřiznala a nezaplatila. Došlo by ke vzniku škody pro stát, jelikož by musel být státem vyplacen nadměrný odpočet za vývoz zboží, přičemž daň z transakce proběhlé v tuzemsku by neobdržel. V takovém případě by vyvstalo podezření, že mohlo dojít ke spáchání protiprávního jednání, konkrétně daňovému podvodu.

Charakteristickými znaky pro takovéto jednání bývá založení nekontaktní společnosti v České republice, tzv. „missing trader“. Missing trader vytváří daňový efekt, což znamená, že neodvádí DPH, vytváří falešné doklady, mění podstatu zboží. Takováto společnost má většinou jako jednatele osoby, které pobývají na území cizího státu,

---

<sup>35</sup> Judikatura soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. (NSS 1 Afs 37/2012 – 50, bod 44).

ponejvíce se jedná o ukrajinské či africké občany, rovněž to bývají osoby smyšlené s padělanými doklady, přičemž takovéto osoby jsou velmi těžce dohledatelné. Na tyto osoby se následně vykazuje dovoz zboží ze zahraničí. Takovéto společnosti většinou nemají žádnou provozovnu, nebo mají pouze virtuální sídla, tudíž není možné je kontaktovat. Následně se na tyto společnosti vykazuje dovoz zboží či pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, z důvodu, kdy tyto společnosti pak mají povinnost přiznat a zaplatit DPH z pořízení zboží ze zahraničí. Takto účelově založené společnosti nemají žádný majetek a ani v nich neprobíhá žádná činnost, jsou pouze „papírově“ evidované, tudíž žádné DPH nepřiznají a ani neuhradí. Tímto jednáním pak dojde k tomu, že za pořízené zboží ze zahraničí není zapláceno DPH, a poté je uvedené zboží prostřednictvím faktur již s deklarovanou DPH, která ovšem nebyla nikdy státu odvedena, převáděno na již kontaktní společnost. Úkolem kontaktní společnosti povětšinou bývá pře prodej zboží dalšímu spřízněnému subjektu. Samozřejmostí je pře prodej zboží s co nejnižší marží. Takovýto způsob operace probíhá mezi dalšími články (nejméně dvěma). Čím větší počet mezičlánků, tím lépe, neboť dochází k větší nepřehlednosti, a to velmi stěžuje odhalení vývozce. Po celé transakci doputuje zboží k vývozci zboží, což povětšinou bývají společnosti s dlouhým působením na trhu, tudíž s dohledatelnou historií. Zde už dochází k plnění daňových povinností, přičemž se většinou jedná o platbu DPH v minimální výši.

Důvodem je, aby byly co nejvíce nenápadné pro správce daně a aby vytvořily dostatečný podklad pro to, aby nemohlo být zpochybněno, že vývozce řádně nabyt zdaněné zboží, a proto má oprávněný nárok na nadměrný odpočet. Vyšší počet mezičlánků mezi missing tradery a vývozcem je dán tím, aby vývozce byl co nejvíce odcloněn od missing tradera. Články, které se nacházejí mezi missing traderem a vývozcem, jsou označovány jako „buffer trader.“<sup>36</sup>

Vývozce následně uskuteční vývoz zboží, který v případě dodání do jiného členského státu je prokazován daňovým dokladem, v případě vývozu mimo EU doklady celní správy prokazujícími, že zboží bylo propuštěno mimo území EU. Pachatelé trestné činnosti často mají založené i společnosti v zahraničí, které pak vracejí zboží zpět obdobným způsobem na území České republiky.

---

<sup>36</sup> Další obchodníci – prodlužují řetěz mezi prodejcem a chybějícím obchodníkem. Zboží si mezi sebou přeprodávají.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že výchozím předpokladem karuselového obchodu jsou:

- jeden ze subjektů musí sídlit v jiném státu než zbytek řetězce,
- na území druhého státu, kde sídlí zbytek řetězce, musí být daň z přidané hodnoty vybírána standardním odpočtem daně z přidané hodnoty,
- subjekty jsou registrovanými plátcí daně z přidané hodnoty,
- obchod musí být prováděn v souvislosti s ekonomickou činností,
- dodání předmětu obchodní transakce na území druhého státu musí mít charakter zdanitelného plnění (u zboží – den, kdy dojde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, u služby – den poskytnutí služby nebo den vystavení daňového dokladu),
- na předmět obchodní transakce se neuplatňuje režim přenesení daňové povinnosti (režim reverse charge - povinnost prodávajícího přiznat a zaplatit daň na výstupu se přesouvá na příjemce),
- u předmětu obchodní transakce lze při vývozu do jiného státu provést odpočet daně z přidané hodnoty.<sup>37</sup>

Předmět obchodní transakce se pro karuselový obchod stává zajímavý v případech, že:

- dosahuje velkých prodejních obrátů (mobilní telefony, součástky pro informační technologie, elektronika, zemědělské komodity, PHM apod.),
- má vysoké prodejní ceny (fotovoltaické panely, emisní povolenky),
- jedná se o komoditu (drahé kovy, zemědělství – cukr, mák, maso apod.),
- je těžko prokazatelné uskutečnění (marketingové a jiné poradenské služby),
- je snadné simulovat fiktivní plnění (stavební a montážní práce),
- je velmi likvidní (slitky kovů).

Z obecného hlediska lze obchodní transakce provádět prakticky s jakýmkoliv plněním bez jakýchkoliv omezení či regulí. Velmi častým případem jsou i situace, kdy předmět obchodní transakce sice existuje, ale fyzicky se nachází u jednoho článku řetězce a je simulován jeho opakovaný vývoz a dovoz. Neobvyklé nejsou ani případy, kdy předmět

---

<sup>37</sup> HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. s. 10.

transakce vůbec neexistuje, nebo je falešný. Obchodní transakce mezi prvky řetězce nemusí být nutně fyzické, mohou být i ryze fiktivní neboli tzv. „na fakturách“.

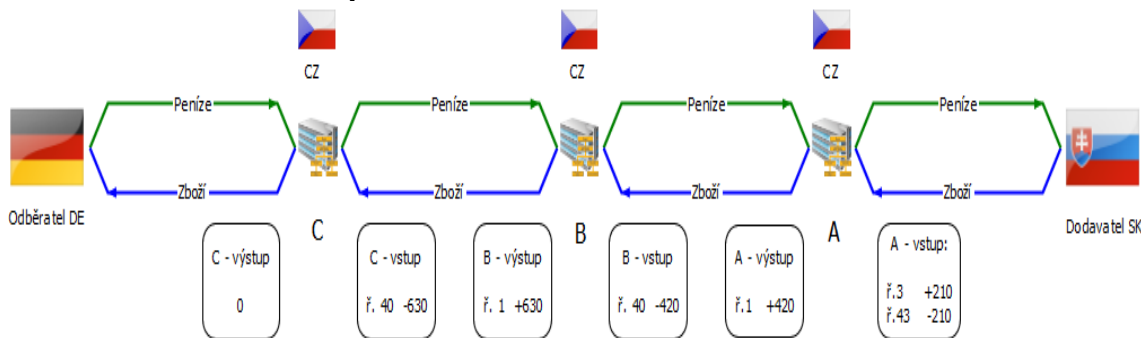
Důsledky karuselových obchodů mohou být následující:

- ohrožení hospodářské politiky státu,
- výkyvy tržních cen komodit,
- menší investice státu v důsledku neodvedeného DPH,
- ohrožení makroekonomické stability.<sup>38</sup>

Průběh běžného obchodu:

Společnost A pořizuje zboží z jiného členského státu Evropské unie v hodnotě 1000,- Kč  
 Společnost A prodává zboží nakoupené v jiném členském státě Evropské unie v České republice v hodnotě 2000,- Kč  
 Společnost B nakupuje v České republice zboží od společnosti A v hodnotě 2000,- Kč  
 Společnost B prodává v České republice zboží v hodnotě 3000,- Kč  
 Společnost C nakupuje zboží v České republice v hodnotě 3000,- Kč  
 Společnost C dodává zboží nakoupené v České republice do DE v hodnotě 4000,- Kč.

**Obrázek č. 1: Znázornění průběhu běžného obchodu**

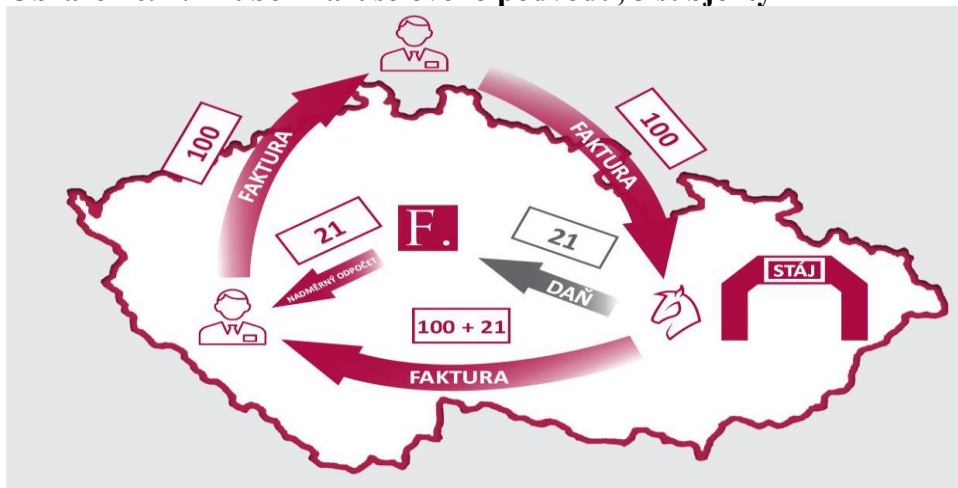


Zdroj: Policie České republiky

<sup>38</sup> HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. s. 11.

Pokud jsou do karuselového obchodu zapojeny pouze tři subjekty, obrázek č. 2, dají se tyto podvody zlehka odhalit.

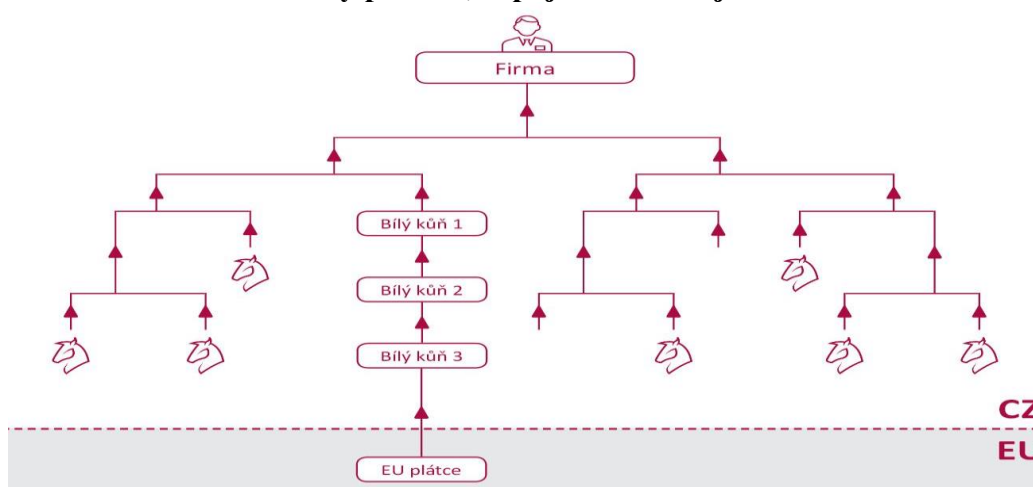
**Obrázek č. 2: Průběh karuselového podvodu, 3 subjekty**



Zdroj: Finanční správa

V případě, že je do karuselového obchodu zapojeno mnoho bílých koní, obrázek č. 3, zůstává struktura tohoto podvodu skryta. Z tohoto důvodu je snahou jednotlivých subjektů vytvořit co největší řetězec, který může mít desítky až stovky účastníků. Jednotlivé subjekty podvodu se v řetězci různě střídají, mizí a opět objevují. Rozkrytí takového řetězce je značně obtížné, může trvat i několik let, nebo se nemusí rozkrýt vůbec.

**Obrázek č. 3: Karuselový podvod, zapojení více subjektů**



Zdroj: Finanční správa

- Broker - inkasuje vratky DPH – žádá odpočet na vstupu,
- Bílý kůň (missing trader) - vytváří daňový efekt, neodvádí DPH na výstupu, vytváří falešné doklady, mění podstatu zboží,
- Buffer – obchodník, který si řádně plní své povinnosti a vytváří nárazník,
- EU – plátce.

Podstatou karuselových obchodů je tudíž to, že zboží se neustále otáčí v uzavřeném kruhu mezi společnostmi, odtud tedy název – karuselové (kolotočové) obchody. Probíhající obchodní činnost je činěna ve velkých objemech a dá se říci, že i „závratnou rychlostí“ neboť tím dochází k tomu, že v podstatě je nemožné pro daňovou správu takové obchody vyvrátit.

Velmi zajímavá je skutečnost, že průměrná životnost společnosti, jež se podílí v systému karuselového dle statisticky zjištěných informací bývá 25 dní. Rekordem života takové společnosti je 8 hodin. V praxi to znamená, že správce daně sice daň vyměří, ale v konečném důsledku žádné finanční prostředky do státního rozpočtu nevybere.

Uvedená struktura společností páchajících karuselové podvody je pouze prostou variantou. Struktura firem je pachateli postupně zdokonalována v návaznosti na úspěchy daňové správy a postupy orgánů činných v trestním řízení při potírání této formy trestné činnosti. Zásadní pro pachatele této trestné činnosti je, aby nebylo odhaleno, že zboží probíhá v uzavřeném kruhu společností, a proto vytvářejí různé řetězce, které ztěžují orgánům činným v trestním řízení jejich odhalení. Typické pro karuselové podvody je, že v rámci těchto operací je obchodováno se skutečným zbožím, přičemž oblíbené je zboží, které nelze jednoznačně identifikovat, je dostatečně malé a drahé, aby jeho prostřednictvím mohlo dojít k maximalizaci výnosu na páchané trestné činnosti.

### **4.3 Příznání k dani z přidané hodnoty**

Předkládání daňových příznání upravuje zejména ustanovení § 40 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví obecná pravidla. Další podmínky a základní lhůty pro podávání běžného daňového příznání k dani z přidané hodnoty, včetně splatnosti daně, je vymezen v ustanovení § 101 zákona o DPH a pro podávání dodatečného příznání je postup uveden v ustanovení § 103 téhož zákona.

Lhůta pro podání daňového příznání je vždy do 25 dnů po skončení zdaňovacího

období, ať již měsíčního nebo čtvrtletního, a to i v případech, že plátcí nevznikla žádná daňová povinnost.

Vzhledem k tomu, že příslušné ustanovení řeší, vedle podávání přiznání, také splatnost daně, stojí za to se zmínit, že na 25. den po skončení zdaňovacího období je stanovena také splatnost daně, pokud vznikla vlastní daňová povinnost. Vznikl-li nadměrný odpočet, jeho vrácení je upraveno v ustanovení § 105 zákona o DPH.

Předmětná lhůta splatnosti daně neplatí u dovozu zboží, neboť pro tento případ platí celní předpisy a daň je splatná ve stejných termínech jako clo. Splatnost je zejména ke dni propuštění dováženého zboží do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navracení a dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Údaje, z nichž se daňové přiznání sestavuje, vychází z evidence pro daňové účely vedené podle ustanovení § 100 zákona o DPH, která musí mít takové uspořádání, aby ze souhrnu údajů za dané zdaňovací období bylo možné daňové přiznání sestavit, event. při dodání zboží do jiného členského státu sestavit ještě souhrnné hlášení. Tato daňová evidence přebírá zpravidla údaje z účetnictví plátce, které však musí být v některých případech upravovány, neboť ne každý vynaložený náklad znamená nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty.

#### **4.3.1 Formulář přiznání k dani z přidané hodnoty**

Pro podání daňového přiznání, a to i pro podání dodatečného, je využíván tiskopis č. 25 5401 MFin 5401 - vzor č. 14. Tiskopis daňového přiznání je unifikovaný, takže jej využívají jak plátcí daně, tak osoby identifikované k dani, osoby registrované k dani v jiném členském státě, zahraniční osoby i osoby, které nejsou plátcí při pořízení nového dopravního prostředku nebo v případě, že vystaví daňový doklad.

Vzhledem k tomu, že daňové přiznání obsahuje poměrně mnoho požadovaných údajů, byly vydány pro jeho správné vyplnění podrobné pokyny, kterými je nutné se řídit. Jsou k dispozici, spolu s tiskopisy daňových přiznání, na finančních úřadech.

Obrázek č. 4: Formulář Přiznání k DPH, přední strana

Vytištěno aplikací **EPO**

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny. Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

**A. ODDÍL**  
 Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu  
 hlavní město Prahu  
 Územní pracoviště v, ve, pro  
 Daňové identifikační číslo  
 C, Z, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8  
 Rodné číslo / IČ  
 řádné  dodatečné  opravné   
 Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne  
 Počet příloh / listů

**PŘIZNÁNÍ**  
 k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc 8 čtvrtletí rok 2014  
 za období od do

Plátce daně § 6 až § 6f	<input checked="" type="checkbox"/>	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 5a		Neplátkce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právnícká osoba: Název právnické osoby  
 A B C s . r . o .  
 Fyzická osoba: Příjmení Jméno Titul  
 Sídlo právnické / fyzické osoby nebo adresa místa pobytu fyzické osoby:  
 a) obec K r á t k á L h o t a b) PSČ 1 5 5 2 1 c) telefon  
 d) ulice (nebo část obce) N e j d e l s í e) číslo popisné / orientační 1 2 3 4 / 5 6  
 f) e-mail g) stát Č E S K Á R E P U B L I K A  
 Hlavní ekonomická činnost  
 N E S P E C I A L I Z O V A N Ý V E L K O O B C H O D

**B. ODDÍL**  
 PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ  
 A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci: Kód zástupce:  
 Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby  
 Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby  
 Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)  
 Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě  
 E v a S l i č n á j e d n a t e l k a  
 Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu Datum Otisk razítka Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu  
 2 5 0 9 2 0 1 4

Zdroj Policie České republiky



Obrázek č. 5: Formulář Přiznání k DPH, zadní strana

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty					
<b>I. Zdanitelná plnění</b>		f.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	1600000	336000	
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3	300000	63000	
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7	1000000	210000	
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	53185000	11168850	
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	13200000	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21	300000	
Vývoz zboží (§ 66)			22	200000	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	53001300	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
<b>III. Doplňující údaje</b>					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	1400000
			Dodání zboží	31	1500000
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	13100000	2751000	
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad			42		
Ze zdanitelných plnění vykázanych na řádcích 3 až 13	základní	43	54485000	11441850	
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c			45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)			46	14192850	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)			47		
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně			50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši			52	Koeficient (%)	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)			53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)			62		11777850
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		14192850
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)			64		0
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		2415000
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		0

Zdroj: Policie České republiky

Pro plnění uvedená na ř. 3-13 dopočítává daň na dokladu příjemce plnění, K řádkům 10, 11, 20, 21, 25 je povinnost podávat přílohy, a to výhradně elektronicky,

Řádek 1 (daň na výstupu) - to co DS někomu prodal za zboží či službu v tuzemsku,  
Řádek 3 (základ daně) - pořízení zboží z EU, je nutné jej zdanit, neboť obchodník z EU jej do ČR dodává bez daně na výstupu,  
Řádek 7 (základ daně) - shodné z řádkem3, jedná se ale o dodání ze zemí mimo EU,  
Řádek 10, 11 (základ daně) - zde je DS odběratel,  
Řádek 20, 21 (hodnota) - SH ř. 20=kód 0,1, ř. 21 = kód 3,  
Řádek 22 (hodnota) – JSD – vývoz,  
Řádek 25, 26 (hodnota) - zde je DS dodavatelem v rámci přenesené daňové povinnosti,  
Řádek 40 (v plné výši) - souhrn toho co DS nakoupil od dodavatelů,  
Řádek 43 (základ daně) - souhrn toho co DS dovezl z EU, mimo EU (z toho si může uplatnit i odpočet na vstupu) a zároveň sem patří i odpočet u přenesené daňové povinnosti za předpokladu, že je DS konečným odběratelem, který přizná a odvede daň na výstupu,  
Řádek 62 - zde jsou součty předchozích řádků a výsledná daňová povinnost ř. 64 nebo nárokovaný nadměrný odpočet ř. 65.

#### 4.3.2 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je účinné od 1. 1. 2016. Motivem pro zavedení kontrolního hlášení byla snaha zákonodárce dát finanční správě k dispozici nástroj k potírání karuselových podvodů, neboť díky těmto podvodům dochází k největšímu úniku v rámci DPH. Tzv. VAT GAP (mezera na DPH), která představuje rozdíl mezi potenciálním inkasem DPH a skutečností, činí v České republice minimálně 80 mld. korun. Finanční správa odhaduje, že zavedením kontrolního hlášení dojde ke zvýšení daňových příjmů zpočátku o přibližně 10 mld. korun ročně. V dalších letech by se tato částka mohla ještě zvýšit díky odstrašujícímu efektu na osoby stojící za podvody s DPH.<sup>39</sup>

Kontrolní hlášení je speciálním daňovým tvrzením. Plátce má povinnost uvádět v kontrolním hlášení údaje potřebné pro správu DPH. Výjimkou jsou uskutečněné zdanitelná plnění v hodnotě do 10 000,- Kč, vykazují se kumulativně jednou částkou za sledované období. Kontrolní hlášení obsahuje pouze údaje nezbytně nutné pro správu daně. Naprosto zásadní je evidenční číslo daňového dokladu, a to z důvodu zpracování dat obsažených v kontrolním hlášení. Pro zajištění shodného vykazání této položky v rámci

---

<sup>39</sup> *Kontrolní hlášení* [online]. [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KH\\_caste\\_omyly\\_20151112.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KH_caste_omyly_20151112.pdf).

kontrolního hlášení dodavatele i odběratele je nutné použít v obou výkazech takové označení, jak jej vystavil dodavatel, přičemž vyhodnocovat se budou pouze alfanumerické znaky bez ohledu na užití mezer, lomítek, pomlček a jiných speciálních symbolů.<sup>40</sup>

### 4.3.3 Kontrolní hlášení a PČR v praxi

Žádost o detailní informace z KH – není vydaná jednotná metodika. Pokud bylo KH prověřováno v rámci řízení, je součástí spisu a údaje z něj budou správcem daně poskytnuty.

Náhled na KH má pracovník pouze 30 dní od doručení naší žádosti. Pokud v rámci řízení KH prověřováno nebylo, je nutné o detaily z KH žádat z důvodu administrativní zátěže spojené s vyžadováním KH a jejich zpracováním na Odboru řízení rizik FÚ nebo přímo na Sekci řízení rizik GFŘ. Pouze touto cestou lze získat informace o všech subjektech (dodavatelích a odběratelích), které si vykážali ve svých kontrolních hlášeních určený daňový subjekt. Tato data jsou vždy vztažena k DPPD (datum povinnosti přiznat daň) – nikoli ke zdaňovacímu období, ve kterém byly doklady uvedeny v kontrolním hlášení (pozdní odpočet, pozdě přiznaná daň na výstupu). Údaje budou poskytnuty pouze, pokud je prolomena mlčenlivost správce daně.

- podává se ve stejném termínu jako přiznání k DPH,
- nezáleží, zda se jedná o měsíčního či čtvrtletního plátce DPH, kontrolní hlášení se podává u PO VŽDY měsíčně (u FO podle zdaňovacího období),
- kontrolní hlášení se podává pouze elektronicky, jiná forma není možná,
- zasílá se zakódované, příslušní správci daně do něj vůbec nevidí,
- zasílá se do centra, které je v Pardubicích, tam automatizovaný systém provede komparaci všech kontrolních hlášení a vyhledá nesrovnalosti a chyby,
- toto vyhodnocení (ta chybová či podezřelá) následně zašle příslušnému správci daně k provedení dalších opatření,
- údajně se příslušnému správci daně chybné či podezřelé KH nevrátí celé, ale pouze řádky, kde je nějaký problém,

---

<sup>40</sup> *Kontrolní hlášení* [online]. [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KH\\_caste\\_omyly\\_20151112.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KH_caste_omyly_20151112.pdf)

- pokud příslušný správce daně bude chtít vidět KH celé, možné to je, ale bude to muset zdůvodnit, přísně sledováno – údajný důvod je, aby se údaje o nějakém subjektu nedostaly do rukou konkurence,
- systém by měl jako podezřelé vyhodnotit i kontrolní hlášení, které je v pořádku, ale bylo podáno po termínu, chápe ho jako vůbec nepodané (zde se může vyskytnout problém v tom, zda subjekt se správcem daně spolupracuje či nikoli),
- často se stává, že chyběl pod přiznáním k DPH podpis oprávněné osoby, což bylo ze strany FÚ vzato jako nepodané přiznání a podobně, což nelze v trestním řízení akceptovat,
- KH pochopitelně nenahrazuje přiznání k DPH,
- pokud PČR potřebuje kontrolní hlášení – nutno obrátit se na odbory či oddělení řízení rizik konkrétního správce daně,
- KH je poměrně složité, má více částí a může mít i tisíce řádků, je obtížná orientace,
- řízení rizik FÚ na základě přesně specifikovaných požadavků by mělo být schopno provést konkrétní analýzy a poskytnout jen relevantní data (např. zda subjekt A obchodoval v konkrétním zdaňovacím období se subjektem B, případně složitější řetězce a vazby),
- oznámení od FÚ by již měla obsahovat údaj o tom, že subjekt, který dle nich zkrátil daň, fiktivně obchodoval s konkrétními subjekty,
- FÚ by měl být schopen v oznámení přesně určit, v čem spatřuje „problém“.

#### **4.3.4 Formulář kontrolního hlášení**

Formulář kontrolního hlášení se sestává ze čtyř částí:

Identifikace plátce a druhu KH - obdobné údaje, jako na první straně přiznání k DPH (obrázek ukazuje jen část KH). Za zmínku stojí kolonka pro rychlou odpověď na výzvu správce daně umožňující zvolit z roletové nabídky dvou odpovědí: „Nemám povinnost podat KH“ a „Potvrzuji správnost naposledy podaného KH“. Kontrolní hlášení od 1. 1. 2016 - § 101 písm. c) až písm. i) ZDPH.

Ve spisu daňového subjektu je pouze tzv. kontrolní opis s údaji kumulovanými o základu daně (bez rozlišení sazeb).

Obrázek č. 6: Kontrolní hlášení, přední strana formuláře

Vytiskeno aplikací **EPO**

Fiskální útvar pro / Specializovaný fiskální útvar

Územní pracoviště u, ve, pro

Daňové identifikační číslo

C, Z

Úděl  Účelové  Opavné

Druhový pro podání / Účelové ko  
kontrolního hlášení / Změny dne

Číslo jednací úřadu  Rybní B odpověď / úřadu

**KONTROLNÍ HLÁŠENÍ**  
podle § 101c a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,  
ve znění pozdějších předpisů (ZDPH)

za období: měsíc  čtvrtletí  rok   
od  do

Právníká osoba: Název právníké osoby

Právníká osoba: Příjmení  Jméno  Titul

Sídlo právníké osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:

a) obec  b) PSČ

c) ulice (nebo část obce)  d) číslo popisné / orientační

e) stát  f) telefon

g) ID daňové schránky  h) e-mail

PROHLÁŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ  
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě:  Kód podepisující osoby:

Jméno (a) a příjmení / Název právníké osoby

Datum narození / Evropské identifikační číslo osobě / daňové poradce / IC právníké osoby

Předmět osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt / zda kupce právníkou osobou,  
s uvedením vztahu k právníké osobě (např. ředitel, poučený pracovník apod.)

Jméno (a) a příjmení / vztah k právníké osobě

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu

Číslo razítka

Míst inženýr podpis  
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Kontaktní osoba  Telefon

Zdroj: Policie České republiky

Obrázek č. 7: Kontrolní hlášení, zadní strana formuláře

**KONTROLNÍ OPIS**

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran 2 / 2

**A. ODDÍL - Plnění, u kterých je plátcce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti**

**A. 5. - Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad**

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

**B. ODDÍL - Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku**

**B. 3. - Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně**

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

**C. ODDÍL - Kontrolní řádky na Daňové přiznání k DPH (DaP)**

řádek DaP	Základ daně
1	A.4. + A.5. celkem základy daně u základní sazby DPH
2	A.4. + A.5. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH
40	B.2. + B.3. celkem základy daně u základní sazby DPH
41	B.2. + B.3. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH
25	A.1 celkem základy daně
10	B.1 celkem základy daně u základní sazby DPH
11	B.1 celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH
3+4+5+6+9+12+13	A.2 celkem základy daně

Zdroj: Policie České republiky

Obrázek č. 8: Obsah jednotlivých oddílů kontrolního hlášení

sekcce	oddíl	já plnění	já dph	význam	definice, zákon o dph
pomocné	Úvod	---	---	seznam oddílů, načtení XML souboru, spuštění průvodce	
titulní strana	Záhlaví	---	---	identifikace hlášení	
	Plátce	---	---	informace o plátcce	
plátcce přiznává daň a poskytl plnění s přen. povinnosti	A1	poskytl	nedal	přenos daň. povinnosti v tuzemsku na příjemce (protistrana)	§ 92a
	A2	přijal	platím	přijetí plnění ze zahraničí, daň přiznává příjemce (já)	§108 odst 1 b) c) §24 §25
	A3	poskytl	žádám	dodání investičního zlata bez daně	§101c odst 1 c) bod 2
	A4	poskytl	platím	jednotlivě, operace > 10 tis. Kč	§108 odst 1 a)
	A5	poskytl	platím	v součtu, operace <= 10 tis. Kč a s neplátcce DPH	§108 odst 1 a)
plnění přijatá v tuzemsku	B1	přijal	platím	přenos daň. povinnosti v tuzemsku na příjemce (já)	§92a
	B2	přijal	žádám	jednotlivě, operace > 10 tis. Kč	§73 odst 1 a)
	B3	přijal	žádám	v součtu, operace <= 10 tis. Kč a s neplátcce DPH	§73 odst 1 a)
pomocné	C	---	---	automaticky generované kontrolní součty	
	Závěr	---	---	přehled, kontrola, uložení souborů, odeslání	

Zdroj: Policie České republiky

- A1 - dodavatel - přenesená daňová povinnost – typicky stavební práce,
- A2 - přijatá plnění ze zahraničí,
- A3 - specifický režim zlata,
- A4 - poskytnutá plnění nad 10 tis. – každá položka jednotlivě,
- A5 - poskytnutá plnění do 10tis. souhrnně a neplátcům DPH,
- B1 - přenesená daňová povinnost – odběratel (příjemce),
- B2 - přijatá plnění z tuzemska nad 10 tis. - každá položka jednotlivě,
- B3 - přijatá plnění do 10tis. souhrnně a neplátcům DPH.

#### **4.4 Případové studie, případ společnost AA s.r.o. a Vozidla**

Případové studie vychází ze dvou skutečných případů, které byly prověřovány a realizovány Policií České republiky, Službou kriminální policie, Odboru hospodářské kriminality v Praze II.

##### **4.4.1 Případ společnosti AA s.r.o.**

FP jako jediný jednatel společnosti AA s.r.o., po předchozí vzájemné dohodě s DY, úmyslně neuvedli do řádného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014, ani následně do dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za stejné zdaňovací období, uskutečněné dovozy zboží, které bylo následně prodáno v České republice, a nepřiznali z tohoto uskutečněného prodeje daň z přidané hodnoty na výstupu, a to konkrétně v šesti případech, kdy tímto jednáním zkrátili daň v celkové výši 640.000,- Kč. Úmyslně neuvedli do řádného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 uskutečněné dovozy zboží, které bylo následně prodáno v České republice, a nepřiznali z tohoto uskutečněného prodeje daň z přidané hodnoty na výstupu, a to konkrétně ve třinácti případech, kdy tímto jednáním zkrátili daň v celkové výši 1.080.307,- Kč DY jako osoba fakticky ovládající společnost AA s.r.o., neuvedl do řádného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí uskutečněné dovozy zboží, které bylo následně prodáno v České republice, a nepřiznal z tohoto uskutečněného prodeje daň z přidané hodnoty na výstupu, a to konkrétně ve třech případech, kdy tímto jednáním zkrátil daň v celkové výši 340.394,- Kč, tímto jednáním se dopustili spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ust. § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku, spáchaného ve spolupachatelství podle ust.

§ 23 trestního zákoníku.

Výše uvedené jednání bylo zadokumentováno a následně postoupeno Generálním ředitelstvím cel jako trestní oznámení Policii České republiky, Službě kriminální policie, odboru hospodářské kriminality v Praze pro podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve spojitosti s obchodními aktivitami společnosti AA, s.r.o., ke kterému mělo dojít ve zdaňovacím období 1. až 3. čtvrtletí roku 2014.

Provedeným šetřením bylo zjištěno, že za společnost AA s.r.o., bylo za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 podáno řádné přiznání k dani z přidané hodnoty, ve které je vykázáno dodání zboží s místem plnění v tuzemsku se základem daně 850.00,- Kč a dani na výstupu ve výši 178000,- Kč. Následně bylo společností podáno dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014, ve kterém je již deklarován dovoz zboží se základem daně 1.970.769,- Kč a daní na výstupu 295615,- Kč, s odpočtem daně ve stejné výši. Daňovému subjektu byla dne 27. 8. 2014 správcem daně zaslána výzva k odstranění pochybností, neboť správce daně zjistil, že daňový subjekt ve zdaňovacím období za 1. čtvrtletí 2014 prokazatelně dovezl ze třetích zemí do České republiky zboží v celkové částce 4.348.403,- Kč (5.158 833,- Kč včetně cla), ale tento dovoz nebyl vykázán v daňovém přiznání, a z tohoto dovozu nebyla odvedena daň z přidané hodnoty v odpovídající výši. Dne 12. 9. 2014 v rámci místního šetření prováděného správcem daně podle ust. 84 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se k podanému přiznání za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 vyjádřil na základě udělení generální plné moci pan XX – daňový poradce daňového subjektu. Tento do ústního jednání na Finančním úřadě pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5, v rámci protokolu sepsaném podle ust. § 80 až § 84 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád uvedl, že dne 8. 9. 2014 byl na obchodní rejstřík podán návrh na zápis změny jednatele a zároveň společníka, a to na osobu YY. Změna jednatele probíhala již od ledna 2014. Společnost stále využívala bankovní účty č. 123456 a 654321. V 1. čtvrtletí 2014 uskutečnila společnost několik dovozů ze třetí země, konkrétně z Číny, a v těchto dovozech plánuje pokračovat. Oficiální adresa sídla společnosti je na adrese Rovná 1, Praha 5, avšak jedná se pouze o adresu pro doručování. Ekonomická činnost je vykonávána z domu YY, na adrese Křivá 2, Praha 8. Ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2014 se uskutečněných obchodů aktivně účastnil YY a ještě jedna osoba, jejíž jméno daňový poradce XX přislíbil sdělit později. Další informace k daňovému subjektu nebyl XX již schopen sdělit. Dne 17. 10. 2014 obdržel správce daně od daňového subjektu



písemnost evidovanou pod č. j. 567765/12/5432-098, týkající se zániku generální plně moci XX.

Správci daně nebyly za daňový subjekt předloženy ani zaslány žádné další důkazní prostředky. Za daňový subjekt nebyly správci daně předloženy žádné daňové ani jiné dokumenty, které by dokládaly bez další pochybnosti údaje uvedené v řádném přiznání k DPH, a ani v následně podaném dodatečném přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období.

V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 daňový subjekt vykazuje v rámci zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku v základu daně 4.137.584,- Kč, s daní na výstupu ve výši 868.893,- Kč, dovoz zboží (§ 23 odst. 3 - |5 zák. o DPH) v základu daně 7.080.459,- Kč s daní na výstupu 1.062.069,-Kč, a ostatní zdanitelná plnění (§ 108 zák. o DPH) v základu daně 61.500,- Kč s daní na výstupu 12915,- Kč. Dále v rámci tohoto přiznání k dani z přidané hodnoty nárokuje odpočet daně v celkové výši 2.147 480,- Kč, na základě čehož vznikl daňovému subjektu nárok na nadměrný odpočet ve výši 203.603- Kč. Bylo zjištěno a důkazně podloženo z níže uvedených dokladů, že v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 nebyl uveden uskutečněný dovoz zboží v základu daně ve výši 5.876.302,- Kč, které bylo následně prodáno na území České republiky a z tohoto prodeje tedy nebyla přiznána a zaplácena daň z přiznané hodnoty ve výši 1.080 307,- Kč.

V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací 3. čtvrtletí 2014 daňový subjekt vykazuje v rámci zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku základ daně ve výši 18.670.720,- Kč s daní na výstupu ve výši 3.920.851,- Kč, dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5 zák. o DPH) v základu daně 1.447.523,- Kč s daní na výstupu 303.980,- Kč, dále uplatňuje odpočet daně ve výši 4.216.672,- Kč, s výslednou vlastní daňovou povinností ve výši 8159,- Kč. Bylo zjištěno a důkazně podloženo z níže uvedených dokladů, že přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 nebyl uveden uskutečněný dovoz zboží v základu daně ve výši 1.620.928,- Kč, které bylo následně prodáno na území České republiky a z tohoto prodeje nebyla přiznána a zaplácena daň z přidané hodnoty ve výši 340394,- Kč. Jediným jednatelem společnosti AA, s.r.o., v období od 15. 10. 2009 do 17. 7. 2014 byl FP, který k věci uvedl, že společnost se zabývala realitní činností, prosperovala a její obraty se pohybovaly v řádu statisíců Kč. V lednu 2014 jej oslovil BB s nějakými kamarády, přičemž si vybavuje pouze

jedno jméno, a to YY. Ti mu nabídli možnost dovozu zboží ze zahraničí. Jednalo se o různé mražené zboží a textil. Sám se dál zabýval realitní činností a BB na základě udělené plné moci ze dne 19. 2. 2014 pro zastupování v celním, správním a daňovém řízení, začal realizovat dovozy zboží. BB rovněž dostal přístup k bankovnímu účtu společnosti a rovněž měl k dispozici platební kartu. Společnost pak měla být, de facto rozdělena na dvě střediska První středisko pod vedením FP se nadále zabývalo realitní činností a druhé středisko pod vedením BB se zabývalo dovozy zboží. Pro FP zajišťoval vedení účetnictví daňový poradce XX a pro BB daňová poradkyně KK. Přestože XX neměl o účetnictví druhého střediska přehled, upozornil FP v průběhu roku 2014 na možný problém s daněmi. Pro FP byla obchodní činnost druhého střediska společnosti neprůhledná. Vzhledem k možným problémům tedy dne 2. 6. 2014 odstoupil z funkce jednatele. Společnost byla bez jednatele až do 4. 9. 2014, kdy se stal jednatelem YY, známý BB. Dále FP uvedl, že používal účet vedený u UB a pro druhé středisko byly zřízeny dva nové účty u KB a RB. O obchodních partnerech ve vztahu k dovozu zboží z Číny nic neví. Zpočátku byl přítomen u příjezdu jednoho z kamionů s mraženým kuřecím masem, které bylo vyloženo v mrazírnách v Holešovicích, ale žádné doklady k tomuto zboží neviděl. Vše v tomto směru byla starost BB a on sám se o to nezajímal. K osobě BB uvedl, že mu přišlo, že nebyl obchodně příliš zdatný a nebyl schopen sám zorganizovat a realizovat nějaké obchody se zahraničním partnerem, a to i vzhledem k jazykové diskvalifikaci.

YY byl jednatelem společnosti od 4. 9. 2014 do 5. 1. 2016 a uvedl, že jednatelem společnosti se stal na popud svého bratra DY, který mu nabídl jednatelství s tím, že za tuto funkci bude měsíčně inkasovat částku ve výši 25000,- Kč. YY mu rovněž sdělil, že společnost se zabývá dovozem zboží. O jaké zboží se přesně jednalo, neví. Měl přístup k firemnímu účtu a tento i zakládal. K daňové povinnosti uvedl, že byl na Finančním úřadu podat daňové přiznání, ale neví, k jaké dani a za jaké období. Patrně ho vyhotovila daňová poradkyně KK, ale donesl ho jeho bratr, který s účetní komunikoval. O tom, že by se v době jeho jednatelství vyřizovaly nějaké celní záležitosti, nic neví. Osobu BB nezná. FP byl známý jeho bratra a byl předchozím jednatelem společnosti. Věci ohledně společnosti řídil jeho bratr, měl řídit i FP. Protože YY za formální vykonávání funkce jednatele nedostal příslibenou odměnu, rozhodl se ve společnosti skončit. Bratr následně zajistil nového jednatele.

Účetní KK uvedla, že v roce 2014 pro předmětnou společnost zpracovávala

účetnictví. Jednala s jednatelem FP a jeho zaměstnancem YY. Ti jí předávali účetní doklady. Byla s nimi složitější komunikace, ne vždy dodávali podklady včas. Na podkladě dodaných dokumentů zpracovával přiznání k DPH, a to v listinné podobě, bez podpisů. Takto předpřipravený formulář předávala buď FP, nebo DY. V době, kdy byl jednatelem YY zpracovávala přiznání k DPH již elektronickou formou EPO. YY viděla osobně, když mu předávala přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2014. Podklady pro toto přiznání jí opět přinesl DY. Na konci roku 2014 ukončila KK se společností spolupráci, a to z důvodu velmi špatné komunikace. Veškerá jednání a předávání podkladů vedla s FP nebo DY. BB viděla jednou, ale nikdy pro něj účetnictví nezpracovávala. Rovněž neví o tom, že by se společnost dělila na nějaké provozovny, výrobní či střediska.

DY sdělil, že na společnost si moc nevzpomíná, neví, na jaké pozici v této společnosti byl zaměstnán. Společnost se měla zabývat obchodní činností, a to dovozem obuvi a textilu z Asie. Dovezené zboží bylo procleno a měly být zaplacený i další související poplatky. Zboží bylo určeno pro prodej se ziskem. Žádné účetní ani jiné doklady nedostával. Platby probíhaly v hotovosti. K zná, ale nevzpomíná si, co měla na starosti, možná účetnictví. BB zná jako soudního znalce, neví, zda byl zaměstnán ve společnosti. Vše měl na starosti jednatel FP. Poté, co se stal jednatelem, měl na starosti vše ve společnosti jeho bratr YY.

Ve věci bylo zadokumentováno a důkazně podloženo, že společnost AA, s.r.o. v období 1. až 3. čtvrtletí 2014 včetně, uskutečnila dovozy zboží, které prošlo celním řízením, ale které nebylo žádným způsobem zohledněno v podaných přiznáních k dani z přidané hodnoty. Stěžejní důkazy pak byly získány na základě součinnosti celních deklarantů. Následnou podrobnou analýzou veškerých dokladů získaných od celních deklarantů a účetních dokladů, ze kterých vycházela při sestavování přiznání k dani z přidané hodnoty KK, a které jí byly předány buď FP, nebo DY pro účely DPH, byly bezpečně zjištěny dovozy zboží včetně přesných částek, které nebyly v inkriminované době do přiznání k dani z přidané hodnoty přiznány.

V dané věci je třeba vycházet z opodstatněného předpokladu, že zboží, jehož dovoz nebyl zahrnut do přiznání k dani z přidané hodnoty, bylo pořízeno za účelem jeho dalšího prodeje a kumulace zisku společnosti. O tom ve svém podání vysvětlení rovněž hovoří DY. Vzhledem k celkovému objemu tohoto zboží je více než nepravděpodobné, že by zůstalo neprodáno v nějakém hypotetickém skladu. Společnost AA s.r.o. takovými

prostory ani nedisponovala. Ve své podstatě neexistuje žádný logický důvod, vyjma úmyslu získat neoprávněné obohacení, proč předmětné dovozy nevést v přiznání k dani z přiznané hodnoty. Hodnota předmětného zboží je v takovém objemu, že jeho nezahrnutí o přiznání k dani z přiznané hodnoty rozhodně nemůže být způsobeno administrativní chybou, přehlédnutím, či obdobnou nedbalostí.

Ustanovení § 23 zák. č. 235/2004 Sb., o DPH určuje povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží. V souladu s principem neutrality daně lze při splnění podmínek uložených zákonem nárokovat odpočet daně na vstupu. Avšak následným prodejem/dodáním zboží v tuzemsku vzniká daňovému subjektu povinnost přiznat a odvést daň na výstupu. U zboží, které pocházelo z dovozů a bylo prodáno na území České republiky, a tyto prodeje nebyly zahrnuty do přiznání k DPH, tedy nedošlo k přiznání a zaplacení daně na výstupu.

Společnost AA s.r.o. dovoz zboží neuvedla ani na řádcích dovoz a odpočet DPH na vstupu. Z tohoto je tedy patrné, že společnost úmyslně nedeklarovala ani dovoz tohoto zboží v úmyslu jej úplně zatajit a následně nepřiznat ani jeho prodej v České republice a zkrátit tak právě DPH na výstupu. To, že zboží bylo do České republiky dovezeno, dosvědčuje zejména jeho proclení, neboť tomu se společnost vyhnout nemohla. Orgány celní správy o tomto zboží a místu určení, kterým je Česká republika, věděly.

Co se týká výše zkrácené daně, je třeba konstatovat, že s ohledem na to, že nelze zjistit cenu, za jakou společnost zboží neuvedené v přiznání k dani z přidané hodnoty prodala, rozhodl se policejní orgán pro stanovení výše zkrácené daně postupovat ve smyslu zásady *in dubio pro reo*,<sup>41</sup> a tedy uvažovat o prodeji zboží jako o neziskovém, tedy za cenu, za kterou bylo společností pořízeno. Možnost, že by zboží bylo prodáno se ztrátou, policejní orgán vylučuje. V komplexním pohledu na celé jednání je třeba položit otázku *cui bono*. Jediným logickým důvodem k zatajení dovozů je podvodné snížení daňové povinnosti společnosti, a to ve značném rozsahu. Jak již bylo uvedeno, nelze se domnívat, že by v uvedených případech šlo o nedbalost nebo o administrativní chybu. To, mimo jiné vyplývá i z faktu, že FP, když se měl údajně dozvědět od svého daňového poradce, že je problém s DPH, místo aby jako jednatel společnosti celou záležitost řešil a uvedl nesprávná tvrzení na pravou míru, odešel ze společnosti a odpovědnost svaluje na jiné

---

<sup>41</sup> Právní zásada, která stanovuje povinnost soudu rozhodovat ve prospěch obžalovaného (v pochybnostech ve prospěch obviněného).

osoby. Příslušný správce daně přitom daňový subjekt vyzýval opakovaně k vysvětlení rozporů a odstranění pochybností. K tomu ovšem ze strany osob jednajících za daňový subjekt nedošlo.

#### **4.4.2 Analýza případu společnosti AA s.r.o. dle zákonných prostředků užitých ze strany správce daně, Generálního ředitelství cel, Policie České republiky**

Uvedený trestný čin byl odhalen z důvodu pochybností správce daně o příslušných daňových přiznáních, neboť zástupce daňového subjektu předložil dvě verze evidence pro účely DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014, přičemž ani jedna z verzí se neshoduje s údaji uvedenými v řádném tvrzení k DPH a ani posléze podaným dodatečným tvrzením k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014. Správce daně nedisponoval poznatkem, že by daňový subjekt pořídil či přijal službu z jiného členského státu (prověřeno z interní databáze SD). Následnou vyhledávací činností bylo správcem daně zjištěno, že daňový subjekt prokazatelně dovezl ze třetích zemí do tuzemska zboží v celkové částce 4.348.403,- Kč (5.158833,- Kč včetně cla). K tomuto existují doklady o dovozu zboží ze třetích zemí (Čína) a z jiného členského státu (Holandsko), které nejsou zahrnuty v účetnictví společnosti. Tudíž předmětné dovozy nebyly daňovým subjektem vykázány v daňovém přiznání, ani v odpovídající výši nebyla odvedena daň z přidané hodnoty tak, jak tuto povinnost ukládá ustanovení § 23 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH). Propuštěním zboží do celního režimu – volný oběh, vznikla daňovému subjektu povinnost přiznat a zaplatit daň při dovozu zboží podle ustanovení § 23 zákona o DPH. Protože se jednalo o dovozy zboží ze třetích zemí, byl po veškerých opatřeních daňového správce podnět předán celní správě.

#### **4.4.3 Využití zákonné prostředky podílející se na detekci protiprávního jednání**

Prostředky použité správcem daně (finančním úřadem):

- podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona číslo 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, byl daňový subjekt vyzván k odstranění pochybností,
- podle ustanovení § 100 zákona o DPH, byl daňový subjekt vyzván k předložení evidence prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým plněním a uskutečněným zdanitelným plněním předmětného období a soupisu majetku, originálu všech písemností vztahujících se k dotčeným dokladům, smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů,

- předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení,
- dokladů týkajících se jednotlivých příjmů dotčeného zboží na sklad a jeho jednotlivých výdejů,
  - dalších účetních dokladů (včetně dokladů o úhradě jednotlivých plnění), deník, hlavní knihu a knihu analytické evidence podle ustanovení § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, resp. Skladové evidence,
  - knihy jízd a záznamů o provozu vozidel, kterými uskutečňuje přepravu,
  - uvedené pochybnosti mají být odstraněny postupem podle ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu, tedy je možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplně údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost tvrzených údajů prokázat. Lhůta pro odstranění pochybností se stanoví v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy. V případě, že daňový subjekt neodstraní pochybnosti, nebo nedodrží stanovenou lhůtu, může být správcem daně daň stanovena podle pomůcek ustanovení § 90 odst. 4 daňového řádu,
  - protokol o místním šetření podle ustanovení § 80 až § 84 daňového řádu sepsaný podle ustanovení § 60 až § 62 daňového řádu,
  - ústní jednání
  - daňový subjekt předložil dodatečné daňové přiznání, kdy z ustanovení § 141 odst. 7 daňového řádu vyplývá, že podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání ještě před vyměřením daně, řízení zahájené tímto podáním se zastaví a údaje uvedené v tomto podání budou využity při vyměření této daně,
  - v zahájeném řízení nastala jedna z podmínek předvídaných podle ustanovení § 106 daňového řádu, a to podmínka pro zastavení řízení ex officio podle ustanovení § 106 odst. 1 písmeno b), daňového řádu,
  - rozhodnutí podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. b), za použití ustanovení § 147 odst. 7 daňový řád – zastavení řízení,
  - výzva k prokázání skutečností podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, a to k prokázání, že uváděné pořízené zboží bylo určeno k ekonomické činnosti daňového subjektu, kde je zboží skladováno či nabízeno k prodeji, doložení přepravních dokladů, úhradách zboží, dále byl daňový subjekt vyzván k doplnění nezodpovězených dotazů správce daně vznesených v protokolu,

- správce daně zjistil z databáze dovozů, že daňový subjekt dovezl další zboží v předmětném období, proto byl vyzván k předložení JSD<sup>42</sup> - jednotného správního dokladu o dovozu, včetně daňových dokladů, přepravních dokladů o úhradě zboží s těmito JSD souvisejících,
- v průběhu řízení si správce daně rovněž vyžádal výpisy z bankovních účtů společnosti – z těchto bylo zjištěno, že kreditní a debetní obraty svou výší podstatně nedosahují hodnot, které daňový subjekt vykázal v tvrzení k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014. Dále bylo zjištěno, že veškeré příchozí platby jsou obratem v hotovosti prostřednictvím bankomatu vybírány,
- úřední záznam o postupu k odstranění pochybností podle ustanovení § 90 odst. 1 daňového řádu, oprávněné osoby na výzvy správce daně nereagovaly, správce daně od daňového subjektu písemnost týkající se zániku generální plné moci,
- na základě postupu k odstranění pochybností stanovil správce daně vlastní daňovou povinnost ve výši 1.060.566,- Kč (rozdíl proti hodnotě vykázané v tvrzení k DPH činí + 882.066,- Kč),
- sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností,
- platební výměr na daň z přidané hodnoty podle zákona o DPH a podle ustanovení § 147 a § 139 odst. 1 a § 90 daňový řád a na základě výsledku postupu k odstranění pochybností dle sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností byla vyměřena daňovému subjektu daň z přidané hodnoty za období 1. čtvrtletí 2014 ve výši 882.066,- Kč, kdy v souladu s ustanovením § 168 odst. 4 daňového řádu je tato daň splatná ihned po doručení platebního výměru,
- úřední záznam – stanovení daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu podle pomůcek,
- daňovému správci bylo doručeno tvrzení k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014, které bylo podáno po řádném termínu. Daňový subjekt vykázal nadměrný odpočet ve výši 203.603,- Kč,
- výzva k odstranění pochybností doručena do datové schránky daňového subjektu, přičemž tento ve stanovené lhůtě nereagoval, daňový subjekt nepředložil žádné

---

<sup>42</sup> Jednotný správní doklad sloužící k celní deklaraci zboží ze zemí mimo EU za účelem jeho propuštění do celního režimu. V rámci obchodu se třetími zeměmi se používá od roku 1988. Jednotný celní doklad, shodný pro všechny státy EU, předepsán vyhláškou č. 341/2016.

daňové doklady a ani jiné související písemnosti a listiny podkladné jako důkazní prostředky pro dané řízení. Daňový subjekt neposkytl správci daně potřebou součinností, a proto správce daně stanovil na základě zákonných podmínek daň za použití pomůcek ve výši rozdílu proti původnímu daňovému přiznání ve výši + 2.335.115,- Kč,

- stejné jednání se opakovalo i při zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2014, kdy rozdíl proti původnímu daňovému přiznání činil + 622.069,- Kč,
- oznámení správce daně Generálnímu ředitelství cel, pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 tr. zákoníku.

Prostředky použité Generálním ředitelstvím cel, Odbor Pátrání:

- žádost o doplnění oznámení
- zahájení úkonů trestního řízení podle ustanovení § 158/3 trestního řádu,
- podle ustanovení § 11 písm. a) zákona č. 17/2012 o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, byly od příslušných celních úřadů vyžádány informace o poskytnutí dovozních JSD včetně všech dostupných souvisejících dokladů, tedy obchodních dokladů (faktur), dodacích a přepravních listů, dokladů o původu zboží, dalších dokladů potvrzujících celní hodnotu zboží, plné moci k zastupování v celním řízení atd.,
- šetření k bydlišti jednatele daňového subjektu,
- dle podkladů k DPH z účetnictví daňového subjektu a podaného přiznání k DPH bylo zjištěno, že za 1. čtvrtletí 2014 byly v přiznání k DPH uvedeny 3 dovozy se základem DPH ve výši 1.970.769,- Kč a daní ve výši 295.615,- Kč. V podkladech k DPH za 1. čtvrtletí je základ DPH vypočten jako součet celní hodnoty (odst. 47 JSD) a vyměřeného cla. V podaném řádném přiznání k DPH a následně dodatečném přiznání k DPH nebylo uvedeno šest dovozů, čímž nebyla přiznána daň ve výši 640.001.16Kč,
- za 2. čtvrtletí 2014 bylo uskutečněno celkem 24 dovozů, přičemž v dle podkladů k DPH z účetnictví daňového subjektu a podaného přiznání k DPH bylo zjištěno, že bylo přiznáno pouze 11 dovozů se základem DPH ve výši 7.080.459,- Kč a daní ve výši 1.062.069,- Kč. V podkladech k DPH za 2. čtvrtletí je základ DPH vypočten



jako součet celní hodnoty (odst. 47 JSD) a vyměřeného cla. V podaném řádném přiznání k DPH nebylo uvedeno 13 dovozů, čímž nebyla přiznána daň ve výši 1.079.905,92Kč,

- za 3. čtvrtletí 2014 bylo uskutečněno celkem 6 dovozů, přičemž v dle podkladů k DPH z účetnictví daňového subjektu a podaného přiznání k DPH bylo zjištěno, že byly přiznány pouze 3 dovozy se základem DPH ve výši 1.447.523,- Kč a daní ve výši 303.980,- Kč. V podkladech k DPH za 3. čtvrtletí je základ DPH vypočten jako součet statistické hodnoty (odst. 46 JSD) a vyměřeného cla.

V podaném řádném přiznání k DPH nebyly uvedeny 3 dovozy, čímž nebyla přiznána daň ve výši 340.394,88Kč,

- podání vysvětlení od prověřovaných osob (zástupců daňového subjektu),
- zajištění účetnictví,
- vyhodnocení provedených šetření – na základě vyhodnocení dokladů a písemností přiložených k dovozním celním prohlášením byly zjištěny osoby podílející se na těchto dovozech jako celní deklaranti nebo přepravci zboží. Podle ustanovení § 8 odst. 1 tr. řádu<sup>43</sup> byly vyzvány k poskytnutí veškerých dokladů a písemností, které evidují v souvislosti se zastupováním prověřované společnosti v celním řízení a v souvislosti s dopravou zboží pro prověřovanou společnost,
- po shromáždění veškerých dokumentů, jejich vyhodnocení byl tento spisový materiál postoupen k prověření příslušné součásti Policie České republiky.

Prostředky použité ze strany České republiky, Služba kriminální policie, Odbor hospodářské kriminality:

- vyhodnocení postoupeného spisového materiálu
- vydání usnesení podle ustanovení § 160 odst.1 tr. řádu – sdělení obvinění pro spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 tr. zákoníku,
- proti usnesení byla podána zástupcem daňového subjektu stížnost,
- zamítnutí stížnosti dozorujícím státním zástupcem,
- policejním orgánem byl vydán návrh na podání obžaloby podle ustanovení § 166

---

<sup>43</sup> Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

odst. 3 tr. řádu

- státním zástupcem byla vydána obžaloba podle ustanovení § 176 odst. 1 tr. řádu.

#### **4.4.4 Hlediska detekce případu**

Uvedená trestná činnost byla detekována z důvodu pochybností správce daně o příslušných daňových přiznáních, přičemž ve spolupráci s dalšími složkami státu správce daně zjistil, že existují doklady o dovozu zboží ze třetích zemí, které nejsou zahrnuty v účetnictví společnosti. Protože se jednalo o dovozy, byl podnět ze strany finančního úřadu k dalšímu opatření předán celní správě. Celní správou byly od celních deklarantů a dalších zainteresovaných subjektů vyžádány příslušné dokumenty vztahující se k dovozu zboží, na jejichž základě byl zjištěn rozdíl mezi skutečnostmi uváděnými v účetnictví společnosti a vykázaných v rámci přiznání k DPH a skutečného dovozu zjištěného na základě JSD – jednotných správních dokladů o dovozu.

Zásadním způsobem se na odhalení této trestné činnosti se podílely jisté nepřesnosti uvedené v podaných daňových přiznáních, na základě kterých, byl správcem daně zahájen postup k odstranění pochybností. Podstatná byla rovněž skutečnost, kdy správce daně zjistil, že byly uskutečněny dovozy ze třetích zemí.

Základním principem skutku je, že daňový subjekt při dovozu zboží měl povinnost přiznat daň na výstupu, kterou si zároveň mohl odečíst od vstupu. Ovšem při prodeji zboží v tuzemsku měl opět povinnost vykázat daň na výstupu a z tohoto zaplatit daň.

#### **4.4.5 Případ Vozidla**

V tomto případě se jedná o řetězový podvod se zahraničním prvkem. RK jako jediný jednatel společnosti DG s.r.o., v úmyslu snížit daňovou povinnost společnosti a zároveň vylákat výhodu na dani z přidané hodnoty nechal v červenci 2016 do účetnictví společnost DG s.r.o. úmyslně zaúčtovat 12 fiktivních faktur od dodavatele RH s.r.o., v celkové částce 3.941.170,66Kč bez daně z přidané hodnoty, přičemž v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016 podané Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2, dne 22. 8. 2016, uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z tohoto fiktivního plnění v celkové výši 901.584,34Kč, přičemž zároveň zaúčtoval fiktivní vydané faktury pro slovenského odběratele HO s.r.o., které měly dokládat dodání shodného zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu, čímž ku škodě Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní

pracoviště pro Prahu 2, zkrátil daň z přidané hodnoty, kterou byla společnost DG s.r.o. povinna v přiznání k dani z přidané hodnoty vykázat a uhradit, o částku 412.731,- Kč a zároveň se pokusil vylákat neoprávněnou výhodu v podobě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty ve výši 599.171,- Kč. V srpnu 2016 nechal do účetnictví společnosti DG s.r.o. úmyslně zaúčtovat 16 fiktivních faktur od dodavatelů JNS s.r.o., RS s.r.o., RKH s.r.o., ERS s.r.o., v celkové částce 4.847610,83Kč bez daně z přidané hodnoty, přičemž v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016 podané Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2, dne 23. 9. 2016 uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z těchto fiktivních plnění v celkové výši 1.363.012,17Kč, čímž ku škodě Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2, zkrátil daň z přidané hodnoty, kterou byla společnost DG s.r.o. ve zdaňovacím období srpen 2016 povinna v přiznání k dani z přidané hodnoty vykázat a uhradit, o částku 810.468,- Kč a zároveň se pokusil vylákat neoprávněnou výhodu v podobě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty ve výši 501.849,- Kč. JK po předchozí vzájemné dohodě s RK tomuto vědomě umožnil zkrácení daně z přidané hodnoty, v souvislosti s uplatněním fiktivních faktur od společnosti RS s.r.o., jako dodavatele, ve zdaňovacím období červenec a srpen 2016 tím, že na žádost RK se dne 6. 5. 2016 stal formálně jediným členem statutárního orgánu společnosti RS s.r.o., ačkoli od prvopočátku si byl vědom toho, že nikdy nebude aktivně a reálně tuto společnost ovládat, a umožnil za tuto společnost vystavení fiktivních faktur pro RK, i když byl přinejmenším srozuměn s tím, že veškeré obchody mezi společnostmi DG s.r.o. a RS s.r.o. deklarované v podaných přiznáních k dani z přidané hodnoty jsou pouze formálně vykázány pro účely daně z přidané hodnoty a k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky nedošlo. Na žádost RK se dne 31. 5. 2016 stal formálně jediným členem statutárního orgánu slovenské společnosti H s.r.o., ačkoli od prvopočátku si byl vědom toho, že nikdy nebude aktivně a reálně tuto společnost ovládat, a umožnil za tuto společnost vystavení fiktivních faktur pro RK, i když byl přinejmenším srozuměn s tím, že veškeré obchody mezi společnostmi DG s.r.o. a H s.r.o. deklarované v podaných přiznáních k dani z přidané hodnoty jsou pouze formálně vykázány pro účely daně z přidané hodnoty a k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky nedošlo. Na žádost RK se dne 2. 3. 2016 stal jediným členem statutárního orgánu slovenské společnosti R s.r.o., ačkoli od prvopočátku si byl vědom toho, že nikdy nebude aktivně a reálně tuto společnost ovládat, a umožnil za tuto společnost vystavení fiktivních

faktur pro RK, i když byl přinejmenším srozuměn s tím, že veškeré obchody mezi společnostmi ERS s.r.o. a R s.r.o., deklarované v podaných přiznáních k dani z přidané hodnoty jsou pouze vykázány pro účely daně z přidané hodnoty a k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky nedošlo, neboť nejméně věděl, že svým jednáním může způsobit porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn. JN po předchozí vzájemné dohodě s RK tomuto vědomě umožnil zkrácení daně z přidané hodnoty a vylákání výhody na dani z přidané hodnoty, v souvislosti s uplatněním fiktivních faktur od společnosti JG s.r.o., jako dodavatele, ve zdaňovacím období červenec 2016 a srpen 2016 tím, že na žádost RK se dne 11. 5. 2016 stal formálně jediným členem statutárního orgánu společnosti JG s.r.o., ačkoli si byl od prvopočátku vědom toho, že nikdy nebude aktivně a reálně tuto společnost ovládat, a umožnil za tuto společnost vystavení fiktivních faktur pro RK, i když byl přinejmenším srozuměn s tím, že veškeré obchody mezi společnostmi DG s.r.o. a JG s.r.o. deklarované v podaných přiznáních k dani z přidané hodnoty jsou pouze formálně vykázány pro účely daně z přidané hodnoty a k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky nedošlo, neboť nejméně věděl, že svým jednáním může způsobit porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn.

Na základě oznámení Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně, byly policejním orgánem odboru hospodářské kriminality, obvodního ředitelství policie Praha II, zahájeny úkony trestního řízení pro podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ve věci řetězových obchodů v rámci odběratelů a dodavatelů s dodáním zboží do jiného členského státu za zdaňovací období červenec a srpen 2016. V prověřovaném řetězci dodavatelů a odběratelů figurují české společnosti DG s.r.o., ERS s.r.o., JG s.r.o., RS s.r.o., RH s.r.o., a dále slovenské společnosti H s.r.o., R s.r.o. Jediným jednatelem společnosti DG s.r.o. v období červenec a srpen 2016 byl RK. V obchodním rejstříku má společnost zapsán jako předmět podnikání "výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. V rámci přiznání k dani z přidané hodnoty uvádí jako hlavní ekonomickou činnost obchod s motorovými vozidly kromě motocyklů. V podaném přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016 uplatňuje společnost DG s.r.o. nárok na nadměrný odpočet ve výši 599.171,- Kč a za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 501.849,- Kč. V rámci tohoto přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016

uplatňuje mimo jiné i nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 901.584,- Kč, za nákup motorových vozidel, která byla následně dodána do jiného členského státu, konkrétně na Slovensko, přičemž v souladu s ust. § 64 zák. č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty je takové dodání osvobozeno od DPH. Všechna vozidla byla pak dodána slovenské společnosti H s.r.o. Dále daňový subjekt v přiznání k dani z přidané hodnoty v červenci 2016 přiznává pořízení zboží z jiného členského státu, konkrétně se jedná o mléčné výrobky z Polska, které následně prodává tuzemské společnosti ERS s.r.o. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016 mimo jiné daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu za nákup náhradních dílů na motorová vozidla od stejných dodavatelů jako v červenci 2016, přičemž výše odpočtu činí 1.312.317,- Kč. RK ke společnosti a jejím obchodům uvedl, že společnost DG s.r.o. se zabývala nákupem a prodejem osobních automobilů, strojů, potravin, náhradních dílů do automobilů. Rovněž pronajímala pracovní stroje. Dále řešila provizní systém v rámci prodeje vozidel se spřízněnými autobazary, ze kterého plynula společnosti provize za domluvení prodeje. Rok 2016 byl pro společnost méně výnosný, firemní náklady převyšovaly výdělek. Měsíční náklady na chod společnosti byly okolo 500.000,- Kč. Na základě neúnosné finanční situace se RK rozhodl, společnost prodat. Účetnictví společnosti vedla paní NV. Společnost měla několik subdodavatelů jak zahraničních, tak tuzemských. Od června do září 2016 byly tuzemskými subdodavateli společnosti RS s.r.o., JG s.r.o., ERS s.r.o. a dále maloobchodní dodavatelé. Faktické sídlo společnosti bylo na adrese v Praze 2. Obchodovaná vozidla byla uložena v L na dvoře a v přilehlé garáži, a to z důvodu úspory peněz. Vozidla byla rovněž i v bazarech na Zlínsku. K obchodování se společností ERS s.r.o. RK uvedl, že společnost ERS s.r.o. kupovala od společnosti DG s.r.o. mléčné výrobky a zároveň pomáhala financovat nákup sýrů v Polsku. Sýry byly nakoupeny v Polsku a jejich přepravu zajišťovala mlékárna z Polska. Sýry byly z Polska převezeny do pronajatého skladu společnosti DG s.r.o. na Slovensku, Prievidza. Jednatel společnosti ERS s.r.o. byl PK. S ním RK komunikoval asi 2x, za společnost byl jinak pověřen jednat pan KO. Společnost ERS s.r.o. prodávala naopak společnosti DG s.r.o. náhradní díly na motorová vozidla, které nakupovala od slovenské společnosti R s.r.o., jejímž jednatelem je JK. K obchodům s motorovými vozidly dále RK uvedl, že vozidla nakupoval od společností JG s.r.o., RS s.r.o. a RH s.r.o., což byla dceřiná společnost společnosti DG s.r.o., na kterou byla nakoupena vozidla a následně prodána společnosti DG s.r.o.

Nakoupené vozy a náhradní díly společnost DG s.r.o. prodávala slovenské společnosti H s.r.o. Vozidla byla hrazena převážně v hotovosti, která byla předána pověřené osobě od společnosti JG s.r.o. nebo RS s.r.o. Někdy si hotovost převzal přímo JK. Po převezení vozidel do společnosti H s.r.o. tato vyplatila finanční prostředky, a to převážně po prodeji vozidla. V řetězci dodavatelů a odběratelů bylo dle RK obchodováno z důvodu, že každá společnost měla své kontakty. Společnost RH s.r.o., má být dle sdělení RK, který byl v době od 25. 5. 2016 do 23. 11. 2016 jejím jednatelem, dceřinou společností společnosti DG s.r.o. V přiznání k dani z přidané hodnoty je jako hlavní ekonomická činnost společnosti uveden maloobchod s díly a příslušenstvím pro motorová vozidla, kromě motocyklů. Společnost RH s.r.o. je čtvrtletním plátcem DPH, přičemž za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016 uvádí zdanitelná plnění - dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku ve výši základu daně 2.953.490,- Kč s daní na výstupu 620.233,- Kč. Přijatá zdanitelná plnění ve výši základu daně 2.920.865,- Kč s daní 613.383,- Kč vykazuje v oddíle B3 kontrolních hlášení, tedy bez specifikace dodavatele. V červenci 2016 je jediným odběratelem společnost DG s.r.o., která měla od RH s.r.o. koupit celkem 5 motorových vozidel v celkové hodnotě 1.709.488,- Kč včetně daně z přidané hodnoty. Jediným odběratelem je společnost DG s.r.o. Nákup motorových vozidel je v rámci kontrolních hlášení vykázán v oddíle B3, tedy jako přijatá zdanitelná plnění s hodnotou do 10 tis. Kč, bez specifikace dodavatele. Společnost JG s.r.o., má jako předmět podnikání v obchodním rejstříku uveden pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a dále výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. V období od 11. 5. 2016 do 20. 10. 2016 byl jediným jednatelem společnosti JN. Za zdaňovací období červenec 2016 podal za společnost přiznání k dani z přidané hodnoty, v rámci kterého, deklaruje, jako hlavní ekonomickou činností maloobchod s díly a příslušenstvím pro motorová vozidla kromě motocyklů. V tomto daňovém přiznání uvádí zdanitelná plnění - dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku ve výši základu daně 1.486.970,- Kč s daní na výstupu 312.264,- Kč. Zároveň uplatňuje nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 303.112,- Kč. Vlastní daňovou povinnost pak vyčíslil na 9.152,- Kč. Jediným odběratelem je společnost DG s.r.o. Z daňového přiznání ani z kontrolního hlášení za předmětné období nelze zjistit dodavatele společnosti JG s.r.o., protože všechna přijatá plnění ve výši 1.443.392,- Kč a daň ve výši 303.112,- Kč jsou uvedena v oddíle B3 kontrolního hlášení, kde se vykazují přijatá

zdanitelná plnění s hodnotou do 10.000,- Kč bez identifikace dodavatele. JN, k věci uvedl, že jednatelem se stal na základě nabídky jeho kamaráda JK, který mu řekl, že má možnost přes svého známého RK obchodovat s auty a náhradními díly. Za tímto účelem společně s JK sehnal přes internet společnost JG s.r.o. prostřednictvím společnosti, která se zabývá nákupem a prodejem firem. Účetnictví společnosti JG s.r.o. měla vést účetní Jana, ke které JN neví vůbec žádné další informace. Obchodní činnost spočívala v tom, že JN od svého známého Martina z Prahy, žádné bližší údaje k němu neví, nakupoval auta a díly na společnost JG s.r.o. a ty společnosti DG s.r.o. Za to měl "určitou provizi", např. kolem 5 tisíc za jeden prodej, kterou mu vyplácel RK. Obchody měly probíhat tak, že JN sehnal od Martina nějaké auto, RK pro něj někoho poslal a auto si odvezl. Faktury byly posílány od Martina na společnost JG s.r.o. a ze společnosti JG společnosti DG s.r.o. JN doslova uvádí, že faktury vůbec neviděl, byly vždycky už nachystané od té účetní přímo u Martina a vyzvedávali je lidé od RK. Úhrady faktur byly prováděny v hotovosti, peníze předávali lidé od RK přímo při odběru aut. JN nic nehradil, pouze dostával provizi od RK. V červenci 2016 měla společnost JG s.r.o. prodat společnosti DG s.r.o. celkem 4 motorová vozidla. Dle shromážděných dokumentů se mělo jednat o vozidla BMW X3 2,0D, r. v. 2011, Renault Scenic 1,6DCi 96kW, r. v. 2013, Jeep Grand Cherokee 3,0D 184 kW, r. v. 2014, Mini Cooper Countryman, r. v. 2015. Společnost JG s.r.o. měla tato vozidla nakoupit za celkovou částku 1.746.504,- Kč včetně DPH a prodat je společnosti DG s.r.o. za celkovou částku 1.799.234,- Kč včetně DPH. Po zaplacení daně, kterou si společnost JG za zdaňovací období červenec 2016 stanovila ve výši 9.152,- Kč, by při teoretické úvaze, že k obchodům došlo tak, jak jsou deklarovány, představoval čistý zisk pro JG s.r.o. - potažmo pro JN, částku ve výši 43.578,- Kč. Ze všech shromážděných důkazů je zcela zřejmé, že společnost JG s.r.o. rozhodně nevykonávala obchodní činnost, která je deklarována v rámci přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016. JN svou roli v obchodech popisuje spíše jen jako jakéhosi prostředníka, který dostane odměnu za tip, nikoli jako obchodníka, který má kontrolu nad svou společností. JN za společnost nevystavoval žádné daňové doklady, neměl o nich žádný přehled, neřešil finanční stránku věci, žádným způsobem neovlivňoval finanční toky. Na fakturách společnost JG s.r.o. uvádí jako bankovní spojení účet vedený u Fio banky. JN nikdy neměl k tomuto účtu dispoziční právo, účet je stále veden pod starším názvem společnosti a dle vyžádaných informací od příslušné banky, byl v inkriminované době stále ovládán bývalou jednatelkou

(KL, SK) pro soukromé účely. V neposlední řadě je pak na místě zdůraznit naprostou absenci jakékoli povědomosti JN k dalším osobám, které se k činnosti společnosti JG s.r.o. vážou, zejména účetní, dodavatel vozidel, místo či místa, kde byla vozidla předávána. Společnost RS s.r.o., má jako předmět podnikání v obchodním rejstříku uvedenu výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. V období od 6. 5. 2016 do 20. 10. 2016 byl jediným jednatelem JK. Za zdaňovací období červenec 2016 podal za společnost přiznání k dani z přidané hodnoty, v rámci kterého, uvádí jako hlavní ekonomickou činnost maloobchod s díly a příslušenstvím pro motorová vozidla, kromě motocyklů. V tomto daňovém přiznání udává zdanitelná plnění - dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku ve výši základu daně 1.398250,- Kč s daní na výstupu 293.633,- Kč. Zároveň uplatňuje nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátek ve výši 280.327,- Kč. Vlastní daňová povinnost činná 13306,- Kč. Jediným odběratelem je společnost DG s.r.o. Z daňového přiznání ani z kontrolního hlášení za předmětné období nelze zjistit dodavatele společnosti RS s.r.o., protože všechna přijatá plnění ve výši 1.334.892,- Kč s daní 280.327,- Kč jsou uvedena v oddíle B3 kontrolního hlášení, kde se vykazují přijatá zdanitelná plnění s hodnotou do 10.000,- Kč bez identifikace dodavatele. Společnost RS s.r.o. má pro účely DPH a dále i na fakturách, uveden bankovní účet vedený u České spořitelny. K tomuto účtu neměl JK nikdy dispoziční právo. Od února 2016 neproběhla na účtu žádná finanční transakce. Předchozí jednatel společnosti, RŠ k prodeji obchodního podílu společnosti uvedl, že společnost založil pod názvem VB s.r.o., protože chtěl začít podnikat. Společnost se měla zabývat administrativní činností, ale společnosti se moc nedařilo, a proto se rozhodl ji prodat. Prodej uskutečnil přes svého známého JM, který je jednatelem firmy PF s.r.o. Ten sehnal kupce a zařídil veškeré náležitosti spojené s převodem. V rámci podání vysvětlení RŠ předložil policejnímu orgánu notářské zápisy vztahující se k prodeji obchodního podílu společnosti a dále lísteček, který mu předal JM, a na kterém je uvedeno jméno RK a telefonní číslo, přičemž se má jednat o kontaktní osobu ke společnosti RS s.r.o. (dříve VB). JK byl v červenci 2016 rovněž jednatelem slovenských společností H s.r.o. a R s.r.o., JK ke společnostem uvedl, že první společnost, kterou koupil, byla R s.r.o. Tu koupil proto, že chtěl zkusit podnikat. O společnosti mu řekl jeho známý Radek, jehož příjmení nezná. Společnost se zabývala prodejem sýrů a mléčných výrobků. Převod společnosti zařizovali nějací prostředníci, ke kterým JK nedokázal nic uvést. Společnost později prodal, protože



se prodej sýrů nevyplatil. Účetnictví společnosti vedla starší paní účetní, kterou zná JK pouze pod jménem Luba. S účetní jednali prostředníci, kteří zařizovali převod společnosti, a také s ní jednal RK. JK jezdil na Slovensko průměrně jednou do měsíce, když mu někdo zavolal, že má přijet. Společnost měla dva zaměstnance, kteří pracovali na dohodu o provedení práce. JK k těmto osobám ví pouze jejich jméno. Odměna jim byla vyplácena v hotovosti lidmi, kteří mu je doporučili. Nákup a prodej sýrů probíhal tak, že JK nakupoval sýry od společnosti ERS s.r.o. a prodával koncovým zákazníkům, a to přímo ve skladu firmy na Slovensku. Za společnost ERS s.r.o. jednal s PK. S ním se JK domluvil na zajištění dodávky sýrů od polského dodavatele. Sýry byly dováženy přímo z Polska do slovenského skladu. Faktury vystavoval PK za společnost ERS s.r.o. a vozil je do skladu, kde si je JK hromadně vyzvedával a předával je účetní. Platby měly probíhat bankovním převodem z účtu společnosti R s.r.o. Ke společnosti H s.r.o. JK uvedl, že ji koupil v té samé době jako společnost R s.r.o. a okolnosti nákupu jsou v podstatě shodné. H s.r.o. byla společnost, která se zabývala nákupem a prodejem vozů a náhradních dílů. Když byla JK tato společnost nabídnuta, měl o ni jako automechanik zájem, ale neměl dostatek financí na nákupy aut. Financování nákupu tedy zajišťoval jeho známý RK. Společnost H s.r.o. měla sídlo na Slovensku, kde byla kancelář a před ní bylo místo, kde stála auta. Tam měl RK domluveného nějakého známého, který když přišel nějaký zájemce o auto, tak s ním jednal. Blíže k obchodovaným vozidlům JK sdělil, že vozidla prodávaná na Slovensku, nakupovali v Česku na společnost RS s.r.o. od člověka z Prahy, který má někde v Praze autobazar, přičemž tento vždy zavolal, že má nějaké auto na prodej a JK nebo někdo od RK pro něj pak jeli a dovezli ho na firmu H s.r.o. na Slovensko. Jednalo se o ojetá dražší vozidla. Když se pak vozidlo na Slovensku prodalo, peníze v hotovosti převzal známý RK a předal je buď JK, nebo přímo RK, jednalo se o RK peníze, protože on nákup aut financoval. JK měl po roce z tohoto prodeje dostat nějaké provize, ale k tomu nakonec nedošlo, protože firma skončila. Vždy, když se nějaké auto prodalo, RK zaplatil fakturu a tu dal JK do účetnictví. Na dotaz, proč nákup a prodej vozidel probíhal tímto způsobem a neprodávala je tedy přímo společnost DG s.r.o., která je překupovala od společnosti RS s.r.o., JK sdělil, že on měl kontakty na ty autobazary v Praze a mohl ta auta sehnat, takže z toho chtěl taky mít nějaký prospěch. Vzhledem k pochybnostem policejního orgánu o faktickém průběhu deklarovaných obchodů s motorovými vozidly byl JK vyzván, aby za součinnosti policejního orgánu označil autobazar, kde byla vozidla společností RS s.r.o.

nakupována, a aby blíže objasnil celý princip obchodů. JK sdělil, že není schopen označit autobazar, kde vozidla kupoval, jeho umístění si nepamatuje. Vozidla nebyla vždy předávána v autobazaru. Po domluvě je bylo možné převzít kdekoli v Praze nebo blízkém okolí. Proč byly nákupy vozidel v kontrolním hlášení vykazovány v oddílu B3, JK neví, to vykazovala účetní. Dále uvedl, že v autobazaru by mu rozhodně vozidlo na fakturu neprodali. Běžně se vozidla platí v hotovosti. Hotovost na vozidla pocházela z firemních prostředků, které byly i na účtu společnosti RS. Na některá vozidla si musel půjčit od fyzických osob, ale od koho jmenovitě neví. Půjčky byly maximálně do 60 tis. Kč. JK se dále vyjádřil ke společnosti RS s.r.o., kterou koupil v květnu 2016. Společnost koupil proto, že přes známého z autobazaru sehnal dalšího člověka, který mu mohl prodat dovezená auta, ale nechtěl spolupracovat se slovenskou společností. I nákupy vozidle společností RS s.r.o. financoval RK a peníze za prodej byly předávány v hotovosti RK. Ten vystavoval i všechny faktury. V červenci 2016 měla společnost RS s.r.o. prodat společnosti DG s.r.o. 3 motorová vozidla. Společnost RS s.r.o. měla tato vozidla nakoupit za celkovou částku 1.615.219,- Kč včetně DPH a prodat je společnosti DG s.r.o. za částku 1.691.883,- Kč včetně DPH. Po zaplacení daně, kterou si společnost RS s.r.o. za zdaňovací období červenec 2016 stanovila ve výši 13.306,- Kč, by při teoretické úvaze, že k deklarováným obchodům skutečně došlo, představoval by zisk z obchodu pro společnost RS s.r.o. částku ve výši 63.358,- Kč. JK ovšem uvedl, že měl dostat jakousi provizi, kterou nakonec ani nedostal. Stejně jako u společnosti JG s.r.o. nedává celá deklarovaná obchodní činnosti společnosti RS s.r.o. žádný smysl. JK, stejně jako JN, evidentně společnost RS s.r.o. neovládal, obchody ani finanční toky jednoznačně nebyly uskutečňeny tak, jak jsou deklarovány v rámci přiznání k dani z přidané hodnoty.

Společnost ERS s.r.o., v rámci přiznání k dani z přidaného hodnoty uvádí jako svou hlavní ekonomickou činnost obchod s díly a příslušenstvím pro motorová vozidla, kromě motocyklů. V období od 7. 2. 2014 do 20. 1. 2017 byl jediným jednatelem společnosti PK. V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016 uvádí pořízení zboží z jiného členského státu v základu daně 1.972.168,- Kč s daní na výstupu 414.155,- Kč, jedná se konkrétně o nákup náhradních dílů k motorovým vozidlům od slovenské společnosti R. s.r.o. Dále dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě 3.411.358,- Kč, což je konkrétně prodej sýrů rovněž společnosti R s.r.o. Společnost ERS s.r.o., v tomto přiznání k dani z přidané hodnoty zároveň uplatňuje nárok na odpočet daně, a to za nákup

sýrů od společnosti DG s.r.o. v základu daně 3.688.913,- Kč, s daní na vstupu 553.337,- Kč a odpočet daně ve výši 414.155,- Kč ze zboží pořízeného z jiného členského státu. Společnost ERS s.r.o. pak uplatňuje nárok na nadměrný odpočet ve výši 136.190,- Kč. Jednatel společnosti PK, slovenské národnosti, uvedl, že asi v roce 2014 jej oslovil neznámý muž, zda si nechce vydělat nějaké peníze, a to i 300 EUR za měsíc. Pokud bude souhlasit, ať podepíše nějaké papíry a nemusí se bát, je to kvůli založení firmy, ale vše je čisté. PK s tímto souhlasil, je bezdomovec. O společnosti ERS s.r.o. vůbec nic neví, nikdy ji neovládal, neměl k ní žádné dokumenty. Kvůli společnosti jej ten muž vyhledal ještě jednou, kdy jej odvezl asi do Zlína, a to proto, aby byla společnost přepsána na jinou osobu. PK je rovněž uveden jako odpovědná osoba, která podávala přiznání k dani z přidané hodnoty za společnosti H s.r.o. Skutečnost, že je PK osoba sociálně slabá, žijící na ulici potvrdil i policejní orgán odboru kriminální policie, Okresního ředitelství PZ v Bratislavě IV. PK se rovněž před započítáním výsledku prokázal průkazem fyzické osoby s těžkým zdravotním postižením vystaveným v březnu 2016 s poznámkou nevidící. Společnost DG s.r.o. ve zdaňovacím období červenec 2016 deklaruje nákup a následný prodej na Slovensko celkem dvanácti motorových vozidel. K těmto vozidlům a jejich údajnému prodeji bylo zjištěno následující. Vozidlo BMW X3 2,0D, r. v. 2011. Dne 8. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi JG (JN) a DG (RK), místo podpisu Praha, stav tachometru při prodeji 54.980 km, cena vozidla 362.480,- Kč bez DPH (včetně DPH 438.601,- Kč). Téhož dne, tedy 8. 7. 2016 je dále uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), místo podpisu Bratislava, stav tachometru při prodeji 155430 km, prodejní cena 367.000,- Kč bez DPH. Společnost JG s.r.o. vykázala nákup vozidla v oddíle B3 kontrolního hlášení tedy bez specifikace dodavatele. Vozidlo je od 4. 4. 2017 registrováno k provozu v Rumunsku. Vozidlo Citroen C5 Kombi HDI Execut, r. v. 2014. Dne 6. 7. 2016 byla vystavena faktura v rámci prodeje mezi společnostmi RH (RK) a DG (RK), na částku 350.600,- Kč bez DPH (včetně DPH 424226,- Kč), stav tachometru 142.600 km. Dne 7. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), místo podpisu Bratislava, stav tachometru 142965 km, cena 355.780,- Kč bez DPH. K vozidlu bylo dále zjištěno, že bylo vyrobeno v červenci 2014, země určení Itálie. Dne 14. 3. 2016 byla v Itálii u tohoto vozidla provedena prohlídka na základě svolávací akce, při které byl zjištěn stav tachometru 133938 km. Dacia Duster 1,5 B 81kW, r. v. 2013. Dne 5. 7. 2016 byla vystavena faktura v rámci prodeje mezi společnostmi RH (JK) a DG (RK),

na částku 203.580,- Kč bez DPH (včetně DPH 246.332,- Kč). Dne 6. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), místo podpisu Bratislava, stav tachometru 63789 km, cena 212.120,- Kč bez DPH. K vozidlu bylo dále zjištěno, že bylo vyrobeno v lednu 2013, místo dodání Itálie. Poslední zjištěná servisní prohlídka vozidla dne 18. 3. 2016 v servisu AUTOSERVICE MARCESE sas, kde byl zaznamenán stav tachometru 84097 km. Vozidlo BMW 318 d Kombi, r. v. 2013. Dne 4. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi RS (JK) a DG (RK), místo podpisu Praha, stav tachometru 182000 km, cena 459.900,- Kč bez DPH (včetně DPH 556.479,- Kč). Dne 5. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), místo podpisu Bratislava, stav tachometru 182500 km, cena 473.880,- Kč bez DPH. K vozidlu bylo dále zjištěno, že dne 14. 11. 2016 mělo být vozidlo prodáno společností RST s.r.o., osobě ZK. Vozidlo Citroen C4 1,6HDI 90 PS, r. v. 2011. Dne 4. 7. 2016 byla vystavena faktura v rámci prodeje mezi společnostmi RH (RK) a DG (RK), na částku 180.600,- bez DPH (včetně DPH 218.526,- Kč). Dne 4. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), s místem podpisu Bratislava, stav tachometru 85650 km, cena 188.100,- Kč bez DPH. Stav tachometru se u vozidla tedy po převozu na Slovensko nezměnil. K vozidlu bylo dále zjištěno, že bylo v roce 2011 vyrobeno pro italský trh. Vozidlo Hyundai ix35 1,7CRDi 2WD, r. v. 2013. Dne 1. 7. 2016 byla vystavena faktura v rámci prodeje mezi společnostmi RH (RK) a DG (RK) na částku 270.300,- Kč bez DPH (včetně DPH 327.063,- Kč), stav tachometru 72.690 km. Dne 2. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), s místem podpisu Bratislava, stav tachometru 72690 km, cena 273.700,- Kč bez DPH. Ani u tohoto vozidla nedošlo po údajném převozu na Slovensko ke změně ujetých kilometrů. Dále bylo zjištěno, že vozidlo bylo vyrobeno pro italský trh, a v Itálii proběhla dne 12. 7. 2017 záruční oprava při stavu 78000 km. Vozidlo Renault Scenic 1,6DCi 96kW, r. v. 2013. Dne 11. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi JG (JN) a DG (RK), s místem podpisu Praha, stav tachometru 189470 km, cena 178.800,- bez DPH (včetně DPH 216.348,- Kč). Dne 8. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), místo podpisu Bratislava, stav tachometru 189845 km, cena 183.300,- Kč bez DPH. Toto vozidlo společnost DG s.r.o. prodává o tři dny dříve, než jej kupuje. Vozidlo bylo vyrobeno pro italský trh a v Itálii dne 9. 2. 2016 proběhla jeho kontrola, při které byl zjištěn stav ujetých km 189.866, tedy více než je deklarováno při údajném obchodu v červenci 2016. Vozidlo

BMW X1 18D 105kW, r. v. 2013. Dne 15. 7. 2016 byla vystavena faktura v rámci prodeje mezi společnostmi RH (RK) a DG (RK) na částku 407.719,- Kč bez DPH (včetně DPH 493.341,- Kč), stav tachometru 142369 km. Dne 16. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), stav tachometru 142.877 km, cena 418.400,- Kč bez DPH. Vozidlo Jeep Grand Cherokee 3,0D 184 kW, r. v. 2014. Dne 15. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi JG (JN) a DG (RK), místo podpisu Praha, stav tachometru 149700 km, cena 550.539,- Kč bez DPH (včetně DPH 666.153,- Kč). Dne 13. 7. 2016 uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), místo podpisu Bratislava, stav tachometru 150620 km, cena 559.010,- Kč bez DPH. Společnost DG s.r.o. prodává vozidlo o dva dny dříve, než jej koupí. Dále je zde třeba upozornit na změnu v počtu ujetých kilometru. Stav tachometru se za "mínus dva dny" zvýšil o 920 km. AUDI A6 Allroad 3,0TDI 180KW, r. v. 2012. Dne 12. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi RS (JK) a DG (RK), s místem podpisu Praha, stav tachometru 163354 km, cena 541.850,- Kč bez DPH (včetně DPH 655.639,- Kč). Dne 12. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), místo podpisu Bratislava, stav tachometru 163923 km, cena 564.750,- Kč bez DPH. Vozidlo AUDI Q3 2,0TDI 103kW, r. v. 2012. Dne 27. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi RS (JK) a DG (RK), místo podpisu Praha, stav tachometru 163.354 km, cena 396.500,- Kč bez DPH (včetně DPH 479.765,- Kč). Dne 27. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva DG (RK) a H (JK), s místem podpisu Bratislava, stav tachometru 163891 km, cena 375.140,- Kč bez DPH. Vozidlo je společností DG s.r.o. prodáváno ve stejný den jeho nákupu, a to se ztrátou 21.360,- Kč. Vozidlo Mini Cooper Countryman, r. v. 2015. Dne 20. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi JG (JN) a DG (RK), s místem podpisu Praha, stav tachometru 137180 km, cena 395.150,- Kč bez DPH (včetně DPH 478.132 Kč). Dne 20. 7. 2016 byla uzavřena kupní smlouva mezi společnostmi DG (RK) a H (JK), s místem podpisu Bratislava, stav tachometru 137622 km, cena 399.788,- Kč bez DPH. Všechny dodavatelské společnosti stojící na začátku řetězce obchodu s motorovými vozidly, tedy společnosti JG s.r.o., RH s.r.o. a RS s.r.o. vykazovaly nákupy výše uvedených vozidel v oddílech B3 kontrolního hlášení, tedy v oddíle pro vykazování plateb do 10.000,- Kč bez specifikace dodavatele. JN a JK uvádějí, že platby za nákup vozidel byly hrazeny nezjištěným subjektům (pražským autobazarům) v hotovosti. Společnosti JG s.r.o. a RS s.r.o., ale tyto nákupy nefinancovaly. Uvedený princip nákupu vozidel je zcela nelogický v

rozporu nejen s právními předpisy týkajícími se zákona o dani z přidané hodnoty, ale rovněž i s předpisy vztahujícími se k platbám v hotovosti. Provedeným dokazováním je nade vší pochybnost prokázáno, že ani jedna z těchto tří společností neměla k deklarováním nákupům vozidel finanční prostředky. Je zcela zřejmé, že obchody mezi společnostmi DG s.r.o. a jejími dodavateli fakticky neproběhly a jsou čistě fiktivně vykázány pro účely úmyslného neoprávněného ovlivňování DPH. Stejně tak následný prodej vozidel slovenské společnosti H s.r.o. je zcela formální. Společnost H s.r.o. nebyla fakticky ovládána JK, platby za vozidla nebyly společností H s.r.o. hrazeny, a i zde je tento obchod vykázán pouze pro účely DPH. RK, jako jednatel společnosti DG s.r.o., ovládal i další společnosti v řetězci, vystavoval veškeré faktury a další daňové doklady nezbytné pro přiznání k dani z přidané hodnoty, což vyplývá zejména z výpovědí JK a JN. Společnost DG s.r.o. v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016 udává nákup vozidel v celkové výši základu daně 4.298.020,- Kč s daní z přidané hodnoty 902.585,- Kč.

#### **4.4.6 Analýza případu Vozidla dle zákonných prostředků užitých ze strany správce daně**

V tomto případě byly použity shodné prostředky jako v případě společnosti AA s.r.o., proto je zde již nebudu podrobně vypisovat. Stěžejním použitým prostředkem bylo uplatnění kontrolního hlášení, na jehož základu došlo k odhalení tohoto protiprávního jednání.

#### **4.4.7 Hlediska detekce řetězového podvodu**

V říjnu 2016 Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně byl v souladu s ustanovením § 17 daňového řádu dožádán Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 2 k provedení a ukončení postupů k odstranění pochybností k řádnému daňovému tvrzení podle ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2016 v rozsahu výzev k odstranění pochybností společností ERS s.r.o., případně k zahájení, provedení a ukončení daňových kontrol na dani z přidané hodnoty podle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu za zdaňovací období červenec 2016. Důvodem dožádání bylo zajištění řešení skutkově totožných kauz v rámci řetězce dodavatelů a odběratelů jednoho správce daně, což je v souladu se zásadou hospodárnosti (ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu). Dalším

důvodem bylo, že statutární orgán subjektu DG s.r.o. a statutární orgány dodavatelů, popř. odběratelů obchodních společností DG s.r.o. i ERS s.r.o. mají bydliště ve Zlínském kraji. Z tohoto důvodu byly správcem daně dotčeným daňovým subjektům zaslány výzvy k odstranění pochybností, na jejichž základě měly prokázat především nárok na odpočet daně a osvobozená zdanitelná plnění. Z předložených dokladů správce daně zjistil, že obchodní společnosti se zabývají nákupem a prodejem mléčných výrobků – sýrů, náhradních dílů na automobily, automobilů. Obchodní společnosti jsou téměř ve všech svých aktivitách propojeny, a to jak v dodavatelských, tak v odběratelských vztazích.

Případ byl ze strany správce daně detekován v poměrně krátké době, a to v říjnu 2016, neboť správce daně vycházel především z řádných daňových přiznání podaných za měsíce červenec a srpen 2016. Je to dáno tím, že společnosti stojící na počátku řetězce vykazovaly veškerá přijatá plnění do oddílu B3 kontrolního hlášení, tedy bez specifikace dodavatele, přičemž do tohoto oddílu primárně spadají platby do 10000,- Kč. Protože se jednalo o obchod s vozidly, jejichž hodnota při dalších prodejkách byla v řádech statisíců, jeví se prvotní (takto vykázaný) vstup značně podezřelý. Po podaných kontrolních hlášeních a jejich spárování s daňovými přiznáními správce daně provedenou analýzou došel ke zjištění úniku DPH, přičemž identifikoval chybějící společnosti neodvádějící DPH<sup>44</sup> při dovozu z JČS a následně při prodeji v ČR. V průběhu odstranění pochybností a daňovou kontrolou správce daně zjistil, že žádný z daňových subjektů není schopen doložit původ obchodovaných vozidel. Ze souhrnného hlášení<sup>45</sup> správce daně zjistil, že daňový subjekt vykázal dodání zboží do jiného členského státu dle ustanovení § 13 odst. 2 ZDPH, na základě čehož bylo ze strany daňových subjektů uplatněno osvobození při dodání zboží do jiného členského státu v souladu s ustanovením § 64 odst. 1 ZDPH, tj. že zboží bylo dodáno osobě registrované v jiném členském státě, bylo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Správce daně také zjistil vzájemnou personální a kapitálovou propojenost daňových subjektů. Rovněž bylo zjištěno, že sídla daňových subjektů uváděná ve veřejném rejstříku jsou pouze virtuální (fiktivní). V průběhu řízení nebyl daňový subjekt schopen doložit žádné dokumenty, které správce

---

<sup>44</sup> Daň z přidané hodnoty.

<sup>45</sup> Základní princip DPH v rámci EU – zdanění v místě spotřeby. Což zpravidla znamená ve státě příjemce zboží nebo služby. Pokud se místo plnění, zdanění přeneso do členského státu EU, kde není dodavatel usazen a registrován k DPH, pak se povinnost přiznat a zaplatit DPH přenáší na pořizovatele zboží, služby. Problém ovšem je, jak tyto dva subjekty spárovat a odhalit pro účely kontroly správci daně. A právě za tímto účelem bylo vymyšleno tzv. souhrnné hlášení.

daně vyžadoval. Následnými postupy byl ze strany správce daně rozkryt řetězec společností zapojených do podvodu. V prosinci 2016 podal finanční úřad trestní oznámení pro podezření z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 trestního zákoníku. Na základě podání finančního úřadu si policejní orgán vyžádal ještě doplnění podání a po jeho obdržení a vyhodnocení zahájil úkony trestního řízení podle ustanovení § 158 odst. 3 trestního řádu, neboť dospěl k závěru, že jednáním daňových subjektů mohlo dojít k protiprávnímu jednání. V rámci prověřování byly policejním orgánem vyžádány potřebné dokumenty, jako výpisy z bankovních účtů, analýza finančních toků, výsledky prověřovaných osob, svědků a další úkony, které souvisely s prověřovanou věcí.

V tomto případě je znázorněn princip řetězového obchodu, kdy podvodná společnost DG s.r.o. vykazovala zdánlivou obvyklou aktivitu – prodej (dodání) zboží slovenské společnosti H s.r.o. do jiného státu Evropské unie (zde na Slovensko), přičemž tato je v České republice osvobozena od daně, při zachování daňového odpočtu. V souladu s pravidly DPH v Evropské unii by příslušnou DPH měla zaplatit slovenská společnost. Aby došlo k uzavření podvodného řetězce, tak slovenská společnost vykáže na oko aktivitu v podobě prodeje (dodání) zboží české společnosti. Z pohledu slovenské společnosti je toto opět od daně osvobozeným dodáním zboží do jiného členské státu, a tudíž českou DPH by měl zaplatit pořizovatel, k čemuž nedojde. Výsledkem je okradení českého státního rozpočtu o DPH vyplacenou plátcí DG s.r.o.

Kontrolní hlášení výrazným způsobem přispělo k rozkrytí předmětného protiprávního jednání a k objasnění struktury podvodného řetězce. V případě neexistence institutu kontrolního hlášení je velmi pravděpodobné, že by k rozkrytí této činnosti nedošlo, neboť by nebylo možné spárovat prvotní výstup s následnými vstupy. Toto by se podařilo v případě, že by si správce daně vyžádal účetnictví daňových subjektů. Společnosti vykazovaly činnost, byť fiktivní a plnily si daňové povinnosti, které vykazovaly v minimální výši.

#### **4.5 Statistické ukazatele výběru DPH – mezera VAT GAP**

Mezera DPH se používá k odhadu výše daňových úniků. Jedná se o odhadovaný rozdíl mezi teoretickou částkou daňové povinnosti a skutečně vybranou částkou DPH. Jako skutečně vybraná daň se rozumí daň, která je správcem daně vybrána k danému roku.



Teoretická částka představuje výši daně, která by měla být vybrána v případě, že by si všechny daňové subjekty plnily své daňové povinnosti, tudíž by poctivě přiznávaly své příjmy a uváděly pravdivě veškeré uskutečněné transakce. Teoretickou daňovou povinnost tvoří násobek teoretického základu daně, který je odhadován na základě makroekonomických přístupů zjištěných z národních účtů a průměrné sazby daně. V případě, že dojde ke skutečnosti, kdy teoretický výnos DPH je vyšší než skutečný výnos DPH, jedná se o výskyt mezery DPH. Hodnotu mezery DPH je možné uvádět jak v absolutním, tak v relativním vyjádření. Výše uvedený výpočet mezery DPH, jako rozdíl mezi teoretickou a skutečnou daňovou povinností, představuje hodnotu mezery DPH v absolutním vyjádření. Pokud bychom chtěli získat hodnotu tohoto ukazatele v relativním vyjádření, vypočítala by se jako podíl mezery DPH v absolutním vyjádření a teoretické daňové povinnosti.

Metody odhadů mezery DPH Daňová mezera je z důvodu možnosti časového a prostorového srovnání většinou vyjádřena nejen v absolutní výši, ale i relativně jako:

$$MEZ_{DPH} = \frac{DP_{\text{Teoretická}} - DPH_{\text{Inkaso}}}{DP_{\text{Teoretická}}}$$

Kde:  $MEZ_{DPH}$  = mezera DPH,

$DP_{\text{Teoretická}}$  = teoretická DPH odhadnutá z národních účtů,

$DPH_{\text{Inkaso}}$  = skutečné výnosy DPH.

Při výpočtu se vychází z makroekonomických dat a teoretická daňová povinnost je odvozena z národních účtů. Tento postup předpokládá, že národní účty jsou doplněny o odhad stínové ekonomiky, jež by za standardních okolností podléhala DPH. Ve skutečnosti však nebyla vykázána v daňových přiznáních a DPH z ní odvedena nebyla.

V níže uvedené tabulce č. 1 jsou přehledně uvedena makroekonomická data, ze kterých se vychází při výpočtu daňové mezery.

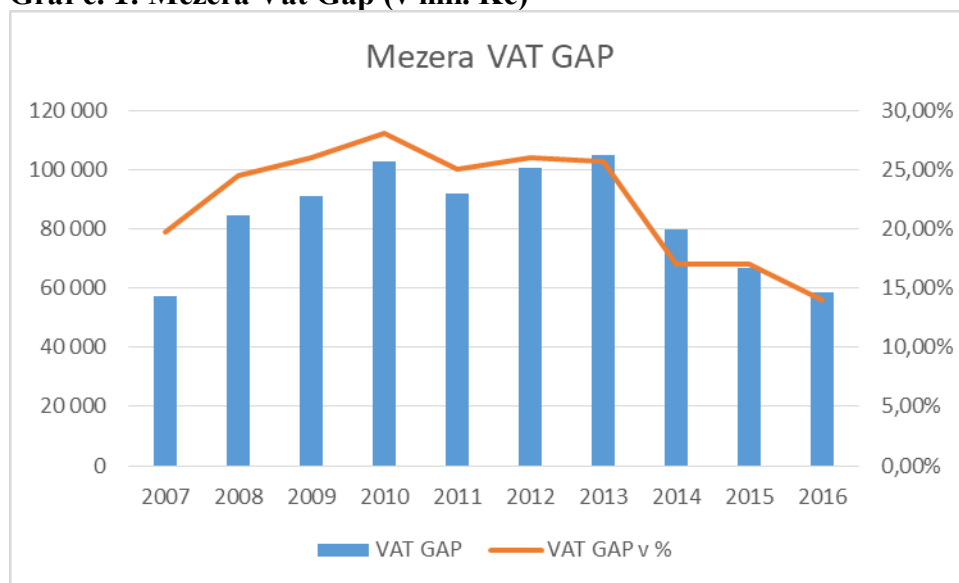
**Tabulka č. 1: Výpočet mezery Vat Gap za období od 2007 do 2013 (v mil. Kč)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
HDP	3 831 819	4 015 346	3 921 827	3 953 651	4 022 410	4 047 675	4 086 260
Teoretický základ daně	2 214 260	2 280 238	2 335 103	2 315 458	2 288 888	2 202 449	2 176 564
Průměrná sazba DPH	13,07 %	15,13 %	14,97 %	15,82 %	16,10 %	17,56 %	18,78 %
Teoretický výběr daně	289 404	345 000	349 565	366 306	368 512	386 750	408 759
Skutečně vybráno	232 288	260 366	258 628	263 457	276 533	286 116	303 823
VAT GAP	57 116	84 623	90 937	102 849	91 978	100 634	104 936
VAT GAP v %	19,70 %	24,50 %	26 %	28,10 %	25,00 %	26,00 %	25,70 %

Zdroj: NKÚ, vlastní zpracování

Níže uvedený graf č. 1 vyjadřuje grafické znázornění daňové mezery za období od roku 2007 do roku 2016. Zde je dobře viditelné, že v roce 2016 tato mezera klesá k úrovni roku 2007.

**Graf č. 1: Mezera Vat Gap (v mil. Kč)**



Zdroj: NKÚ, vlastní zpracování

**Tabulka č. 2: Mezera Vat Gap za období od 2007 do 2016 (v mil. Kč)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
VAT GAP	57 116	84 623	90 937	102 849	91 978	100 634	104 936	80 000	66 700	58 500
VAT GAP v %	19,70 %	24,50 %	26 %	28,10 %	25,00 %	26,00 %	25,70 %	17 %	17 %	14 %

Zdroj: NKÚ, vlastní zpracování

Dle sdělení ministryně financí Aleny Schillerové: „*Od roku 2012 poklesla mezera ve výběru DPH o šest procentních bodů, přičemž lepšího výsledku dosáhlo pouze šest zemí. A na rozdíl od řady dalších členských států EU jsme se navíc v tomto ukazateli během období 2012–2016 setrvale zlepšovali.*“<sup>46</sup>

Toto potvrzuje i výše zpracovaný graf spolu s tabulkami, ze kterých je zřejmé, že opravdu dochází ke zlepšení ve výběru DPH a na tomto základě i k poklesu mezery DPH. Jak je patrné z výše uvedené grafiky, tak největší mezera na DPH byla v období roků 2010, 2012 a 2013. Je možné, že jako jedna z příčin snížení této mezery je systém širšího použití metody přenesené daňové působnosti – reverse charge.<sup>47</sup> Použití této metody dává velký smysl obzvláště v této době, kdy finanční správy mají k dispozici moderní technologie. Širší metoda přenesené daňové působnosti by doplnila již zavedené nástroje, zvláště kontrolní hlášení.

Na základě uvedených dat nelze v současné době určit jaký podíl a vliv má na snižování daňové mezery za rok 2016 kontrolní hlášení. Je to z toho důvodu, že účinnost kontrolního hlášení je datována od 1. 1. 2016 a jeden rok je velmi krátká doba na takovoto závěry.

#### **4.5.1 Faktory daňové mezery**

Mezi faktory daňové mezery patří:

- nelegální stínová ekonomika,
- podnikatelé úmyslně zkreslující údaje,
- neodhalené daňové úniky a podvody,
- rozdíly mezi statistickými a daňovými výkazy (nezachycené v nezjištěné ekonomice),
- přírůstek nesplacených nedoplatků,
- chyby a omyly v daňových přiznáních.

---

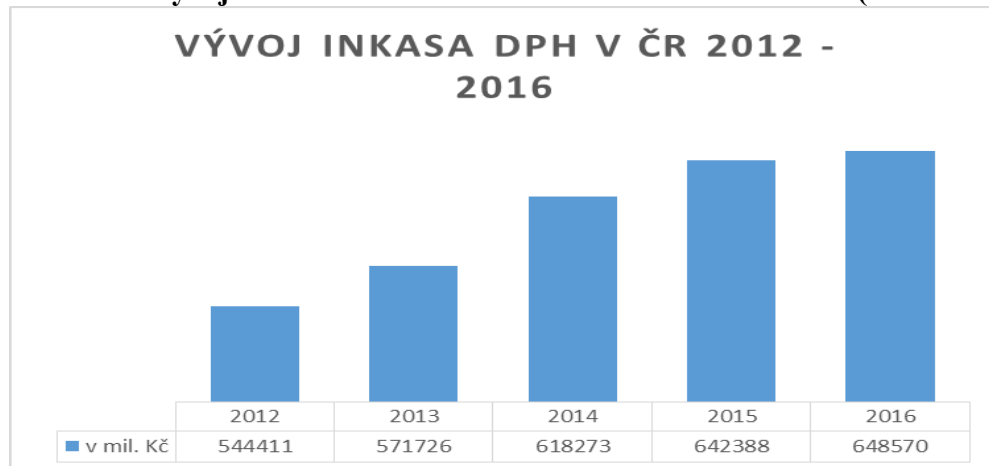
<sup>46</sup> *Společný boj proti daňovým únikům se zintenzivní* [online]. [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/spolecny-boj-proti-danovym-unikum-se-zin-32904>.

<sup>47</sup> Přenesená daňová povinnost - daňový mechanismus, týkající se DPH, povinnost prodávajícího (poskytovatele plnění) přiznat a zaplatit daň na výstupu se přesouvá na kupujícího (příjemce plnění). Obvykle má povinnost přiznat a zaplatit daň prodávající (dodavatel), v některých případech určených legislativou má však tuto povinnost kupující (odběratel). Uplatňuje se ve dvou rovinách – uvnitř EU v zahraničním obchodním styku a v tuzemském obchodním styku.

#### 4.5.2 Statistický přehled výběru DPH

Podle finanční správy činilo navýšení meziročního inkasa DPH v roce 2016 17,9 mld. Kč oproti roku 2015. Zatím je předběžné činit závěry, že toto navýšení je způsobené pouze institutem kontrolního hlášení, ačkoli je možné, že pozitivní vliv tento institut mít mohl, ale na učinění takovýchto závěrů bude potřeba ještě pár let, kdy se teprve projeví, zda k tomuto navýšení došlo vlivem kontrolního hlášení.

**Graf č. 2: Vývoj inkasa DPH v ČR za období od 2012 do 2016 (v mil. Kč)**



*Zdroj: Finanční správa ČR, vlastní zpracování*

#### 4.5.3 Statistický přehled vykázané daňové trestné činnosti v rámci PČR

V níže uvedené tabulce jsou uvedena data od roku 1994 do roku 2018, týkající se trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, které byly v rámci celé Policie České republiky registrovány. Dále je v tabulce uvedena objasněnost, to znamená, kolik činů ze všech registrovaných bylo objasněno a výše způsobené škody.

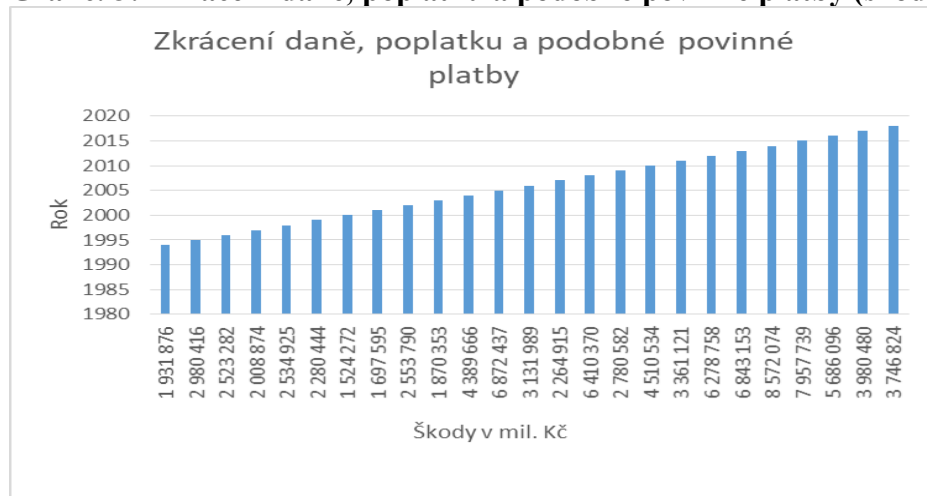
**Tabulka č. 3: Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (v mil. Kč)**

<b>ROK</b>	<b>REGISTROVÁNO TČ</b>	<b>OBJASNĚNO TČ</b>	<b>%</b>	<b>ŠKODY CELKEM v mil. Kč</b>
1994	431	407	94,34	1 931 876
1995	762	732	69,06	2 980 416
1996	772	752	97,41	2 523 282
1997	911	882	96,82	2 008 874
1998	1308	1259	96,25	2 534 925
1999	1361	1312	96,4	2 280 444
2000	1133	1095	96,55	1 524 272
2001	1074	1044	97,21	1 697 595
2002	1271	947	74,51	2 553 790
2003	693	626	90,33	1 870 353
2004	595	533	89,58	4 389 666
2005	602	464	77,08	6 872 437
2006	441	365	82,77	3 131 989
2007	534	322	60,3	2 264 915
2008	725	363	50,07	6 410 370
2009	574	269	46,86	2 780 582
2010	601	284	47,25	4 510 534
2011	704	362	51,42	3 361 121
2012	916	435	47,49	6 278 758
2013	1114	707	63,46	6 843 153
2014	858	435	50,7	8 572 074
2015	1015	478	47,09	7 957 739
2016	1043	541	51,87	5 686 096
2017	1107	490	44,26	3 980 480
2018	1296	472	36,42	3 746 824
<b>Celkem</b>	<b>21841</b>	<b>15576</b>	<b>1782 = ø 71 %</b>	<b>98 710 562</b>

*Zdroj: Policejní prezidium ČR, TSK, vlastní zpracování.*

Graf č. 3 znázorňuje data vycházející z tabulky č. 3, a to ve formě týkající se výše škod za předmětné období. V grafickém znázornění je viditelný stále stoupající trend.

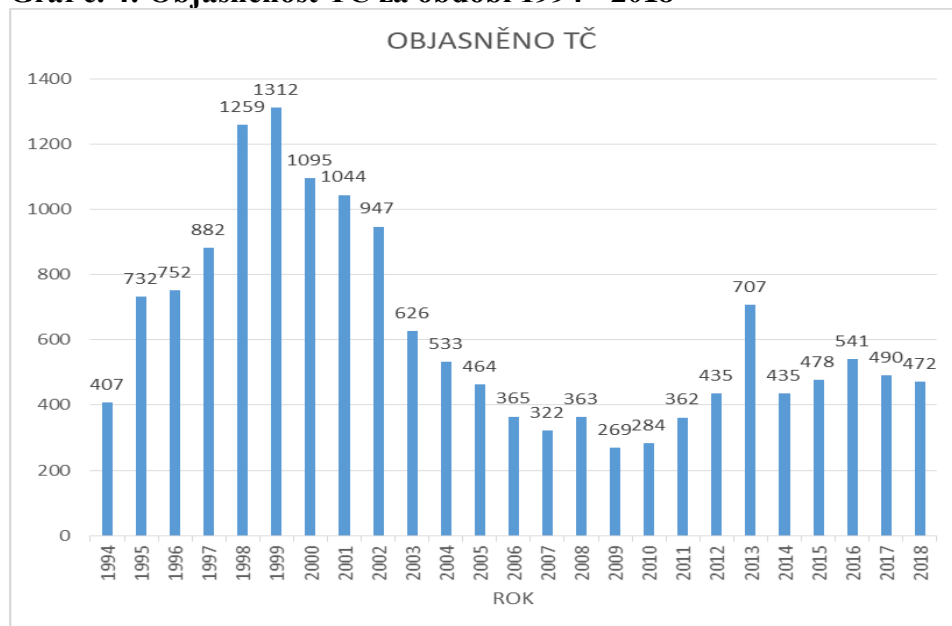
**Graf č. 3: Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (škody v mil. Kč)**



Zdroj: vlastní zpracování

Graf č. 4 znázorňuje data vycházející z tabulky č. 3, a to ve formě týkající se objasňenosti v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Je patrné, že nejvíce se dařilo tyto případy objasňovat v období od roku 1998 do roku 2002. V současné době se objasňenost snižuje, je to dáno tím, že pachatelé jsou vždy o „krok napřed,“ neboť jejich trestná činnost je mnohem sofistikovanější.

**Graf č. 4: Objasňenost TČ za období 1994 - 2018**



Zdroj: vlastní zpracování

## 4.6 Přehled vybrané judikatury

Judikát můžeme rozdělit na širší a užší pojetí, přičemž v širším pojetí to znamená soudní rozhodnutí a v už a užším pojetí hovoříme o rozhodnutí vyššího soudu, které má význam pro další rozhodování obdobných věcí, má tak postavení podobné precedentu, avšak s tím rozdílem, že není závazný pro další rozhodování. Judikaturou je pak označena buď rozhodovací praxe určitého soudu, nebo publikovaná rozhodnutí, které se dotýkají určité dílčí otázky právní normy.

### 4.6.1 Podvody na DPH, podvod v řetězci DPH

Rozsudek Soudního dvora, Spojené věci sp. zn. C-439/04, C-440/04, ze dne 6. 7. 2006.

Právní věta:

Pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 95/7, vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji na základě ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní otázka, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na dani z přidané hodnoty nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.

Rozsudek Soudního dvora, Spojené věci sp. zn. C-354/03, C-355/03, ze dne 12. 1. 2006.

Právní věta:

Plnění, v jejichž rámci osoba povinná k dani usazená v členském státě nakoupí zboží u společností usazených v uvedeném členském státě a opět jej prodá kupujícím usazeným v jiném členském státě, tedy plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná

jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu 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 daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 61/2015, ze dne 10. 11. 2015.

Právní věta:

Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnicí se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 25/2015, ze dne 30. 9. 2015.

Právní věta:

I. K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl a že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl.

II. Při šetření daňových podvodů ohledně DPH musí být účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.



Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 104/2015-33, ze dne 27. 8. 2015.

Právní věta:

I. Pokud je určité jednání označeno orgány finanční správy či správním soudem jako podvodné, nejedná se v žádném případě o autoritativní výrok o shledání naplnění skutkové podstaty trestného činu dle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku, neboť tyto orgány nejsou k takové činnosti příslušnými procesním předpisy povolány.

II. Hlavní účel situace navozené daňovým subjektem je třeba hledat na základě skutečného obsahu jím provedených úkonů. Právní řád nemůže poskytovat ochranu zneužívajícím praktikám, jež nejsou uskutečněny v rámci obvyklých obchodních transakcí, a to ani tehdy, pokud je činnost daňového subjektu v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných předpisů daňového práva.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 130/2014-60, ze dne 25. 6. 2015.

Právní věta:

Závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

I. Pouhá skutečnost, že jedna úřední osoba vystupuje v řízeních týkajících se jednotlivých obchodních partnerů žalobce, nezakládá sama o sobě bez dalších relevantních skutečností důvod podjatosti. Je obvyklé, že jedna úřední osoba se zabývá více případy, a to právě s ohledem na znalost celé transakce.

II. K tomu, aby byl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se daňový subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl a že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl.

#### 4.6.2 Nárok na odpočet DPH

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 25. 11. 2015.

Právní věta:

Příkladem přijetí dostatečných opatření v rámci mezinárodního obchodu může být postup, kdy se dodavatel, předtím, než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti, například právě důkladným prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti či vyžádáním informací o přepravci zboží od dodavatele k příjemci.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 178/2015-47, ze dne 27. 10. 2015.

Právní věta:

I. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.

II. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť se tak stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 204/2014-32, ze dne 17. 12. 2014.

Právní věta:

I. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty má daňový subjekt pouze tehdy, pokud (vedle splnění podmínek stanovených v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) v souladu s § 92 odst. 3-5 daňového řádu bez jakýchkoli pochybností prokáže faktické přijetí zdanitelného plnění v souladu se svými tvrzeními. Nutno přitom podotknout, že zpravidla nepostačí, pokud daňový subjekt pouze předloží bezvadné daňové doklady (faktury či jiné doklady). V případě jistých pochybností je nutno předložené faktury a jiné doklady podložit i dalšími důkazy, které tvrzení z dokladů vyplývajících jednoznačně potvrdí.

II. Bylo povinností stěžovatele v daňovém řízení prokazovat to, co sám tvrdil. Pokud za tímto účelem předložil předmětné stavební deníky, které však stěžovatelova tvrzení

neprokazovaly, pak nejde o porušení stěžovatelova legitimního očekávání, ale o neunesení důkazního břemene.

III. Pokud důkazní břemeno tížilo daňový subjekt, pak nemohou být rozpory ve výpovědích svědků a další nejasnosti ohledně skutkového stavu vykládány v jeho prospěch.

#### **4.6.3 Důkazní břemeno, dokazování**

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 275/2014-37, ze dne 7. 5. 2015.

Právní věta:

I. Prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní v daňovém řízení leží na daňovém subjektu. Daňový subjekt jej unese, pokud správci daně předloží účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

II. Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. C) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. Je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 85/2013-33, ze dne 24. 4. 2014.

Právní věta:

I. Prokazování nároku na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Nárok na odpočet DPH tedy nemůže být uznán, není-li

prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem.

II. Daňový subjekt je povinen prokázat svá tvrzení, tj. je povinen prokázat jejich správnost. Naopak správce daně je povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Povinností správce daně tedy není prokazovat, že údaje uvedené daňovým subjektem jsou správné.

III. Z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá, ze závěrů učiněných soudem.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 14/2010-195, ze dne 30. 7. 2010.

Právní věta:

Důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátcí, který zdanitelné plnění uskutečňuje. Písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží (§ 64 odst. 5 citovaného zákona) je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu.

#### **4.6.4 Osvobození od DPH**

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 41/2014-46, ze dne 4. 9. 2014.

Právní věta:

I. Pro osvobození od DPH v rámci dodání zboží do jiného členského státu není podstatné, zda bylo právo nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele převedeno uvnitř jednoho členského státu, nebo až na území jiného členského státu. Podstatné je, zda v rámci dané obchodní transakce nabyl příjemce právo nakládat se zbožím jako vlastník a zda bylo zboží do jiného členského státu fyzicky přepraveno. II. Jen na základě sjednaných dodacích

doložek nelze usuzovat, kdy skutečně došlo k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník). Dodací doložky Incoterms totiž zásadně neřeší okamžik přechodu takového práva mezi prodávajícím a kupujícím. Jejich cílem je vymezit a standardizovat práva a povinnosti smluvních stran při přepravě zboží.

III. Pojem přepravení je nutné vykládat tak, že v důsledku přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. V případě dodání bez přepravy je místem dodání místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

#### **4.6.5 Daňová kontrola**

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 15/2015-38, ze dne 18. 1. 2016.

Právní věta:

I. Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.

II. Správce daně není při obstarávání důkazních prostředků vázán pouze návrhy daňového subjektu. Naopak z vlastní iniciativy obstarává důkazní prostředky také u jiných daňových subjektů a třetích osob.

## 5 Výsledky a diskuse

Daň z přidané hodnoty je poměrně významným zástupcem podílejícím se na příspěvku do státního rozpočtu. Nevýhodou je, že se jedná o daň komplikovanou, jejíž plnění se často daňové subjekty snaží svou protiprávní činností obejít a tím získat výhodu ve formě vyšších finančních prostředků případně ve formě konkurenční výhody v tržním prostředí.

Tuto výhodu následně uplatňují tím způsobem, že ze získaných finančních prostředků mohou nabízet např. levnější výrobky či služby nabízené v rámci své podnikatelské činnosti než subjekty, které tuto daň odvádí dle nastavených pravidel.

Optimalizaci daňové povinnosti ve své podstatě uplatňují všechny subjekty povinné k dani, přičemž je řada legálních způsobů, které tuto optimalizaci umožňují. Část subjektů povinných k dani se ovšem snaží svou daňovou povinnost snížit nad rámec zákonných možností, nebo získat navíc neoprávněnou výhodu, kterou u daně z přidané hodnoty představuje uplatnění nároku na nadměrný odpočet. V těchto případech již dochází k porušení daňových právních norem, a pokud jsou splněny veškeré další objektivní a subjektivní aspekty, rovněž pak takové jednání přechází do trestněprávní roviny.

Motivaci subjektů povinných k dani je v podstatě možné rozdělit do dvou skupin. První z nich jsou subjekty, které vyvíjí skutečnou ekonomickou činnost a protiprávním jednáním tedy maximálně snižují svou daňovou povinnost. V druhém případě fyzickým osobám, které stojí za zcela fiktivní činností daňového subjektu, nejde o vlastní prosperitu daňového subjektu, ale o vlastní neoprávněné obohacení se. V tomto případě, je fikce celá deklarovaná obchodní činnost takového daňového subjektu, která má jediný účel, a to vylákání nadměrného odpočtu daně.

Daň z přidané hodnoty je pro tento druh nelegální činnosti ideální pro svoji „rychlost“, neboť se vyúčtovává v krátkých časových intervalech. Většina daňových subjektů je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty. V případě vylákávání neoprávněného nadměrného odpočtu, lze daňový subjekt poměrně rychle opustit a obdobnou aktivitu začít provozovat pod jiným daňovým subjektem.

Za účelem skrytí této činnosti, jsou v obou případech, často vytvářeny složité řetězce dodavatelů a odběratelů, aby chybějící daň byla co nejobtížněji zjistitelná. K tomuto pachatele vede zejména zavedení kontrolních hlášení, která bez nutnosti podrobného párování účetních dokladů jednotlivých dodavatelů a odběratelů jasně propojují jednotlivá deklarovaná uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění daňových subjektů. Bohužel čím

sofistikovanější je způsob kontroly a dohledu, tím rafinovanější jsou postupy pachatelů. Zákon vždy zůstává o krok zpět, protože, stejně jako i v jiných rovinách společnosti, reaguje již na vzniklé situace.

O tomto jednoznačně svědčí například uplatňování odpočtu daně na vstupu, který je vykázán v oddíle B3 kontrolního hlášení bez specifikace dodavatele, a to v částkách, které zásadně a mnohonásobně překračují limit 10 tis. Kč, který je pro takové platby zákonem o dani z přidané hodnoty stanoven.

Pro vylákání nadměrného odpočtu často slouží rovněž fiktivní vývoz zboží do zahraničí, přičemž toto buď fakticky vůbec neexistuje, nebo je prodáno v tuzemsku a není z něho odvedena daň. Ke kontrole a minimalizaci tohoto jednání slouží systém souhrnných hlášení. V rámci souhrnných hlášení si pak jednotlivé členské státy Evropské Unie vyměňují a porovnávají vzájemná data uváděná daňovými subjekty.

Je na místě podotknout, že někdy jsou za účelem neoprávněného vylákání nadměrného odpočtu utvořeny tak složité řetězce, a provedeno tolik úkonů k zastření fiktivnosti obchodu, že pokud by taková aktivita byla vyvinuta pro rozvoj a chod normální společnosti, lze předpokládat její pozitivní a ziskový rozvoj.

Rovněž v dané problematice není bez zajímavosti, že podvodům zejména týkajících se daně z přidané hodnoty se v posledních cirká pěti letech „věnují“ osoby, které dříve páchaly jinou trestnou činností, a to zejména prosté podvody a zpronevěry. Je to i tím, že své jednání zaštiťují právnickou osobou, do jejíhož čela nezřídka dosadí zcela nezainteresovanou osobu – tzv. bílého koně, s tím, že si sami podrží naprostou kontrolu nad celou společností. Spoléhají se na to, že v případě rozkrutí protiprávního jednání jsou zbaveni odpovědnosti. Zde je na místě konstatovat, že, přes poměrně rozšířený názor ve společnosti, osobou trestně odpovědnou za daňové trestné činy nemusí být osoba statutárního orgánu. Správce daně jako s odpovědným subjektem jedná s právnickou osobou. Orgány činné v trestním řízení ovšem musejí zjistit i fyzickou osobu, která je odpovědná za jednání právnické osoby, a to nikoli pouze formálně, ale fakticky.

Faktory zásadním způsobem ovlivňující toto protiprávní chování je tedy jednoznačně rychlost zisku, efektivnost a možnost skrytí vlastní osoby.

Deklarace fiktivní ekonomické činnosti v rámci daně z přidané hodnoty má samozřejmě negativní vliv na výběr daní, které nejen, že nejsou odvedeny v příslušné výši, ale navíc jsou neoprávněným nárokováním nadměrného odpočtu snižovány. Rovněž

vyvolávají v obrané reakci státu tvorbu stále složitějších kontrolních mechanismů, které takovému jednání mají zabránit. Tato opatření však nezdídko odrazují řádně fungující daňové subjekty, pro které je administrativní zátěž spojená s chodem společnosti a komunikací se správcem daně již tak složitá a náročná, že podnikatelskou činnost opouští, čímž opět vznikají další potenciální ztráty pro stát.

Nejvíce se na této nekalé činnosti podílí prostřednictvím trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jenž je specifickým druhem podvodu a pod tuto skutkovou podstatu je zařazen právě karuselový podvod, jenž je zařazen mezi největší problém v rámci daňových úniků.

V poslední době je snahou zákonodárců přijmout opatření, která zabrání nebo alespoň ztíží daňovým subjektům takováto jednání, a naopak správci daně a orgánům činným v trestním řízení umožní rychleji toto jednání detekovat, odhalit.

Doporučená opatření proti daňovým únikům:

- znemožnění přesídlování společností do daňových rájů – pokud daňový subjekt vykonává činnost v České republice, měl by zde i odvádět zákonnou daň. Možnost přesídlování do daňových rájů by měla být co nejvíce omezena, případně zakázána,
- znemožnění zakládání virtuálních sídel – daňový subjekt by měl mít sídlo tam, kde působí fyzicky. V dnešní době je umožněno mít tzv. virtuální (fiktivní sídlo), kdy je daňový subjekt těžko zjištělný a kontrolovatelný,
- změna hlášení o dodání zboží z JČS případně z třetích zemí – zavést společný systém, který by byl propojen mezi celní správou a finanční správou, ze kterého by bylo zřejmé, že takový obchod byl uskutečněn,
- plošné reverse charge – jedná se o významný nástroj v boji proti daňovým podvodům. V současné době je tento systém omezen pouze na několik komodit, proto by bylo vhodné rozšířit působnost tohoto systému i na další komodity,
- důsledné dodržování povinnosti zadávání a aktualizování zápisů ve veřejných rejstřících – převážná většina daňových subjektů nerespektuje povinnost provádět a doplňovat včasné zápisy do veřejných rejstřníků, což by nemělo být akceptovatelné,



- znemožnění založení nové společnosti daňovému subjektu, který svým pochybným jednáním přivedl společnost do insolvenčního řízení, případně převedl společnosti na tzv. bílé koně,
- zjednodušení daňových řízení a administrativy s tím související,
- zlepšení informovanosti daňových subjektů, kteří se často ztrácejí v daňových normách a předpisech, což se dá přičítat tomu, že daňové normy jsou stále ještě dosti komplikované,
- zvýšení četnosti daňových kontrol, neboť daňové subjekty většinou spoléhají na to, že ve velkých městech, zejména v Praze se daňové kontrole vyhnou. Je to dáno tím, že je zaregistrováno velké množství daňových subjektů, a tudíž není v silách daňového správce daňovou kontrolu uskutečnit,
- posílit počty správců daně, nebo zajistit spolupráci mezi správci daně, tak aby byla možnost, že ostatní správci daně se mohou zapojit do kontrol daňových subjektů, tam kde není možné zajistit řádné kontroly daňových subjektů,
- uspíšení spolupráce mezi dotčenými orgány v rámci mezinárodních dožádání,
- uspíšení a zjednodušení spolupráce mezi finanční správou, celní správou a policií.

## 6 Závěr

Cílem diplomové práce bylo zpracovat téma fiktivní ekonomické činnosti právnických osob a jejího možného dopadu na DPH, a to zejména z pohledu právního a ekonomického. Dílčími cíli této práce bylo tato jednání analyzovat na konkrétních případech a vyhodnotit faktory, které měly největší vliv na tato konání a na základě toho byla stanovena doporučení vhodná k zamezení této činnosti.

Jako fiktivní ekonomická činnost právnických osob bylo zjištěno, že ponejvíce se jí daňové subjekty dopouštěly v rámci uplatňování fiktivních faktur, neuvedením do daňového přiznání dovozu zboží ze zahraničí a zapojováním do karuselových podvodů.

Daňové subjekty rovněž v průběhu dokladování protiprávní činnosti správcem daně převáděly společnosti na jiné osoby, aby ztížily průběh dokazování a užívaly virtuální sídla.

V případových studiích bylo zkoumáno, zda kontrolní hlášení přispělo k odhalení protiprávní činnosti, přičemž bylo zjištěno, že kontrolní hlášení bylo jedním z hlavních důvodů toho, že podvodné jednání bylo odhaleno. Dále bylo zkoumáno uplatňování zákonných prostředků ze strany správce daně a uveden způsobe použití těchto nástrojů v praxi. Zejména díky uplatnění kontrolního hlášení a zákonných ochranných nástrojů správce daně došlo k včasné detekci protiprávních jednání.

Jako faktory mající největší vliv na daňové úniky se jednoznačně ukázaly rychlost zisku, efektivnost a možnost skrytí vlastní osoby, nadměrné daňové zatížení, právní nejistota, značná složitost daňového systému, neuspokojivá informovanost daňových subjektů, nízká četnost daňových kontrol.

V rámci zpracování diplomové práce bylo zjištěno, že dopady na DPH v rámci fiktivní ekonomické činnosti právnických osob dosahují částky v desítkách miliard, což bylo v práci zachyceno pomocí mezery DPH a rovněž ve statistickém souhrnu případů zkrácení daně, jež byly řešeny Policií České republiky.

Jako vhodná doporučení a opatření k zamezení protiprávního jednání daňových subjektů by bylo příhodné znemožnění přesídlování společností do daňových rájů, znemožnění zakládání virtuálních sídel, změna hlášení o dodání zboží z JČS případně z třetích zemí, plošné reverse charge, důsledné dodržování povinnosti zadávání a aktualizování zápisů ve veřejných rejstřících, znemožnění založení nové společnosti daňovému subjektu, který svým pochybným jednáním společnost přivedl do insolvenčního

řízení, případně převedl na bílého koně, zjednodušení daňových řízení a administrativy s tím související, zlepšení informovanosti daňových subjektů, kteří se často ztrácí v daňových normách a předpisech, zvýšení četnosti daňových kontrol, uspíšení spolupráce mezi dotčenými orgány v rámci mezinárodních dožádání, posílit počty správců daně, uspíšení a zjednodušení spolupráce mezi finanční správou, celní správou a policií.

Pozitivním zjištěním bylo, že v posledních letech dochází k poklesu mezery DPH, což mohlo být zapříčiněno zavedením institutu kontrolního hlášení. Pokud by to tak bylo, tak etablování kontrolního hlášení jako zákonného prostředku k ochraně před protiprávním jednáním daňových subjektů bylo správným krokem pro boj s podvodným jednáním daňových subjektů.

## 7 Seznam použitých zdrojů

### Odborná literatura

Česko. Zákon č. 40/2009 Sb. ze dne 8. ledna 2009, účinný od 1. ledna 2010, Trestní zákoník.

BONĚK, Václav, et al. Lexikon - daňové pojmy. 2001.

DRÁB, O., TRUBAČ, O., ZATLOUKAL, T. 2006. Obrana před daňovou kontrolou. 1. vyd. Praha: ASPI, 358 s. ISBN 80-735-7223-0.

DRÁBOVÁ, Milena, HOLUBOVÁ Olga, TOMÍČEK, Milan, *Zákon o dani z přidané hodnoty, komentář*. Wolters Kluwer. Praha. 2010. ISBN 978-80-7478-741-6.

DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2008-. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-569-7.

*Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.

*Daňové zákony ...: úplná znění platná k 1. 1. 2018*. Praha: Grada Publishing, a.s., Praha, 2018. ISBN 978-80-271-0766-7.

Evropský parlament. *ZPRÁVA o boji proti daňovým podvodům, daňovým únikům a daňovým rájům (2013/2060(INI))*. 2. 5. 2013. (A7-0162/2013), 32 s.

HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 9788073801557.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila, *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3.

MACAFEE, Kerrick. *A glimpse of the hidden economy in the national accounts of the United Kingdom*. 1982.

MIKULECKÁ, M. *Kontrolní hlášení*, Anag, spol. s.r.o., 2016. ISBN 978-80-260-87-23-6.

SCHLOSSBERGER, Otakar, ed. *Poznej svého klienta III: sborník z III. ročníku mezinárodního vědeckého symposia: 17. února 2015 Praha, Česká republika*. Praha: Eupress, 2015. ISBN isbn978-80-7408-123-1.

SCHNEIDER, Friedrich, et al. *Shadow Economies Around the World: What do we Know?* 2004.

SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-223.

ŠEVČÍK, M. *Karuselové podvody*. Leges 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.

ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. 12. Aktualizované vydání. V Praze: 1. VOX, 2014. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6.

VANČUROVÁ, A, LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: 1, VOX. 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., o daňovém řádu, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

Zákon č. 360/2014 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

ŽÁK, Milan. *Velká ekonomická encyklopedie*. 2. rozš. vyd. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-7201-381-5.

## **Internetové zdroje**

*Kontrolní hlášení* [online]. [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KH\\_caste\\_omyly\\_20151112.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/KH_caste_omyly_20151112.pdf)

*Daňové nedoplatky a daňové úniky* [online]. Říjen 2013 [cit. 2019-01-26]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/2722289-Danove-nedoplatky-a-danove-uniky-smilovice-rijen-2013-odbor-25-mf-strategie-danove-politiky-a-spravy.html>

*SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty* [online]. [cit. 2018-12-15]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

*Společný boj proti daňovým únikům se zintenzivní* [online]. [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/spolecny-boj-proti-danovym-unikum-se-zin-32904>