

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

Nástroje Finanční správy proti daňovým únikům

Bc. Monika Bartůňková

© 2022 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Monika Bartůňková

Veřejná správa a regionální rozvoj – c.v. Litoměřice

Název práce

Nástroje Finanční správy proti daňovým únikům

Název anglicky

Financial Administration tools against tax evasion

Cíle práce

Dle současné praxe je problematika související s daňovými úniky velmi často řešena ze strany správce daně, a to především z důvodů toho, aby z jejich strany byly efektivně vybrána správná a úplná výše daných příjmů.

Cílem teoretické části práce bude podat ucelený teoretický přehled a základ související s touto problematikou tak, aby mohla být aplikována praktická část práce.

Cílem praktické části práce si autorka práce stanovila zhodnocení nástrojů Finanční správy, kterými lze proti daňovým únikům bojovat. Tyto nástroje Finanční správy budou zhodnoceny z hlediska jejich efektivnosti, zda naplňují účel, ke kterému byly vytvořeny a jejich dopad na rozpočet České republiky. Na základě zjištěných nedostatků budou ze strany autorky diplomové práce navrženy postupy a doporučení jak danou problematiku zefektivnit.

Metodika

V teoretické části bude provedena literární rešerše jednotlivých nástrojů vycházející zejména ze zpracování legislativních dokumentů, odborné literatury a judikatury. V této části práce budou podrobně popsány jednotlivé nástroje, jejich postupy a cíle s odkazy na příslušnou právní úpravu.

V praktické části budou podrobně popsány aplikace vybraných nástrojů na konkrétních modelových příkladech, kde budou rozebrány jednotlivé kroky správců daně, a to např. v rámci postupů k odstranění pochybností či daňové kontroly. V závěru této práce bude provedena analýza získaných dat, jejich komparace a celkové zhodnocení. V souvislosti s případně zjištěnými nedostatky budou navržena patřičná řešení vedoucí k objektivizaci dané problematiky.

Doporučený rozsah práce

60-80

Klíčová slova

kontrolní hlášení, DPH, správce daně, daňový únik, nespolehlivý plátce, přenesená daňová povinnost, daň z příjmů, zajišťovací příkaz, EET, daňový řád

Doporučené zdroje informací

BENDA, V. PITNER, L. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.4.2019. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7554-220-5.

Daňová judikatura (I. + II. díl) 1. vydání. Bratislava: DonauMedia, s.r.o., 2021. ISBN 978-80-8183-129-4

KOBÍK, J. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-029-4.

Pelc, V. Pelech, P. Daně z příjmů: s komentářem. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-144-4
Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. JUDr. Eva Daniela Cvik, Ph.D. et Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 21. 9. 2021

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 29. 11. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Nástroje Finanční správy proti daňovým únikům" 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 datum odevzdání: 30. 11. 2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala JUDr. Ing. Evě Daniele Cvik, Ph.D. et Ph.D. za odborné vedení, věcné připomínky a čas, který mi věnovala při zpracování práce.

Nástroje Finanční správy proti daňovým únikům

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá nástroji Finanční správy ČR, které využívá k eliminaci daňových úniků, neboť právě problematika daňových úniků je neustále aktuálním tématem, zejména v rámci uměle vytvářených obchodních řetězců, jejichž cílem je vylákání nadměrných odpočtů ze státního rozpočtu. V úvodu této práce je popsán pojem daňový únik a následná jeho klasifikace, zaměřená na oblast daně z přidané hodnoty. Dále v teoretické části této práce jsou podrobně rozebrány jednotlivé nástroje a jejich vymezení, jež slouží k potírání daňových úniků s odkazy na příslušné zákony a judikaturu.

V praktické části této práce jsou v úvodu demonstrovány tři případy obchodních řetězců, u nichž se Finanční správě podařilo jejich zdárné odhalení, a to za použití nástrojů, jako je kontrolní hlášení či zajišťovací příkaz. Dále, jsou v této části práce na modelovém příkladu zaměřeném na daň z přidané hodnoty charakterizovány jednotlivé kroky správců daně s využitím příslušných nástrojů, na jejichž základě se získají data, která se následně analyzují k dalšímu využití.

Klíčová slova: DPH, kontrolní hlášení, neodvedená daň, podvod, daňový únik, plátce, chybějící daň, nespolehlivý plátce.

Financial Administration tools against tax evasion

Abstract

The diploma thesis deals with the tools of the Financial Administration of the Czech Republic which uses them to eliminate tax evasion, because the issue of tax evasion is a constantly present topic, especially within artificially created business chains whose goal is to attract excessive deductions from the state budget. In the introduction of this work, the concept of tax evasion and its subsequent classification, focused on the area of value added tax, is described. Furthermore, in the theoretical part of this thesis, the individual instruments and their definitions, which serve to combat tax evasion, are analyzed in detail with references to relevant laws and jurisprudence.

In the introduction to the practical part of this work, three cases of business chains are demonstrated, which the Financial Administration managed to successfully detect using tools such as a control report or a security order. Furthermore, in this part of the work, on a model example focused on value added tax, the individual steps of tax administrators are characterized with the use of relevant tools, on the basis of which data is obtained, which is subsequently analyzed for further use.

Keywords: value added tax, control report, unpaid tax, fraud, tax evasion, payer, missing tax, taxpayer.

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	11
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika	11
3 Teoretická východiska	12
3.1 Pojem daňový únik.....	12
3.2 Kontrolní hlášení.....	17
3.3 NESPP a NESPO	21
3.3.1 Nespolehlivý plátce neboli NESPP.....	22
3.3.2 Nespolehlivá osoba neboli NESPO	25
3.4 Ručení dle ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty	27
3.4.1 Ručení dle ust. § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.....	27
3.4.2 Ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty..	28
3.4.3 Ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty..	29
3.4.4 Ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm c) zákona o dani z přidané hodnoty ...	29
3.4.5 Ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty....	29
3.4.6 Ručení dle ust. § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.....	30
3.4.7 Ručení dle ust. § 109 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.....	30
3.5 Karuselový podvody	30
3.5.1 Jednotlivé články řetězce	31
3.6 Vědomostní dopis.....	32
3.7 Vědomostní test.....	32
3.8 Zajišťovací příkaz	35
3.9 VIES	38
3.10 Režim přenesené daňové povinnosti.....	40
3.11 Centrální evidence účtů.....	41
3.12 Elektronická evidence tržeb (EET)	43
4 Vlastní práce	48
4.1 Modelový příklad	51
4.1.1 Informace o plátcí/daňovém subjektu.....	52
4.1.2 Daňové přiznání DPH za měsíc březen 2020 vs kontrolní hlášení.....	53
4.1.3 Získání informací z Centrální evidence účtů	56
4.1.4 Zapojení daňového subjektu do obchodních transakcí zasažených chybějící daní 57	
4.1.5 Chybějící daň	59

4.1.6	Detekování nestandardnosti v rámci fakturačního řetězce	61
4.1.7	Příčinná souvislost v chování daňového subjektu s chybějící daní u článků na pozici „missing trader“	63
4.1.8	Informace zjištěné o odběratelích daňového subjektu	64
4.2	Zajišťovací příkaz	65
4.2.1	Kvalifikovaný odhad daně k zajištění za zdaňovací období březen 2020	72
4.2.2	Majetková nedostatečnost, odůvodněná obava o dobytost daně	73
4.2.3	Výkonnost ekonomické činnosti daňového subjektu za rok 2018.....	74
4.2.4	Výkonnost ekonomické činnosti daňového subjektu na základě údajů o výstupech a vstupech v přiznáních k dani z přidané hodnoty	76
4.2.5	Finanční prostředky	76
4.2.6	Riziko plynoucí z účasti na daňovém podvodu	77
4.3	Daňová kontrola	78
4.3.1	Rekapitulace zjištěných skutečností k jednotlivým článkům řetězce	80
4.3.2	Zhodnocení zjištěných skutečností ve vzájemných souvislostech	85
4.3.3	Vědomostní test	91
4.3.4	Vědomostní test – přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu	94
5	Výsledky a diskuse	96
5.1	Dopad zavedených opatření na státní rozpočet	97
6	Závěr.....	100
7	Seznam použitých zdrojů	104
8	Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk.....	109
8.1	Seznam obrázků	109
8.2	Seznam tabulek	109
8.3	Seznam použitých zkratk.....	109

1 Úvod

Co si lze pod pojmem daňový únik představit a jak proti němu bojovat? Toto je stěžejní otázka nejen na mezinárodní úrovni, nýbrž i v celosvětovém měřítku, neboť právě podvody dosahují nových a nových rozměrů. Díky daňovým únikům přichází stát o významné částky peněz, a to převážně na dani z přidané hodnoty, která také tvoří jednu z významných částí příjmu státního rozpočtu. Diplomová práce bude zaměřena na nástroje, které využívá Finanční správa ČR při boji s těmito daňovými úniky, vedoucí k jejich eliminaci, a to se zaměřením na daň z přidané hodnoty. Cílem této práce bude představit jednotlivé nástroje a zhodnotit jejich současnou efektivitu.

V úvodu této práce bude nejprve charakterizován samotný pojem daňový únik, jeho jednotlivé typy, jako např. karuselové podvody, nadhodnocené výnosy či nezaplacení daně. Dále budou rozebrány následky v případě neodvedení daně zaměřené na obchodní řetězec a popsány všechny jeho články včetně vysvětlení, jaký mají v daném řetězci význam.

Vzhledem k tomu, že dopady daňových podvodů jsou dalekosáhlé, je potřeba proti nim bojovat. Finanční správa k boji využívá řadu nástrojů, z nichž některé zde budou podrobně rozebrány na základě metody analýzy, rozvrženy na kapitoly a podkapitoly a následně metodou syntézy budou jejich definice podepřeny příslušnou judikaturou.

Vlastní část práce se zaměřuje modelový příklad obchodního řetězce s chybějící daní, tj. některým z článků řetězce není odvedena daň. Budou zde popsány jednotlivé kroky správců daně s názorným využitím jednotlivých nástrojů v praxi.

Závěr práce je věnován zhodnocení některých současných nástrojů a posouzení jejich efektivnosti, zda naplnily účel, pro který byly vytvořeny, tj. zda naplnily svůj potenciál s boji proti daňovým únikům. Následně zde budou uvedena případná doporučení, jejichž implementace by mohla přispět k zamezování či odhalování daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Dle současné praxe je problematika související s daňovými úniky velmi často řešena ze strany správce daně, a to především z důvodu toho, aby z jejich strany byla efektivně vybrána správná a úplná výše daných příjmů. Cílem teoretické části práce bude podat ucelený teoretický přehled a základ související s touto problematikou tak, aby mohla být aplikována praktická část práce.

Cílem praktické části práce si autorka práce stanovila zhodnocení nástrojů Finanční správy, kterými lze proti daňovým únikům bojovat. Tyto nástroje Finanční správy budou zhodnoceny z hlediska jejich efektivnosti, zda naplňují účel, ke kterému byly vytvořeny a jejich dopad na rozpočet České republiky. Na základě zjištěných nedostatků ze strany autorky diplomové práce budou navrženy případné postupy a doporučení, jak danou problematiku zefektivnit.

2.2 Metodika

V teoretické části bude provedena analýza právních předpisů a literární rešerše jednotlivých nástrojů vycházející zejména ze závazných právních předpisů, odborné literatury a příslušné judikatury. V této části práce budou podrobně popsány jednotlivé nástroje, jejich postupy a cíle s odkazy na příslušnou právní úpravu.

V praktické části budou podrobně popsány aplikace vybraných nástrojů na konkrétním modelovém příkladu obchodního řetězce týkající se daně z přidané hodnoty. Budou zde podrobně rozebrány jednotlivé kroky správců daně, nejprve v rámci vyhledávací činnosti a následně pak v rámci daňové kontroly. V závěru této práce bude provedena analýza získaných dat, jejich komparace a celkové vyhodnocení.

3 Teoretická východiska

3.1 Pojem daňový únik

Pro nesplnění daňových povinností daňovými subjekty jsou používány termíny jako např. daňové úniky, daňové podvody, krácení daně či vyhýbání se daňové povinnosti. Problematika pojmu daňový únik spočívá již v podstatě tohoto pojmu a jeho definici. Termín daňový únik není legislativně definován, není definován relevantní rozhodovací praxí soudů, avšak přesto se jedná o termín hojně používaný v doprovodných dokumentacích legislativního procesu, judikaturou, ale i odbornou veřejností (Sejkora, 2017, s. 68). Obecně lze tedy konstatovat, že je to jednání daňového subjektu na základě, kterého usiluje o zmenšení či úplného potlačení jeho vlastní daňové povinnosti.

Daňové úniky dělíme do dvou skupin:

1. skupina - plátcí, kteří:

- se podílí na daňových únicích, tj. krátí své příjmy a za uskutečněná zdanitelná plnění neuplatňují daň na výstupu,
- přijatá zdanitelná plnění s uplatněným odpočtem daně na vstupu používají pro osobní spotřebu, aniž by odvedli daň na výstupu,
- zvýšenými náklady snižují daňovou povinnost neoprávněně, respektive uplatňují odpočty daně na základě dokladů za zdanitelná plnění, které buď, nepřijali nebo tyto doklady přijali, ale nepoužili je při ekonomické činnosti,
- uplatňují nesprávné sazby daně.

Znakem takovéto skupiny může být skutečnost, že plátcí daně „přežívají“ dodatečné doměření daně, neboť hodnota daně společnosti je většinou vyšší než doměřená daň či existuje majetek, který lze obětovat případné exekuci.

2. skupina plátcí, kteří svou organizovanou činností směřují:

- k získávání daňové výhody
- získávání nadměrných odpočtů
- k neuplatnění daně na výstupu
k nezaplacení daně

Znakem takovéto skupiny plátců je, že při dodatečném vyměření daňové povinnosti je změněna vlastnická struktura společnosti, stávají se tak nekontaktními osobami, likvidují důkazní prostředky pro případnou trestní odpovědnost nebo akceptují dodatečně doměřenou daňovou povinnost s vědomím, že pro neexistující majetek nelze provést úspěšně exekuci a spějí ke zrušení.

Typy daňových úniků

- 1) Karuselové podvody
- 2) Nadhodnocené vývozy
- 3) Zastírání skutečných obchodních případů
- 4) Nezaplacení daně
- 5) Daňové úniky při dovozu a pořízení zboží

Typy daňových úniků dle bodu 1) a 2) lze řešit tak, že správce daně plátcům dokáže, že věděli nebo mohli vědět, že je jejich činnost zasažena podvodem, a to zejména s pomocí orgánů činných v trestním řízení. Lze také předcházet vzniku těmto daňovým únikům u určitých komodit jako je zlato, kovový odpad, emisní povolenky, pokud členský stát zavede přenos daňové povinnosti nebo ručení za daň.

V případě zastírání skutečných obchodních případů probíhá tak, že je poskytnutá služba např. reklama nebo nějaké stavební práce, která je fakticky provedena, ale ne osobou uvedenou na dokladu, a to i přes to, kdy dodavatel i příjemce plnění tvrdí, že služba byla deklarováným způsobem poskytnuta. Takovýto typ daňových podvodů je obtížně řešitelný bez součinnosti orgánů činných v trestním řízení, neboť daňová správa má obvykle omezené prostředky, aby mohla zpochybnit tvrzení těchto plátců, že se plnění uskutečnilo deklarováným způsobem.

U typu 4) V případě nezaplacení daně jde o to, že dodavatel předmětného plnění se úmyslně uvede do stavu, kdy nemůže daňovou povinnost správci daně zaplatit (upřednostnil úhradu smluvní pokuty svému obchodnímu partnerovi a na daňovou povinnost už finanční prostředky nezbyly).

U posledního typu „Daňové úniky při dovozu a pořízení zboží“ se projevuje tak, že dovážené zboží v celním režimu (u odběratele uvedeno na ř. 42 daňového přiznání DPH), kdy je v zemi propuštění osvobozeno od DPH, neboť je deklarováno jeho dodání osobě registrované v jiném členském státě a dochází k následnému dodání v tuzemsku. Hodnota zboží při dovozu je deklarována ve výrazně nižší ceně, než za jakou cenu je prodej zboží v tuzemsku skutečně realizován. Může se také jednat o případ, kdy je pořizováno zboží od osob registrovaných v jiných členských státech plátcí (tzv. bílými koni), kteří fakticky zboží nepořizují nebo deklarují pořízení, ale vzniklé daňové povinnosti nehradí. Po prodeji tohoto zboží je pak neodvedená daň součástí zisku osob podílejících se na podvodném jednání. Charakteristickým znakem je také nižší prodejní cena tohoto zboží.

Co je to vlastně podvod?

Podvodem se rozumí situace, kdy jedním článkem řetězce není odvedena částka získaná jako DPH a další článek řetězce si tuto částku nárokuje za nestandardních okolností. Řetězec může být tvořen dvěma až několika subjekty. Není rozhodující, který článek řetězce neuhradil DPH, nemusí se jednat o přímého obchodního partnera, daň může chybět u předcházejícího nebo následujícího článku řetězce. Daň, ale může chybět i v jiném členském státě.

Identifikace neodvedené daně:

- nepřiznání vybrané daně DPH (nepodáním daňového přiznání)
- vyměření konkrétní DPH, která není uhrazena
- nelze ověřit přiznání a odvedení daně DPH
- nedobrovolná úhrada daně

K identifikaci neodvedené daně je však zapotřebí zabývat se otázkou, zda k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání, neboť k neodvedení daně může dojít v důsledku pouhého podnikatelského selhání, nebo také z jiného omluvitelného důvodu. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku k tomuto vyjádřil, citace: *„Pojmem podvod na DPH se v souladu s judikaturou SDEU označují 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 směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení*

nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spletité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH.“ (NSS, 3Afs 85/2019 – 44, 21). Správce daně se tak musí zabývat vymezením nestandardních okolností dotčených obchodních případů. Musí popsat jednotlivé subjekty zapojené v řetězci včetně jejich rizikových vlastností. Dále musí být zohledněny skutečnosti, o nichž daňový subjekt věděl a skutečnosti, o kterých nemusel mít povědomí. Všechny tyto okolnosti je nutné vypsát a následně je v souhrnu zhodnotit, aby bylo prokázáno, že cílem obchodního řetězce je krácení DPH, a neodvedení daně není jen náhodou v podobě podnikatelského selhání.

Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěnými podklady ve spise u daného subjektu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“ případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat. Přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu, pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplácena, avšak pravděpodobný daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný.

Při konstatování podvodu nese důkazní břemeno správce daně a ten také musí prokázat povědomost daňového subjektu na účasti na podvodu, k čemuž může být i konstatování nestandardního chování. Pokud daňový subjekt obchoduje ještě vedle transakcí zasažených domnělým podvodem i s jinými partnery a praktikuje zde odlišné, méně rizikové

chování, pak je třeba toto vždy dobře popsat a tím poukázat na odlišný postup nestandardnosti v rámci řetězce. Nejvyšší správní soud v rozsudku 3 Afs 85/2019-50 ze dne 28. 04. 2021 konstatoval, že pro účely zjištění, zda existence chybějící daň, nelze vycházet pouze ze skutkového stavu, který byl v době podání řádného daňového přiznání stěžovatelkou, kdy skutečně vyměřená daň v řetězci chyběla. Je třeba přihlídnout ke změně skutkového stavu, jež nastala v průběhu vyměřovacího řízení, a to vyměřením daně u dodavatele stěžovatelky a alespoň částečnou úhradu vyměřené daně, jinými slovy je-li daň uhrazena, zanikl důvod pro konstatování podvodného jednání (NSS 3 Afs 85/2019-50, 2021). Chybějící daň musí být ve spise kontrolovaného plátce/daňového subjektu řádně doložena.

Důkazní řízení u DPH vykazuje specifické odlišnosti, které plynou z povahy výkonu správy této daně v rámci společného systému daně z přidané hodnoty EU i tuzemské právní úpravy, kdy jsou kladeny požadavky na formální správnost daňových dokladů, ale také na prokázání uskutečněného zdanitelného plnění, a to především s ohledem na právo na odpočet daně na vstupu u plátců DPH a na náchylnost celého systému k jeho zneužívání k daňovým podvodům prováděným v některých případech profesionálním způsobem (Kobík, 2016, str. 237).

Podvod není totéž, co zneužití práva. Zneužití práva dle judikatury je jednání, které vědomě a záměrně využívá práva v rozporu s jeho symbolem a účelem. V judikатурní praxi v rámci ČR nemá rozlišování zneužití práva a podvodu na DPH větší význam pro výsledné posouzení kauz. Jde v podstatě o teoretickou otázku. Test u zneužití práva (účel práva), jednání v rozporu s účelem, vědomí a záměr využití rozporu. Je to podobné jako u podvodu na DPH, kdy vědět, vědět mohl a měl.

Odepření nároku na odpočet

Nárok na odpočet DPH nelze odepřít daňovému subjektu, který o své účasti na podvodu DPH nevěděl. Nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračoval rámeček toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Odepření nároku na odpočet DPH představuje výjimky ze základního pravidla. Daňový orgán proto musí dostatečně prokázat

objektivní okolnosti, které umožňují závěr, že osoba povinná k dani věděla či musela vědět, že předmětná plnění uplatňovaná k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem obchodující v řetězci.

V případě, že by pro ověření řádného stanovení daně nebyla možnost konstatování „podvodu na DPH“, staly by se podvody na DPH nepostižitelnými.

3.2 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení bylo zavedeno jako efektivní prostředek detekce daňových úniků a podvodů, a to zejména v oblasti karuselových obchodů (tzv. kolotočových podvodů). Na základě analýz v reálném čase je možné identifikovat organizovaná spojení plátců, neoprávněně čerpají finanční prostředky, a to formou porovnání údajů a následné párování. Jedná se ale také o významný prostředek k detekci fiktivních daňových dokladů (prověřování reálnosti transakcí). Výsledkem by tak mělo být narovnání podnikatelského prostředí, tj. postihnout ty plátce, kteří neoprávněně odčerpávají finanční prostředky ze státního rozpočtu (nepřiznání daně, krácení daně či neoprávněné odpočty).

Ve své podstatě kontrolní hlášení znamená „rozepsání“ určitých zásadních hodnot detekovaných v daňovém přiznání daně z přidané hodnoty.

Povinnost plátce daně z přidané hodnoty podávat kontrolní hlášení byla stanovena novelou zákona o dani z přidané hodnoty, a to zákonem č. 360/2014 Sb. – zveřejněn ve sbírce zákonů 22. 12. 2014 – odložená účinnost od 01. 01. 2016. Kontrolní hlášení je řešeno v ustanoveních § 101c až 101k zákona o dani z přidané hodnoty.

Kontrolní hlášení je daňovým tvrzením (byť se jím netvrdí daň), protože je jedním z podání daňového subjektu, která jsou základem pro správné zjištění a stanovení daně. Získané údaje lze využít při správě daní a také při stanovení výše daně. Povinnost podat kontrolní hlášení je dána ustanovením 101c zákona o dani z přidané hodnoty a vzniká za zdaňovací období po 01. 01. 2016. Povinnost prvního podání tak vznikla 25. 02. 2016 resp. 25. 04. 2016.

Povinnost podat kontrolní hlášení dle ustanovení § 101c zákona o dani z přidané hodnoty je plátce který:

- a) uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu předem dnem uskutečnění ZP (ř. 1, 2 nebo 25 DAP DPH) = poskytovatel;
- b) přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo poskytl úplatu ještě před dnem uskutečnění tohoto plnění, přijetí plnění, u nichž vzniká povinnost přiznat daň v souladu s ust. § 108 odst. 1 písm. b) a c) zákona o dani z přidané hodnoty, nebo uplatňuje-li zároveň i odpočet z těchto plnění v souvisejícím DAP DPH;
- c) ve zvláštním režimu pro investiční zlato:
 - přijal zprostředkovatelskou službu, u které byla uplatněna daň dle ustanovení § 92/5 zákona o dani z přidané hodnoty,
 - uskutečnil dodání investičního zlata osvobozené od daně, u kterého má nárok na odpočet daně dle ustanovení § 92 odst. 6 písm. b) a c) zákona o dani z přidané hodnoty,
 - Investiční zlato vyrobil nebo zlato přeměnil na investiční zlato dle ustanovení § 92/7 zákona o dani z přidané hodnoty.

Kontrolní hlášení podává:

- plátce při splnění podmínek dle ust. § 101c zákona o dani z přidané hodnoty,
- společnost (ust. § 2716 Občanského zákoníku) – podává určený společník, který vede evidenci pro účely DPH za společnost (podle jeho osoby se určují i lhůty pro podání KH),
- insolvence – insolvenční správce (ust. § 20 odst. 3 DŘ) – insolvenční správce jedná svým jménem a na účet dlužníka v případě, že na něj přešlo oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, tj. v době od prohlášení konkurzu (ust. § 40 a § 229 Insolvenčního zákona).

Kontrolní hlášení nepodává:

Podávat kontrolní hlášení nemají povinnost osoby, které nejsou plátcem, ani identifikované osoby, přestože tyto osoby mají dle ust. § 101 zákona o dani z přidané hodnoty podávat daňové přiznání a dále pak povinnost podávat přiznání nemá plátce, který neuskutečnil ani nepřijal za předmětné zdaňovací období žádné plnění jak ve standardním režimu tak i režimu přenesené daňové povinnosti, případně neuplatnil nárok na odpočet z přijatých plnění (Benda, Pitner, 2019, str. 375).

Způsob podání kontrolního hlášení dle ustanovení § 101d zákona o dani z přidané hodnoty:

- pouze elektronicky ve formátu a struktuře požadované správcem daně.
- Formy elektronického podání v souladu s daňovým řádem:
 - prostřednictvím datové schránky
 - prostřednictvím daňového portálu FS – způsoby autentizace:
 - uznávaný elektronický podpis
 - přihlašovací údaje z datové schránky
 - pomocí tzv. e – tiskopisu, tj. dodatečné potvrzení, to však musí být potvrzeno ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení v souladu s ustanovením § 101d odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty-speciální ve vztahu k § 72/4 daňového řádu.

Tento formulář je k dispozici na internetových stránkách Finanční správy ČR, na daňovém portálu a na portálu „Moje daně“ jejímž provozovatelem je Ministerstvo financí.

Části formuláře kontrolního hlášení:

- Záhloví a Plátce – údaje o daňovém subjektu, druhu hlášení, finanční úřad apod.,
- Část A – plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečnění plnění v tuzemském R-CH,
- Část B – Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku,
- Část C – Kontrolní řádky na DAP DPH (orientační součet hodnot vložených do kontrolního hlášení v části (A + B).

Pokud zasláné kontrolní hlášení bylo řádně zasláno správci daně a splňovaly všechny náležitosti, je nahráno do úlohy ADIS. Při tomto nahrání se provede automatická kontrola na shodu s podaným daňovým přiznáním daně z přidané hodnoty. Výsledek se v systému zaznamená jako shoda s daňovým přiznáním či neshoda s daňovým přiznáním včetně případných detailů nesrovnalostí.

Lhůty pro podání kontrolního hlášení

Dle ustanovení § 101e zákona o dani z přidané hodnoty právnické osoby podávají kontrolní hlášení vždy měsíčně, a to do 25. po skončení kalendářního měsíce (§ 101e odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Znamená to, že plátcí právnické osoby jak s měsíčním, atak i s čtvrtletním zdaňovacím obdobím musí podávat kontrolní hlášení za každý kalendářní měsíc (Benda, Pitner, 2019, str. 377).

Plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání (§ 101e odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). Znamená to tedy, že plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím podává kontrolní hlášení měsíčně a plátce se čtvrtletním zdaňovacím obdobím čtvrtletně (Benda, Pitner, 2019, str. 377).

Kontrolní hlášení má stejně jako daňové přiznání tři druhy podání:

- 1) řádné – v zákonem stanovené lhůtě (ust. § 101 e zákona o dani z přidané hodnoty)
- 2) opravné – oprava již podaného kontrolního hlášení před uplynutím zákonné lhůty (§ 101f zákona o dani z přidané hodnoty)
- 3) následné – povinnost podat v subjektivní lhůtě pěti pracovních dnů, když zjistí plátce, že v kontrolním hlášení uvedl nesprávně nebo neúplně údaje (ust. § 101f odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty).

Při nepodání kontrolního hlášení, tj. nesplnění svých povinností, je plátce vyzván správcem daně k podání v náhradní lhůtě 5 dnů od oznámení výzvy (ust. § 101g zákona o dani z přidané hodnoty). Za toto nesplnění povinností může být správcem daně uložena pokuta až do výše 50 000,- Kč (ust. §101h zákona daně z přidané hodnoty). Pokud plátce závažně zatěžuje či maří správu daně z přidané hodnoty, může mu být uložena pokuta až do výše 500 000,- Kč (ust. §101h odst. 3 zákona daně z přidané hodnoty).

Správce daně v daňovém řízení v rámci prověřování deklarovaného dodavatele vždy ověřuje, zda dodavatel podal daňové přiznání a zároveň kontrolní hlášení a zda v nich byla předmětná plnění vykázána. Podané kontrolní hlášení dodavatelem je pro správce daně důkazní prostředek, který je hodnocen samostatně, tak i v souvislosti s ostatními důkazními

prostředky. Pokud plnění v kontrolním hlášení je vykázáno a dodavatel se stal pro správce daně nekontaktním, musí si správce daně obstarat dostatek důkazních prostředků k vyvrácení toho, že plnění je uskutečněno deklarovaným dodavatelem či poskytnuto v dohodnutém předmětu a rozsahu. V tomto případě musí správce daně vždy posoudit dobrou víru a obezřetnost odběratele při transakci s dodavatelem s poukázáním na konkrétní situaci, která obezřetnost nepodporují. Vedle zhodnocení důkazních prostředků musí správce daně vždy provést závěrečnou správní úvahu ve smyslu, že daňový subjekt nepředložil dostatek důkazních prostředků nebo se jednalo o nekvalitní důkazní prostředky. Musí zde také konstatovat s poukázáním na nestandardní a neobezřetné chování daňového subjektu v daném obchodním vztahu, že daňový subjekt nemohl být při uplatnění nároku na odpočet daně v dobré víře, že v daňovém řízení uplatněného nároku na odpočet daně věrohodně prokáže jeho oprávněnost.

3.3 NESPP a NESPO

Dalšími efektivními nástroji boje proti únikům v oblasti DPH jsou instituty Nespolehlivý plátcem neboli „NESPP“ a Nespolehlivá osoba neboli „NESPO“.

Kdo je plátcem je zakotveno v ust. § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000,- Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet (§ 6 zákona o dani z přidané hodnoty).

Lze však také z hlediska daně z přidané hodnoty přidělit statut Identifikované osob (§ 6g zákona o daně z přidané hodnoty). Identifikovaná osoba představuje: *„osobu povinnou k dani a o právnickou osobu nepovinnou k dani, kterým je přiděleno identifikační číslo pro účely DPH a které mají ve srovnání s plátcem pouze omezená práva a povinnosti. Identifikovaná osoba má povinnost přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu a ze služeb přijatých od osoby neusazené v tuzemsku, nemá však nárok na odpočet daně,“* (Benda, Pitner, 2019, s. 62 – 63).

3.3.1 Nespolehlivý plátce neboli NESPP

Od 01. 01. 2013 Finanční správa získala další nástroj proti boji s daňovými úniky v rámci daně z přidané hodnoty, a to nový právní institut tzv. nespolehlivý plátce, zakotveném v ustanovení § 106a zákona o DPH. Institut NESPO pomáhá identifikovat a odlišovat rizikové plátce DPH, kteří zneužívají systém a také pravidla DPH, ve výsledku jde o nedovolenou výhodu značného charakteru. Institut NESPO je službou pro správu daně, ale také pro všechny poctivé plátce. Brání tak neoprávněnému čerpání nadměrného odpočtu a neopodstatněné optimalizaci vlastní daňové povinnosti u subjektů, které nelze deregistrovat z moci úřední a v neposlední řadě brání neodvedení daně do systému. Ve spojení s institutem ručení za nezaplacenou daň (ust. § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty) je jedním z nástrojů boje s daňovými úniky a podvody na DPH, jenž cílem je postihnout plátce, kteří závažně porušují povinnosti při správě daně z přidané hodnoty a negativním způsobem ovlivňují reálné inkaso daně i rovné konkurenční prostředí na trhu. Odlišení těchto subjektů či eliminace ve vazbě za nezaplacenou daň napomáhá reálně rovným podmínkám pro podnikání a rozvoj ekonomiky obecně. Umožňuje odbourat nekalou cenovou konkurenci na trhu, nerovné podmínky pro podnikání, ale také udržovat relativně stabilní inkaso.

Při rozhodování o udělení statutu NESPP správce daně posuzuje podle kritérií, které byly definované v metodické informaci GFŘ č.j. 101/13-121002-506729 včetně dodatků 1 až 4 dostupných na webových stránkách Finanční správy.

Kritéria závažných porušení plnění povinností plátce v souvislosti s institutem nespolehlivého plátce jsou např.:

- daň vyměřena/doměřena dle pomůcek, a to v případě, že daň z přidané hodnoty bude vyměřena/doměřena v minimální výši 500 000,- Kč bez příslušenství,
- plátce prováděl činnosti, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, správce daně proto vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, ten však nebyl ve stanovené lhůtě uhrazen,
- plátce neposkytuje součinnost (pro správce nekontaktní, nepředkládá požadované údaje, nereaguje na výzvy),
- nepodává daňová přiznání, hlášení, výpisy z evidence pro daňové účely, a to ani na výzvy správce daně

- uvedl neúplné či nepravdivé údaje k registraci DPH, tj. nedoplnil, neopravil údaje o skutečném sídle v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.
- stanovení daně na výstupu správcem daně jinak než bylo deklarováno plátcem v podaném daňovém tvrzení k DPH, a to v případě, pokud plátcem tvrzená daň na výstupu je zvýšena minimálně o 500 000,- Kč.

Podrobně rozepsaná kritéria jsou dostupná na internetových stránkách Finanční správy, konkrétně na odkazu: [Informace GŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. ve znění Dodatku č. 4 - Nespolehlivý plátcem | Informace, stanoviska a sdělení | Daň z přidané hodnoty | Finanční správa \(financnisprava.cz\).](#)

Správce daně postupuje při plátcem porušení plnění daňových povinností vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadními zkušenostmi s tímto plátcem, jsou zohledňovány objektivní důvody, vedoucí k nesplnění zákonných povinností plátce, např. závažné zdravotní důvody, důvod platební neschopnosti a jiné.

Zrušení registrace plátce z moci úřední:

- závažným způsobem poruší své povinnosti při správě daní (nepodá daňové přiznání) nebo jeho obrat nepřesáhne za 12 měsíců 1 000 000,- Kč. (§ 106 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty),
- plátcem který nemá sídlo v tuzemsku-ve 12- ti měsících neuskutečnil zdanitelná plnění (§ 106 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty).

V případě, kdy existují důkazy, že registrace plátce k DPH je používána pouze za účelem podvodného jednání, je možné registraci tohoto plátce zrušit na základě závěrů platné judikatury Evropského soudního dvora C-527/11 ze dne 14. 03. 2013, kde v bodě č. 34 ve které bylo mimo jiné uvedeno, citace: *„Aby bylo odmítnutí přidělit osobě povinné k dani osobní identifikační číslo považováno za přiměřené cíli spočívajícímu v předcházení daňovým únikům, musí vycházet z pádných nepřímých důkazů, které umožňují učinit objektivní závěr, že identifikační číslo pro účely DPH přidělené této osobě povinné k dani bude pravděpodobně použito podvodným*

způsobem. Takové rozhodnutí musí být založeno na celkovém posouzení všech okolností projednávané věci a důkazů, které byly shromážděny při ověřování informací poskytnutých dotyčným podnikem.“ (SDEU, C-527/11, 2013).

Dle ustanovení § 106ab odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty správce daně zveřejní způsobem umožňující dálkový přístup skutečnost, že daná osoba je nespolehlivou osobou, a to v aplikaci „Registr plátců DPH“. Tento registr je veřejně dostupná informace o rizikovosti obchodního partnera, umožňující eliminace rizika ručení, pokud obchod s nespolehlivým plátcem přesto proběhne. Nejvyšší správní soud se v rozsudku 3 Afs 114/2018–87 ze dne 22. 02. 2021 neztotožnil s názorem Finanční správy ohledně prokázání vědomosti odběratele o naplnění podmínek vzniku ručení. Podle Nejvyššího správního soudu vědomost nelze vztahovat ke skutečnosti, že příjemce zdanitelného plnění „vědět měl a mohl“, že jeho dodavatel je registrován jako nespolehlivý plátec, ale pouze k úmyslu dodavatele daň nezaplatit. K tomu se vyjádřil v rozsudku následovně, citace: *„Prvek zavinění přitom nelze vztahovat ke skutečnosti, že příjemce zdanitelného plnění „vědět měl a mohl“ že jeho dodavatel je registrován jako nespolehlivý plátec, jak to učinil městský soud. Znalost tohoto statusu totiž nic nevyovídá o zavinění příjemce plnění ve smyslu, v jakém jej vyložila shora citovaná judikatura, tedy ve vztahu k úmyslu dodavatele daň nezaplatit. Při obchodování s nespolehlivým plátcem je jistě na místě větší obezřetnost, neboť v souladu s § 106a zákona o DPH je plátcům daně tento status udělen na podkladě závažného porušení povinnosti vztahující se ke správě daně. Přesto nemůže pouhé udělení tohoto statusu svědčit o tom, že je úmyslem subjektu nezaplatit daň z toho kterého konkrétního plnění. Společným rysem § 109 odst. 3 a § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH je tedy to, že sama o sobě prvek zavinění neřeší. Aby tak ručitelský vztah vůbec vznikl, musí ke skutečnosti, že je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty za něj zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup status nespolehlivého plátce poskytovatele plnění, přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že příjemce zdanitelného plnění, věděl či vědět měl a mohl, že daň nebude uhrazena.“ (NSS,3 Afs 114/2018 – 87, 2021).* Příjemce zdanitelného plnění může vždy využít tzv. zvláštní způsob zajištění daně (dle ust. § 109a zákona o dani z přidané hodnoty) a uhradit daň, kterou platí v ceně za přijaté plnění přímo danému Finančnímu úřadu poskytovatele. Zrušení statutu nespolehlivého plátce lze získat na základě podané žádosti správci daně o vydání rozhodnutí, že již není nespolehlivým plátcem. Tuto

žádost však může plátce podat, až po uplynutí 1 roku od nabytí právní moci rozhodnutí ve kterém správce daně rozhodl, že plátce je nespolehlivým plátcem (ust. § 106b zákona o dani z přidané hodnoty).

3.3.2 Nespolehlivá osoba neboli NESPO

Od 01. 07. 2017 byl zaveden institut nespolehlivé osoby, a to jako opatření pokračující vazby nespolehlivosti podle zákona o dani z přidané hodnoty u osob. Nespolehlivou osobou může být označena jakákoliv fyzická či právnická osoba, která není plátcem a závažným způsobem poruší povinnost při správě daně z přidané hodnoty. Porušením je myšleno, že ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Institut nespolehlivé osoby je zakotven v ustanovení § 106aa zákona o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení vymezuje, kdo a za jakých podmínek se může stát nespolehlivou osobou.

Správce daně tak na základě tohoto institutu má možnost, označit jako nespolehlivé dle zákona o dani z přidané hodnoty i jiné osoby, než jsou právě plátcí, pokud tyto jiné osoby vykazují závažné porušení povinností ohrožující řádnou správu a výběr daně z přidané hodnoty. Jinými osobami se rozumí osoby povinné k dani, které nejsou plátcem DPH a osoby nepovinné k dani.

Statut nespolehlivé osoby lze přidělit dvěma způsoby:

- 1) automaticky ze zákona v souladu s ustanovením § 106aa odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, stává se tato osoba nespolehlivou osobou okamžikem, kdy přestane být plátcem (§ 106aa odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty),
- 2) poruší-li závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě správce daně rozhodne, že tato osoba je osobou nespolehlivou (§ 106aa odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

Kritéria závažného porušení povinnosti vztahující se ke správě DPH osoby povinné

k dani:

- opakované porušení povinnosti identifikované osoby, např. tato identifikovaná osoba v souvislosti s ust. § 8 zákona o dani z přidané hodnoty v průběhu dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců ani na základě výzev správce daně ve svém daňovém přiznání k DPH nepřiznala v tuzemsku pořízené zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, či nepřiznala přijetí poskytované služby od osoby neusazené v tuzemsku.
- vystavení fiktivního dokladu
- pravomocné odsouzení
- zajišťovací příkaz – vydán u osoby povinné k dani pro obavu, že z provádějí činnosti nebude uhrazena daň.
- porušení registračních povinností k DPH
- nedoplatek DPH

Kritéria závažného porušení povinnosti vztahující se ke správě DPH osoby

nepovinné k dani

Fyzické osoby:

- a) vystavení fiktivního dokladu
- b) opakované porušení § 108 zákona o dani z přidané hodnoty
- c) nedoplatek DPH
- d) zajišťovací příkazy
- e) opakované porušení režimu nového dopravního prostředku
- f) zajištěné podvodné jednání při vrácení daně

Právnícké osoby:

- a) vystavené fiktivní doklady
- b) opakované porušení § 108 zákona o dani z přidané hodnoty
- c) nedoplatek DPH
- d) zajišťovací příkazy
- e) opakované porušení povinnosti identifikované osoby v souvislosti s ust. § 108 zákona o dani z přidané hodnoty

Generální finanční ředitelství vydalo „Informaci GFR“ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky č.j. 47484/17/7100-20118-012287, ve které jsou podrobně rozvedena jednotlivá kritéria, dostupná na webových stránkách Finanční správy (konkrétně: Nespolehlivá osoba DPH | Informace, stanoviska a sdělení | Daň z přidané hodnoty | Finanční správa (financnisprava.cz)).

Správce daně vydává Rozhodnutí o tom, že osoba se stala nespolehlivou osobou na základě posouzení daných kritérií, proti tomuto rozhodnutí je možno podat odvolání. V případě, že osoba získá statut nespolehlivé osoby ze zákona, nelze podat odvolání, ale pouze lze podat u správce daně žádost o zrušení statutu. Dle ust. § 106ab odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty správce daně zveřejní způsobem umožňující dálkový přístup skutečnost, že daná osoba je nespolehlivou osobou, a to v aplikaci „Registr DPH“. Ke zrušení statutu nespolehlivé osoby získané ze zákona nebo dle stanovených kritérií, lze požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivá osoba. Tato žádost je však přípustná až po uplynutí jednoho roku od nabytí právní moci rozhodnutí, že jsou nespolehliví.

3.4 Ručení dle ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty

3.4.1 Ručení dle ust. § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty

Plátce, jenž přijme zdanitelného plnění, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že:

- daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně uhrazena (§ 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty)
- poskytovatel zdanitelného plnění, se úmyslně dostal nebo nedostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit ((§ 109 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty)
- dojde ke krácení daně nebo vylákání daňové výhody (§ 109 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty

Postačuje naplnění pouze jedné z výše uvedených definic. Cílem je postihnout klasické karuselové podvody, různé formy podvodných řetězců transakcí. Pojmy „věděl nebo vědět měl a mohl“ vyjadřují vztah příjemce plnění ke skutečnostem uvedeným v § 109

odst 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jejichž prostřednictvím je vyjádřena míra zavinění. Druhy zavinění dělíme na úmysl a nedbalost (nepřiměřené jednání).

Úmysl dále rozlišujeme na:

Přímý – daňový subjekt ví a předpokládá, že okolnosti normou předvídané nastanou a tuto skutečnost sleduje

Nepřímý – daňový subjekt věděl, že okolnosti normou předvídané mohou nastat (byl si toho vědom).

Nedbalost neboli nepřiměřené jednání dělíme:

Vědomá – daňový subjekt věděl, že okolnosti normou předvídané mohou nastat, ale bez přiměřených důvodů spoléhá, že nenastanou.

Nevědomé – daňový subjekt nevěděl, že normou předvídané skutečnosti mohou nastat, ač o tom vzhledem k okolnostem a poměrům vědět měl a mohl.

Z obsahu a podmínek ručení dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty postačuje i zavinění nedbalosti, a to i v podobě nevědomé, tzn. „vyloučení jednání v dobré víře“. Důkazní břemeno dle § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. naplnění vědomostního testu u příjemce zdanitelného plnění musí prokázat správce daně. Musí dokázat, že příjemce věděl, nebo vědět měla a mohl, že dojde k nezaplacení daně případně krácení daně či vylákání daňové výhody.

3.4.2 Ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty

Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daní z tohoto plnění, pokud úplata za toto plnění je bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny (na trhu za daných podmínek). Výrazně odlišná cena (zboží, služby) je i v EU považována za indikátor podvodného jednání bez ekonomického opodstatnění. Správce daně nezkoumá subjektivní vztah (zavinění), posuzuje jen objektivní hledisko zcela zjevné odchylnosti od ceny obvyklé (§ 109 odst. 2 písm. a)).

Co si představit pod pojmem cena obvyklá je obsaženo v zákoně č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, tj. cena, která byla dosažena při prodejkách stejného či obdobného majetku/služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění (§ 2 odst. 2 zákona

o oceňování majetku). Je však nutné zohlednit všechny okolnosti případu. Do této výše se však nepromítají mimořádné okolnosti, kterými jsou stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodní kalamity (§ 2 odst. 2 zákona o oceňování majetku).

3.4.3 Ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z toho plnění, pokud úplata za toto plnění je poskytnuta zcela nebo zčásti bez nebo z části bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko (§ 109 odst. 2 písm. b)).

Rozhodujícím okamžikem pro ručení dle tohoto ustanovení:

- okamžikem uskutečnění bezhotovostní úhrady za plnění na účet mimo tuzemsko, v tomto okamžiku vznikne ručení, a to ať už šlo o úhradu celkovou nebo částečnou
- ručení vzniká v rozsahu výše nezaplacené daně DPH za celé plnění.

3.4.4 Ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud úplata za plnění byla poskytnuta zcela nebo z části bezhotovostním převodem na jiný účet než na účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup (Registr DPH – www.daneelektronicky.cz). Celková hodnota zdanitelného plnění překročí dvojnásobek částky dle zákona upravující omezení plateb v hotovosti (§ 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty). Rozhodující pro vznik ručení je okamžik uskutečnění bezhotovostní úhrady za zdanitelné plnění na jiný účet než v daném okamžiku zveřejněný. Od 01. 01. 2013 platí povinnost plátce dle ustanovení § 96 zákona o dani z přidané hodnoty oznámit správci daně čísla všech účtů, které používá ke své ekonomické činnosti. Od 01. 04. 2013 je povinností správce daně zveřejňovat čísla účtů, avšak zde zveřejňuje pouze ověřené účty.

3.4.5 Ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud úplata za plnění byla poskytnuta zcela nebo z části virtuální měnou podle právního předpisu upravujícího některé opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (§ 109 odst. 2 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty). Virtuální měna je elektronicky uchovávaná jednotka bez ohledu na to, zda má či nemá emitenta a není

prostředkem ve smyslu zákona o platebním styku (§ 2 odst. 2 zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku), ale je přijímána jako platba za zboží či služby. Charakter tohoto platidla u DPH oficiálně neuznán. Ručení vzniká pro celou hodnotu nezaplacené daně, a to pokud dojde jen k částečné úhradě za zdanitelné plnění prostřednictvím virtuální měny. Základem daně v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby, kdy byla úplata poskytnuta virtuální měnou podle právního předpisu upravujícího některé opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, je obvyklá cena bez daně tohoto dodání nebo poskytnutí (ust. § 36 odst. 6 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty).

3.4.6 Ručení dle ust. § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli plnění zveřejněna způsobem umožňující dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (§ 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty). Sleduje se tedy datum zveřejnění ve vztahu k datu uskutečnění zdanitelného plnění, zda tato skutečnost byla příjemci dostupná.

3.4.7 Ručení dle ust. § 109 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty

Týká se rizikové komodity pohonných hmot a jejich distributorů. Prodej pohonných hmot (benzín, nafta, zkapalněné ropné plyny, biopalivo nebo palivo z jiných obnovitelných zdrojů, směsné palivo, plyn) a registraci distributorů je upraveno zákonem č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách. Distributorem se rozumí prodejce pohonných hmot v tuzemsku s výjimkou prodeje PHM na čerpacích stanicích. Ručení DPH se netýká prodeje PHM na čerpacích stanicích, ale pouze velkoobchodu. Ručení za nezaplacenou daň je naplněno, pokud pohonné hmoty jsou přijímány od subjektu, který v okamžiku dodání nebo poskytnutí úplaty není zveřejněn jako distributor v Registru distributorů pohonných hmot. Tento registr spravuje Celní správa ČR. Každý distributor je povinen se registrovat u celního úřadu před zahájením své činnosti. V roce 2013 došlo k zprůsňení podmínek pro registraci distributorů pohonných hmot, a to zavedením testu spolehlivosti a bezdlužnosti a povinnosti složení kauce.

3.5 Karuselový podvody

Karuselové podvody nazývány také jako kolotočové podvody, které jsou jedny z nezávažnějších daňových úniků daně z přidané hodnoty, převážně pak negativní dopad na

státní rozpočet. Odhalování není snadné, a to svou náročností na organizaci a přípravu. V případě úspěchu mohou stát připravit o milionové částky na neodvedené dani. I když ztráty na státní rozpočty jsou značné, jejich údaje jsou však špatně měřitelné, neboť odhalení všech uskutečněných úniků je nemožné.

Příčinou vedoucí k rozmachu karuselových podvodů lze označit kombinaci více faktorů souvisejících s přijetím tzv. přechodového opatření v rámci daně z přidané hodnoty. Jedná se o zachování principu země určení a současně zrušení hraničních kontrol na vnitřních hranicích EU, což umožnilo odložené platby DPH při intrakomunitárních dodávkách. Kdyby nebyl zachován princip země určení nebo kdyby nebyly zrušeny kontroly na vnitřních hranicích EU, nebylo by možné karuselové podvody provádět. Znovuzavedení hraničních kontrol na vnitřních hranicích EU by však mělo negativní dopady na obchody mezi členskými státy, především zvýšením transakčních a dopravních nákladů (Šefčík, 2018, str. 38).

3.5.1 Jednotlivé články řetězce

Conduit Company je plátce, který provádí převážně intrakomunitární obchody a umožňuje samotné uskutečnění podvodu s negativním fiskálním efektem v jiném členském státě.

Missing trader neboli tzv. chybějící obchodník, je jádrem celého řetězce. V praxi to znamená, že jde o plátce, který v tuzemsku daň na výstupu ve spojitosti na uskutečněné zdanitelné plnění vůči dalšímu plátcovi nevykazuje v podaném daňovém přiznání nebo naopak vykazuje v přiznání, ale vyměřenou vlastní daň neplatí nebo nepodává daňová přiznání vůbec a pro správce daně se stal nekontaktním. Ve většině případů si v kontrolním hlášení v položce B. 3 uplatňuje vysoké částky (nárok na odpočet daně dle ust. § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty s hodnotou do 10 000,- Kč včetně daně).

Buffer neboli tzv. nárazník je plátce nebo spíše plátcí, kteří mají zahalovat přímé vazbu mezi missing traderem a brokerem, a tím znemožnit správci daně odkrytí podvodu. Plátcí v postavení buffera podávají daňová přiznání, kontrolní hlášení, pro spolupracují se správcem daně, dokládají daňové doklady a prokazují předmětná plnění.

Broker tj. plátce, který uzavírá podvodný řetězec, tj. jehož úkolem je inkasovat na konci řetězce nadměrný odpočet z daně, která v řetězci chybí. Případně se jedná o plátce, který si díky své účasti v obchodním řetězci s missing traderem uměle snižuje vlastní daň, kterou by jinak musel přiznat.

3.6 Vědomostní dopis

Vědomostní dopis je důležitým opatřením v rámci boje proti daňovým únikům, jehož smyslem je využití zejména v oblasti řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty. Podstatou a cílem vědomostního dopisu je, že od okamžiku doručení tohoto varovného dopisu je plátce vlastně informován, že se účastní obchodů, které jsou zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty. Dále z obsahu tohoto dopisu je plátce obeznámen, od kterého obchodního partnera přijal takto zatížená plnění a pokud nepřijme nějaká opatření k zamezení své účasti na podvodu, nebude tak schopen obhájit před správcem daně jednání v dobré víře. Vědomostní dopis umožňuje zrychlit řešení řetězových podvodů a snižuje tím fiskální škody. Od zavedení kontrolního hlášení tento vědomostní dopis nabyl na významu, neboť díky analytickým výstupům z kontrolního hlášení jsou schémata podvodných řetězců. V těchto schématech jsou označeni plátcí, kteří neodvedli nebo nepřiznali daň a dále také další články daného řetězce, prostřednictvím kterých je plnění zasažené podvodem uskutečněno. Vědomostní dopis slouží v určitých případech jako důkaz, že plátce měl povědomí o riziku, že se zapojil do podvodného jednání.

3.7 Vědomostní test

Jedná se o postup správce daně, kdy zjišťuje existenci či neexistenci dobré víry plátce zapojeného do řetězce zasaženého podvodem, tj. kdy bylo zjištěno, že v řetězci dojde k daňovému úniku, který vyplývá z podvodu. Správce daně tak zjišťuje u plátce, jehož obchodování bylo spojeno s podvodem, zda o této skutečnosti věděl nebo vědět měl a mohl, k tomu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku 7 Afs 428/2019, kde uvedl, citace: „[33] Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být

rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[34] relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce.“ (NSS 7 Afs 428/2019 - 44, 2020). Tento test lze aplikovat u všech článků řetězce mimo článku typu Missing Trader, neboť u tohoto článku se jedná o původce podvodu a test by pak nedával smysl.

U hodnocení podvodů je třeba pojmenovat a zhodnotit veškeré skutečnosti týkající se jak okolností zapojení do podvodu, hodnocení objektivních skutečností a vyvození nestandardnosti postupu daňových subjektů a dovození povědomosti o možnosti zapojení do podvodného řetězce právě z nedostatku obezřetnosti daňových subjektů. A to vždy ve vztahu ke konkrétní situaci. Vždy je třeba se zabývat detailně všemi okolnostmi jednotlivých obchodních případů mezi daňovými subjekty a jejich dodavateli a tyto podrobně a přesvědčivě popsat a dovést z nich zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce. Není možné dovozovat neobezřetnost obecně bez vazby na skutečný stav věci. Jak lze dovést z rozsudku 1 Afs 304/2019, který byl vrácen krajskému soudu k novému hodnocení, je požadováno, komplexní zhodnocení jednotlivých ukazatelův dané věci, které následně ve svém celku vytvoří „příběh“, svědčící o nedůvěryhodnosti dodavatele a nezvyklosti obchodních transakcí. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud k tomuto uvedl v bodu 31 a 33, citace: „[31] Zbývá proto posoudit, zda chybějící daň je důsledkem podvodného jednání, tedy zda správce daně vylíčil řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Kasační soud zde připomíná, že takové okolnosti nemusí být (hodnoceno jednotlivě) nezákonné ani samy o sobě podezřelé. Podstatné je, že z jejich souhrnu lze téměř vyloučit, že by se jednalo o běžné obchodování v dotčené oblasti podnikání.

[32] Závěr napadeného rozhodnutí, že řetězec byl zatížen daňovým podvodem, ve světle skutečností zjištěných správcem daně dle Nejvyššího správního soudu ob stojí. V tomto

ohledu je možné odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůraznit pouze skutečnosti, které soud považoval za nejpodstatnější. Krom chybějící daně a následné bezprostřední nekontaktnosti společnosti EXPOL lze poukázat na opakovanou změnu společníků a jednatelů dotčených společností EXPOL a Veritam. První změny by bylo možné vysvětlit prodejem tzv. ready-made společnosti (jak činí žalobce), nicméně ke změnám docházelo opakovaně a taktéž po skončení obchodů. Pan Gajda byl jednatelem společnosti EXPOL pouze v období od 1. 8. 2012, kdy byl uskutečněn první obchod, do 26. 10. 2012, kdy se stala společníkem a jednatelem společnosti osoba s omezenou svéprávností. Společnosti EXPOL i Veritam měly obě ve stejnou dobu ve svých orgánech zapsány slovenské občany bydlící ve stejném městě a na stejné ulici na Slovensku. Žalovaný zároveň odkázal na personální propojenost společníka společnosti EXPOL pana Boťanského, který zároveň v době před uzavřením obchodů byl společníkem jedné ze společností ovládajících Veritam. Spolu s nevýznamnou obchodní historií obou společností v daném oboru (tj. dané obchody nebyly běžnou součástí činnosti společností) a relativně krátkou dobou od zápisu do veřejného rejstříku (5 měsíců a 1 rok) se jeví pravděpodobným, že cílem obchodů bylo ze strany společnosti EXPOL získat zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňových předpisů. [33] Ostatní zjištěné skutečnosti hodnotí soud jako podporující tento závěr – rychlý pře prodej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat. Jako nepřiměřené hodnotí kasační soud pouze to, že správce daně spatřoval nestandardnost i v absenci vlastní e-mailové domény, která skutečně o činnosti obchodní společnosti nevypovídá nic. Rovněž úvahy o častém výskytu padělků v daném segmentu nemají se závěry o existenci podvodu žádnou souvislost a nadto ani nejsou ze strany stěžovatele ničím podpořeny. Tato drobná dílčí pochybení však na výsledný závěr nemají vliv.“ (NSS 1 Afs 304/2019 - 36, 2020). Samozřejmě, ze závěru pak je nutné odůvodnit, že o těchto skutečnostech daňový subjekt mohl vědět. Podle soudů není možné, aby správce daně lpěl na tom, aby v každém případě byl daňový podvod zcela jednoznačně identifikován, ostatně v řadě situací to již ani není možné. Každý jednotlivý případ je nutno hodnotit, zda vůbec existují dostatečné indicie svědčící tomu, že k nějakému podvodu došlo.

3.8 Zajišťovací příkaz

Další možností Finanční správy, jak bojovat s daňovými úniky je využití nástroje k zajištění daně neboli zajišťovací příkazy. Nejedná se o novodobý nástroj, ale je využíván již od roku 1927, a to přijetím zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Tento nástroj se dříve využíval jen ve výjimečných případech, nicméně v současné době jeho využívání velmi roste. V současné době je právní úprava zajišťovacího příkazu obsažena v ustanovení § 167 až 169 daňového řádu a také speciální úprava vykonatelnosti zajišťovacího příkazu v rámci daně z přidané hodnoty je obsažena v ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že daňový řád nabyl účinnost teprve od 01. 01. 2011, je k těmto ustanovením poměrně málo vydáno judikatury.

Zajišťovací příkaz je rozhodnutím *sui generis*, jehož obdobu na rozdíl od ručení, zástavního práva nebo finanční záruky v soukromém právu nenajdeme. Tento instrument sám o sobě nijak nezajišťuje budoucí splnění daňových povinností, neboť obecně lze o zajištění pohledávky smysluplně uvažovat pouze v případě, kdy kreditní pozice věřitele je v důsledku použitého právního instrumentu nějakým způsobem zlepšena. Takový přímý účinek samotné vydání zajišťovacího příkazu nemá, protože při použití tohoto nástroje může správce daně postihnout pouze dlužníkův majetek, a to ve stejném pořadí jako ostatní nezajištění dlužníkovi věřitelé (Balcar, 2017, str. 37).

Druhy zajišťovacích příkazů

- k zajištění daně dosud nesplatné
- k zajištění daně dosud nestanovené – přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v určité výši stanovena.

K vydání zajišťovacího příkazu pochopitelně nemůže dojít na základě libovůle správce daně, resp. jeho úřední osoby, ale lze k němu přistoupit pouze při splnění podmínky existence důvodné obavy, že konkrétní daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (Balcar, 2017, str. 41).

Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů:

- přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně

- odůvodněná obava o budoucí dobytost daně (daňový subjekt disponuje nezbytnými prostředky, ale v budoucnu je už mít nemusí).

Tyto dvě podmínky musí být dány současně, pokud lze jednu vyloučit nelze vydat zajišťovací příkaz. Nižší pravděpodobnost neboli slabší důvody ve vztahu k jedné z podmínek lze vykompenzovat jasnými okolnostmi neboli silnými důvody ve vztahu k druhé. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku 1 Afs 275/2016 konstatuje, že v zajišťovacím příkazu musí být, citace: „*nezpochybnitelné indicie dostatečné k odůvodnění pravděpodobného doměření daně v budoucnu*“ (NSS 1 Afs 275/2016- 22, 2017).

Nejvýznamnější indicie obavy o budoucí dobytost daně jsou ukončení podnikatelské činnosti (utlumení činnosti), vyvádění majetku (platby přes účty, neprodlené hotovostní vklady/výběry/převody) a hrozba insolvence. U zavedených podnikatelských daňových subjektů musí být vždy naplněna alespoň jedna z těchto indicií.

Méně významné indicie:

- změna statutárních orgánů, sídla, adresy trvalého pobytu
- platby na neregistrovaný účet či nenahlášení všech účtů
- obchodování s rizikovou komoditou
- jediný majetek peníze na účtu (vysoká likvidita)
- neplnění zákonem stanovených podmínek ,(nepodávání daňového přiznání)
- nespolupráce se správcem daně

Majetková analýza

- aktuální údaje z registrů
- aktuální stav bankovních účtů
- analýza účetních evidencí
- likvidita
- ekonomické vyhlídky
- porovnání hodnoty majetku s výší zajišťované daně

K vydání zajišťovacího příkazu je vhodné přistoupit pouze v případě existence nějakého majetku, ke kterému je možno zřídit zástavní právo nebo který lze postihnout

daňovou exekucí, pokud je možné předpokládat, že tento majetek bude v budoucnu zpeněžen a finanční efekt nebude k výši nedoplatku zcela nezanedbatelný.

Vykonatelnost je vlastnost rozhodnutí, která umožňuje vynucení v něm uložené povinnosti proti vůli jeho příjemce, a to skrz výkon (exekuci) vykonatelného rozhodnutí. Obecně je vykonatelnost spojována s právní mocí a s uplynutím lhůty k plnění, která buď vyplývá přímo ze zákona, je stanovena správcem daně nebo není stanovena vůbec, a v takovém případě se k podmínce uplynutí lhůty nepřihlíží (Balcar, 2017, str. 47).

Nehrozí-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů předmětnou částku daně zajistit ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet a v případě, že hrozí nebezpečí z prodlení je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu (§ 167 odst. 3 daňového řádu).

Při sepisování zajišťovacího příkazu musí správce daně být schopen řádně odůvodnit, že plátcí pravděpodobně vznikne v budoucnu konkrétní daňová povinnost (tj. že vznik daňové povinnosti není málo pravděpodobný nýbrž přiměřeně pravděpodobný) a že zhruba bude mít určitou výši. Musí zde být okomentováno, že existují konkrétní skutečnosti odůvodňující obavu, že daň nebude řádně a včas uhrazena. Dále také, že jsou důvody domnívat se, že plátcé nebude mít z čeho zaplatit i když teď má, ale nejspíš nic mít nebude v době splatnosti. Po dobu zajištění daně musí správce daně v přiměřených intervalech podrobit pravidelnému přezkumu, zda podmínky, na základě nichž, byl vydán zajišťovací příkaz, stále trvají. V případě zjištění důvodu pro snížení zajištění správce daně rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu, a současně ukončí v rozsahu změny účinnost tohoto původního zajišťovacího příkazu. V případě, zjištění důvodu pro zvýšení je nutno vydat další zajišťovací příkaz. Zajišťovací příkaz je exekučním titulem, z exekučních nákladů vznikají jen hotové výdaje. Záměna exekučního titulu je pokračování v exekuci nařízené na základě zajišťovacího příkazu po zániku jeho účinnosti v důsledku stanovení nebo uplynutí splatnosti daně. Správce daně rozhodne o záměně exekučního titulu a uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem. Částka zajištěná na základě zajišťovacího

příkazu je stále majetkem daňového subjektu. Po prohlášení úpadku má charakter přeplatku ve smyslu ustanovení § 242 odst. 2 daňového řádu (insolvenční řízení). Daň je třeba stanovit a přeplatek převést do přezkumného jednání, tj započtení. Řešením pak může být zřízení zástavního práva. Zástavní právo lze zřídit až poté, co daňový subjekt nesplní povinnosti uložené zajišťovacím příkazem, problém však tkví ve tří denní lhůtě pro složení předmětné částky. Rozsah zástavního práva po stanovení daně, uplynutím splatnosti trvá pouze v rozsahu zajištěné daně, příslušenství činí pouze hotové výdaje.

Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat majetek daného daňového subjektu, a ukončit tak jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela (NSS, 2 Afs 239/2015–66, 2016).

3.9 VIES

Je to elektronický systém, který umožňuje přesun informací týkajících se registrace k DPH v rámci Evropské unie (tzv. ověřování platnosti DIČ k DPH). Prostřednictvím systému VIES jsou zároveň mezi daňovými správami jednotlivých členských zemí elektronicky přenášeny informace o intrakomunitárních dodání zboží či poskytnutí služeb. Dle zákona o DPH mají plátcí DPH v případě dodávek zboží a služeb uskutečněných do jiných členských států EU povinnost vyplnit a podat svému místně příslušnému správci daně vedle daňového přiznání i hlášení o těchto dodávkách (souhrnné hlášení). Tento elektronický systém je řízeno podle Nařízení Rady č. 904/2010/EU o správní spolupráci v oblasti DPH, dále pak Směrnicí Rady 2006/112/ES kapitola 6, Nařízením Rady (ES) č. 37/2009 a Směrnice Rady 2008/117. V kapitole č. V - *Uchování a výměna konkrétních informací* je v článku 21 bodu 1 Nařízením Rady č. 904/2010 uvedeno, že každý členský stát má poskytnout příslušnému orgánu kteréhokoliv jiného členského státu automatizovaný přístup k informacím uchovaným podle článku 17 (článek 17 - údaje o totožnosti, činnosti, právní formě a adrese osob, jimiž je přiděleno identifikační číslo pro účely DPH, datum přidělení či datum pozbytí platnosti). Bod č. 2 článku 21 udává, které konkrétní informace musí být přístupné, mimo identifikačního čísla jde také o informace o celkové hodnotě veškerých dodání zboží nebo služeb uvnitř společenství osobám kterým bylo přiděleno identifikační číslo pro účely DPH. Informace v rámci systému VIES jsou považována za služební tajemství Nakládání se získanými údaji dle článku 55 a 56 tohoto nařízení.

Význam systému VIES je, že umožňuje výměnu informací o uskutečněných intrakomunitárních dodáních (data souhrnného hlášení), obratová data, registračních údajích osob registrovaných k DPH od roku 2013 i registrovanou činnost plátce jeho právní formu. Slouží k prevenci daňových úniků a podvodů na DPH. Nedochozí k centrálnímu shromažďování údajů, každý stát vede vlastní databázi. Národní databáze jednotlivých členských států jsou vzájemně propojeny prostřednictvím společné komunikační sítě EU – CCN (Common Communication Network) kterou spravuje Evropská komise.

Propojenost systému VIES

Každý členský stát má svou vstupní bránu do sítě CCN a musí být přístupné pro všechny aplikace komunikující se sítí CCN. Tyto vstupní brány jsou pod kontrolou Evropské komise. V rámci vstupních bran sítě CCN se nachází i „poštovní server“ každého členského státu. Na vstupní bráně se ukládají veškeré zprávy došlé po síti CCN určené pro daný členský stát, které jsou dále zpracovány.

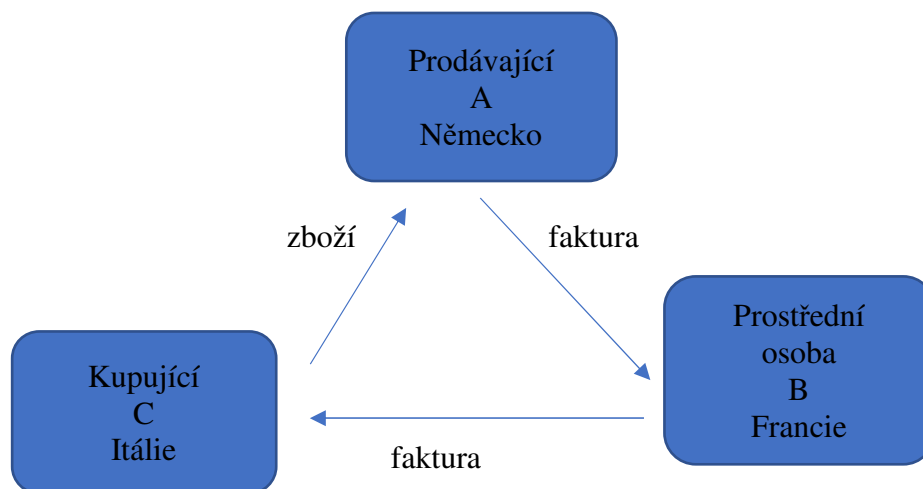
System VIES je součástí Automatizovaného daňového informačního systému (ADIS). Tento systém umožňuje napojení na celostátní registr daňových subjektů a registr plátců DPH, přenosy na Finanční úřady, resp. jednotlivé územní pracoviště. Dále tak kontroly dat, zejména propojenost na data z daňových přiznání či jiných hlášení. Veškerá data vzešlá ze systému VIES jsou v centru na GFŘ (Generální finanční ředitelství). Finanční úřady a jejich územní pracoviště se v rámci národního systému ADIS mají možnost připojit k centru GFŘ a takto přistoupit k datům systému VIES. Mají rovněž možnost tvořit a zasílat dotazy na konkrétní subjekty a transakce.

Obratová data

Jedná se o data z intrakomunitárních dodání zboží, poskytnutí služby či data z třístranných obchodů (triangulárních transakcí).

Odhalování zahraničních transakcí vyžaduje spolupráci se zahraničními státními orgány. Přes systém VIES lze ověřit, zda je daná společnost plátcem DPH (Šefčík, 2018, str. 49)

Obrázek 1- schéma třístranného obchodu



Zdroj: vlastní zpracování

Prodávající vystaví daňový doklad prostřední osobě, s tím že se jedná o osvobozenou transakci. Osvobozenou transakci deklaruje v daňovém přiznání k DPH a zároveň tuto transakci uvede do souhrnného hlášení.

Prostřední osoba vystaví daňový doklad kupujícímu a sdělí mu, že se jedná o třístranný obchod. Uvede transakci do souhrnného hlášení jako třístranný obchod a do daňového přiznání k DPH zaneše informativní údaje o pořízení a dodání zboží z jiného členského státu prostřední osobou. Kupující v daňovém přiznání DPH přizná a zaplatí DPH za pořízení zboží z jiného členského státu.

3.10 Režim přenesené daňové povinnosti

Další nástroj je zakotven v ustanovení § 92a-i zákona o dani z přidané hodnoty, a to režim přenesení daňové povinnosti. Tento režim byl nově zaveden od roku 2011 a týkal se dodání zlata, převod povolenek na emise skleníkových plynů a dodání zboží dle přílohy č. 5. Od roku 2012 byl tento režim rozšířen o stavební práce. Podstatou tohoto režimu je, že povinnost přiznat a zaplatit daň je plátce, pro kterého bylo předmětné zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno, tj odběratel. Dodavatel i odběratel je povinen vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. V této evidenci musí uvádět DIČ (daňové identifikační číslo) obchodního partnera, DUZP (datum uskutečnění zdanitelného plnění), základ daně, rozsah a předmět plnění. Výpis z této evidence jak dodavatel, tak i odběratel jsou povinni podat ve

lhůtě pro podání daňového přiznání. Každý předmět plnění má určen svůj jednomístní kód, který se zadává při vyplňování daňového přiznání (např. zlato kód č. 1, stavební práce kód č. 4). V přiznání se uvede na příslušný řádek každé plnění na samostatný řádek. Dodavatel celkovou částku uskutečněných plnění v režimu přenesené daňové povinnosti uvádí na ř. 25 daňového přiznání a odběratel celkovou částku přijatých plnění v režimu přenesené daňové povinnosti uvádí na ř. 10 nebo 11 daňového přiznání.

3.11 Centrální evidence účtů

Právní úprava centrální evidence účtů je obsažena v zákonu č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o centrální evidenci účtů“) a následně prováděn vyhláškou č. 30/2017 Sb., k provedení zákona o centrální evidenci účtů ze dne 26. 01. 2017 (dále jen „prováděcí vyhláška“). Správcem CEÚ je Česká národní banka (dále jen „ČNB“).

Centrální evidence o účtech vedena bankami a zahraničními bankami vykonávající svou činnost na území České republiky, a to prostřednictvím poboček, spořitelními a úvěrovými družstvy (dále vše jen „úvěrové instituty“). Tyto instituty činnost provozují pro své klienty (fyzické osoby, právnické osoby, svěřenecké fondy či jiné právní uspořádání bez právní osobnosti), kterým jsou peněžní prostředky na takovém účtu vedeny.

Hlavním účelem vytvoření, užívání a provozování centrální evidence účtů bylo získání prostředků, které by sloužily k odhalování trestní činnosti, stíhání pachatelů trestních činů, dále pak zajištění hospodářských a významných finančních zájmů České republiky (§ 1 zákona o CEÚ). Smyslem zřízení této evidence bylo také zajištění rychlého přístupu k informacím, kdy na základě získaných informací v krátkém časovém úseku ou zefektivní následující činnost.

V ustanovení § 6 odst. 1 zákona o CEÚ jsou vymezeni oprávnění žadatelé, kteří mohou zažádat o údaje z centrální evidence účtů. Jedná se o následující žadatele:

- orgán činný v trestním řízení
- Finanční analytický úřad
- orgány Finanční správy ČR

- orgán Celní správy ČR
- zpravodajská služba ČR
- orgán vykonávající působnost úřadu pro vyhledávání majetku z trestné činnosti v České republice podle předpisu Evropské unie upravujícího spolupráci mezi úřady pro vyhledávání majetku z trestné činnosti.

Mezi tyto žadatele patří i orgán Finanční správy České republiky, a to prostřednictvím Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) a finanční úřady. Poskytování informací z centrální evidence účtů je v souladu zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a změně některých zákonů, ve změně pozdějších předpisů. Do této evidence se zapisují jen základní informace, jimiž jsou: identifikace úvěrové instituce, identifikace klienta včetně jeho oprávnění nakládání s peněžními prostředky, číslo účtu, datum zřízení nebo zrušení účtu. Informace o pohybech na jednotlivých účtech, či jejich zůstatky zde nejsou vedeny. Tyto je možné získat až následně u konkrétních jednotlivých úvěrových institucí.

Poskytování údajů z centrální evidence účtů samozřejmě podléhá bankovnímu tajemství, nebo povinnosti zachovávat je v tajnosti, a to v souladu se zákonem č. 87/1995 SB., o spořitelních a úvěrových družstev.

Tento nástroj je využíván Finanční správou ČR, resp. správci daně v případech, kdy v rámci daňového řízení je podezření na daňový únik a je tedy potřeba v co nejkratší časový úsek zjistit zda onen subjekt má uloženy nějaké finanční prostředky i u jiných úvěrových institucí, než u těch, které má správce daně k dispozici. Informace o bankovních účtech klientů jsou však vázány bankovním tajemstvím dle ustanovení § 38 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách. Správce daně v rámci získání informací postupuje dle ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu, který úvěrovým institucím ukládají povinnost na vyžádání správci daně poskytnout informace, jako jsou čísla účtů, údaje o majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o pohybech a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech. Nicméně orgány Finanční správy ČR mohou žádat pouze v rozsahu jejich oprávnění, tj. nemají oprávnění žádat údaje o disponentech účtů, ale pouze o č. bankovních účtů vedených u jednotlivých úvěrových institucí.

V praxi to vypadá tak, že pokud je vedeno nějaké řízení u daňového subjektu, např. postup k odstranění pochybností či daňová kontrola a správce daně v průběhu tohoto řízení například zjistí, že kontrolovaný daňový subjekt najednou postupně přesouvá finanční prostředky na jiné bankovní účty, než které jsou u správce daně zaregistrované, prostřednictvím systému ADIS podá žádost na ČNB o poskytnutí informací o veškerých účtech vedených u jednotlivých úvěrových institucí. V případě, že žádost splňuje veškeré náležitosti je odeslána. Odpověď na žádost má správce daně k dispozici do 24 hodin. V této odpovědi jsou uvedeny veškeré bankovní čísla, které má daňový subjekt vedeny u jednotlivých úvěrových institucí. Na základě zjištěných informací o bankovních účtech, tak správce daně rozešle do jednotlivých úvěrových institucí výzvy k poskytnutí informací, a to v souladu s ust. § 57 odst. 3 daňového řádu, kde mají, jednotlivé banky povinnost poskytnou podrobnější údaje o klientských účtech, výpisy daného účtu za určité období, kde jsou vidět veškeré pohyby včetně stran protiúctu, počáteční a konečný stavy.

Tento nástroj je efektivní, neboť správci daně usnadnil, a především urychlil práci. Správci daně tak odpadlo obesílání jednotlivých úvěrových institutů a dlouhé čekání, zda kontrolovaný subjekt, nemá u některého z nich otevřený účet. Toto zdlouhavé čekání odpadlo, správce daně zašle žádost na ČNB a do druhého dne již má informace o všech účtech kontrolovaného subjektu.

Náležitosti žádosti o poskytování údajů z CEÚ

Podání žádosti musí být učiněno výhradně prostřednictvím datové schránky orgánu Finanční správy do datové schránky ČNB s názvem „Centrální evidence účtů“. Jiný způsob podání není přípustný. Dle ustanovení § 8 odst. 4 prováděcí vyhlášky je možné, aby jedna datová zpráva obsahovala více jednotlivých žádostí o poskytnutí údajů. Žádost musí být zasílána pouze ve struktuře datového souboru formátu XML, dostupný na internetových stránkách ČNB (ust. § 8 odst. 3 prováděcí vyhlášky). Seznam měnových finančních institucí k 31. 10. 2022 – 52 ([Seznam měnových finančních institucí - Česká národní banka \(cnb.cz\)](#)).

3.12 Elektronická evidence tržeb (EET)

Od 01. 12. 2016 vyšel v platnost Zákon č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb, který se v první vlně týkal vedení elektronické evidence tržeb pro podnikatele v oblasti stravovacích a

ubytovacích služeb. Další vlna byla spuštěna od 01. 03. 2017 a platila pro maloobchod a velkoobchod. Rozložení do jednotlivých fází bylo z důvodu pozvolného zatěžování systému a také podnikatelé měli dostatečný prostor k přípravě. Podnikatelé si tak mohli vyhodnotit, z jaké činnosti mu plynou tržby a zatřídit danou činnost do příslušné fáze podle klasifikace. Od tohoto zařídění podnikatelům se odvíjí vznik povinnosti zahájit evidenci příslušných tržeb, a to bez ohledu, zda tržby plynou z hlavní či jiné podnikatelské činnosti.

Elektronická evidence tržeb, tj. hotovostní tržby a prodej zboží a služeb podléhají elektronické evidenci, přičemž za hotovostní platby se považuje i platby platebními kartami, poukázkami a obdobnými prostředky. Příjemci tržby jsou povinni tržbu v reálném čase elektronicky předem definovaným způsobem nahlásit Finanční správě. Znamená to, že podnikatel zašle datovou zprávu o transakci v daném formátu XML Finanční správě, ta následně ze svého systému zašle potvrzení o přijetí s vygenerovaným unikátním kódem. V tomto momentě podnikatel vystaví účtenku s tímto unikátním kódem a předá jej zákazníkovi. Zaevidování dané tržby je možno ověřit prostřednictvím webové aplikace Finanční správy.

Pro živnostníky byla nutnost stabilního internetu a často problém s internetovým připojením. Podnikatel, který neměl ve svém obci pokrytí, musel zažádat na FÚ o speciální účtenky/paragony, které nahrazovaly účtenky EET. Každý podnikatel, který vydával tyto účtenky, byl evidován na příslušném FÚ a zároveň pod svým jménem evidovanou svou číselnou řadu. Papírová evidence tržeb (off-line režim) se v zákoně o EET nazývá, tzv. „Zvláštní režim“, mohli v něm být registrovaný neplátcí DPH, kteří museli splňovat následující kritéria:

- není plátcí DPH (§ 11a odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb),
- méně jak 2 zaměstnanci (§ 11a odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb),
- čtyři bezprostředně předcházející kalendářní čtvrtletí obrát 200 tis. Kč, později zvýšeno na 600 tis. Kč (§ 11a odst. 1 písm. c) zákona o evidenci tržeb).

Formální náležitosti pro evidovanou tržbu splňuje platba poplatníkovi, která je uskutečněna (dle ust. § 5 zákona o evidenci tržeb):

- v hotovosti (§ 5 písm. a) zákona o evidenci tržeb),

- bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, který je poplatník, který má tržbu evidovat (§ 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb),
- šekem (§ 5 písm. c) zákona o evidenci tržeb),
- směnkou (§ 5 písm. d) zákona o evidenci tržeb),
- v jiných formátech, které mají charakter obdobný předchozím formám (např. dárkové karty, poukázky na zboží a služby (např. stravenky, platby prostřednictvím žetonů, včetně bitcoinů) (§ 5 písm. e) zákona o evidenci tržeb),
- započtením kauce nebo obdobné jistoty složené ze způsobů podle předchozích bodů (§ 5 písm. f) zákona o evidenci tržeb).

V případě platby převodem z účtu na účet nebo inkasa se nejedná o evidované tržby, neboť v tomto případě nejsou formální znaky evidované tržby naplněny.

Smyslem evidence tržeb je zachycení reálného majetkového toku, nikoliv záznamu v evidenci, který může nastat v jiném časovém okamžiku, z tohoto důvodu je pro účely evidence tržeb od účetního zachycení odhlíženo. Dle ustanovení § 36 zákona o evidenci tržeb evidovanou tržbou není tržba poplatníka, jenž je povinen tuto tržbu evidovat srovnatelným způsobem dle práva státu, se kterým má Česká republika uzavřenou mezinárodní smlouvu o výměně informací, na základě, které lze získávat srovnatelné informace o evidovaných tržbách. Toto ustanovení znamená, že jsou vyjmuty tržby poplatníka z této evidenční povinnosti v případě, kdy Finanční správa si může obstarat informace z evidence tržeb realizované v jiném státě.

Tržby ve zjednodušeném režimu

Ze zákona mohou podléhat evidenci tržeb ve zjednodušeném režimu tržby z prodeje zboží a služeb, a to na palubě dopravních prostředků při pravidelné hromadné přepravě osob podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty (ust. § 10 odst. 1 zákona o evidenci tržeb). Dále se mohou v tomto režimu evidovat také tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon činnosti, ze které tyto tržby plynou (materiální kritérium). Tyto tržby stanoví nařízením vláda (ust. § 10 odst. 2 zákona o evidenci tržeb).

Certifikát pro evidenci tržeb

Správce daně umožní prostřednictvím společného technického zařízení poplatníkovi na základě autentizačních údajů získat 1 nebo více certifikátů pro evidenci tržeb, které slouží k autentizaci datových zpráv (ust. § 15 zákona o evidenci tržeb). Dle ust. § 16 pak stanovuje povinnost poplatníka zacházet s autentizačními údaji a certifikátem tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití.

Údaje o provozovnách

Pravidla vztahující se uvádění a správě údajů o provozovnách upravuje ust. § 17 zákona o evidenci tržeb. Údaje o provozovnách je poplatník povinen oznámit prostřednictvím portálu u správce daně před získáním certifikátu. Pojem „provozovna“ je pro účely zákona o evidenci tržeb chápán funkčně jako místo, kde dochází k určité činnosti. Pojem „provozovna“ se tak mimo jiné vztahuje rovněž na mobilní prostory či zařízení.

Typy provozoven

- Stálá (především kamenná provozovna)
- Mobilní (pojízdná prodejna nebo taxi)
- Virtuální (e-shop)

Náležitosti účtenky

V ustanovení § 20 odst. 1 a 2 zákona o evidenci tržeb jsou zakotveny zákonné náležitosti, které je poplatník povinen uvádět na vystavené účtence, jedná se o následující:

- DIČ, ID provozovny a pokladního místa, pořadové číslo účtenky
- BKP - „Bezpečnostní kód poplatníka“ je vytvořený poplatníkem, který prokazuje jednoznačnou vazbu mezi poplatníkem a účtenkou, vždy součástí zasílaných údajů
- FIK (pokud není na účtence uveden FIK, uvede se PKP) - „Fiskální identifikační kód“ je jednoznačný identifikátor vytvořený systémem finanční správy na základě obdržené datové zprávy poplatníka - prokazuje zaevidování tržby v systému EET. PKP – „Podpisový kód poplatníka“ je pomocným ochranným prvkem, který umožňuje kontrolu integrity a prokazuje odpovědnost povinného

subjektu za vystavení tištěné účtenky PKP bude na účtenku tištěn pouze v případě, kdy bude vydávána v off-line režimu

- Datum a čas transakce
- Celková částka tržby
- Režim EET (běžný/zjednodušený)

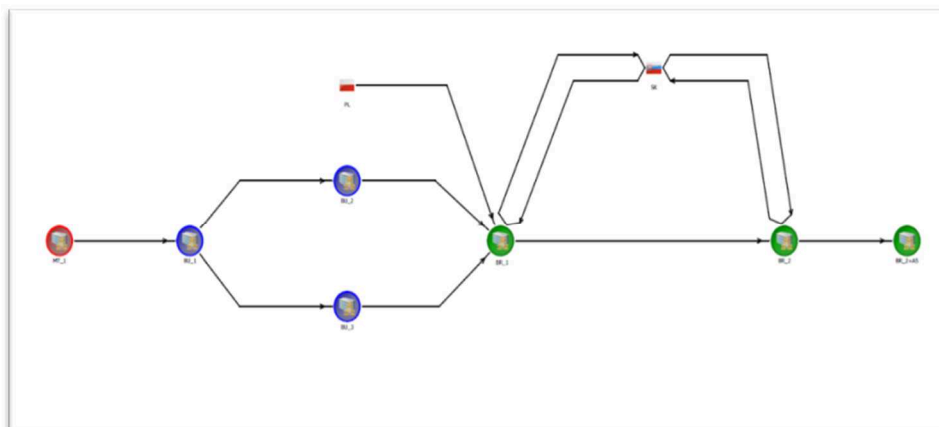
Od 01. 05. 2020 měla být spuštěna 3 a 4 vlna evidence tržeb, avšak s nastalou pandemií byl v souvislosti s nouzovým stavem schválen zákon o některých úpravách v této oblasti, novelizace s účinností od 03. 11. 2020. Tato novela zákona odložila evidenci tržeb až do konce roku 2022, a to jak pro subjekty již spadající do 1 a 2 vlny tak i pro subjekty co měly začít v květnu roku 2020. Systém evidence tržeb je/byl sice plně funkční, ale tržby evidovat je/byla dobrovolná. Dne 09. 03. 2022 byl schválen návrh Ministerstva financí ČR, na zrušení zákona o evidenci tržeb. Návrh Ministerstva financí na zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, který měl nabýt účinnosti k 01. 01. 2023, byl dne 25. 11. 2022 schválen Poslaneckou sněmovnou, tj. od příštího roku se již nevrátí zákonná povinnost elektronicky evidovat tržby (Ministerstvo financí, 2022). Tento schválený vládní návrh, však ještě musí projít Senátem a podepsat jej prezident.

4 Vlastní práce

V této části práce budou aplikovány na modelovém příkladu některé vybrané nástroje Finanční správy, kde bude podrobně vysvětleno použití a účel těchto vybraných nástrojů. Nástroje budou aplikovány v rámci tzv. „obchodního řetězce“. Bude zde stručně popsáno, kdy a na základě čeho je správcem daně detekován pravděpodobný podvodný obchodní řetězec, a to pomocí podaných či nepodaných kontrolních hlášení. Jak již bylo v teoretické části této práce uvedeno, od 01. 01. 2016 je povinností plátců daně z přidané hodnoty podat kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení z celé České republiky jsou podrobeny analýze. První na řadu přichází prvního kola párování, tzv. „Lehká analytika“, kde jsou párovány všechna podaná kontrolní hlášení. Následně na základě různých kritérií přichází na řadu druhé kolo párování, kde už jsou filtrovány různé podněty, potenciální únik na dani. Příslušní správci daně začínají prošetřovat nesrovnalosti v podaných kontrolních hlášení, ať už prostřednictvím postupu k odstranění pochybností či zahajování daňových kontrol. Následuje tzv. „Těžká analytika“, kdy z několikamiliónových obchodních vztahů mezi cca půlmilionem existujících plátců na základě různě zvolených kritérií lze rozpoznat pravděpodobný podvodný obchodní řetězec. Získaná data z kontrolního hlášení se dále komparují s dalšími daty z různých databází a rejstříků. Přihlíží se také na ty plátce (subjekty), kteří již byly detekovány v předchozím období (měsících). Jednotlivé články řetězce (zapojených subjektů) jsou následně předány příslušným správcům daně k prověření. Správci daně dostanou za úkol prošetřit u daňových subjektů (plátců) oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně dle ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které si uplatnily ve svých podaných daňových tvrzení za daná období.

Obchodní řetězce mohou být rozkresleny do různých podob, záleží kolik je v nich zapojených článků, ať už vědomě či nevědomě. Pro představu jsou níže znázorněny tři případy, jenž pomocí kontrolního hlášení a následné analýzy získaných dat se Finanční správě podařilo rychleji odhalit podvodný řetězec. V případě schématu „Šroubek“ a „Brusle“ se jedná o plátce DPH, jejichž předmětem podnikání je pronájem pracovní síly a poskytování služeb (úklidové služby, pomocné stavební práce).

Obrázek 2: Schéma Šroubek

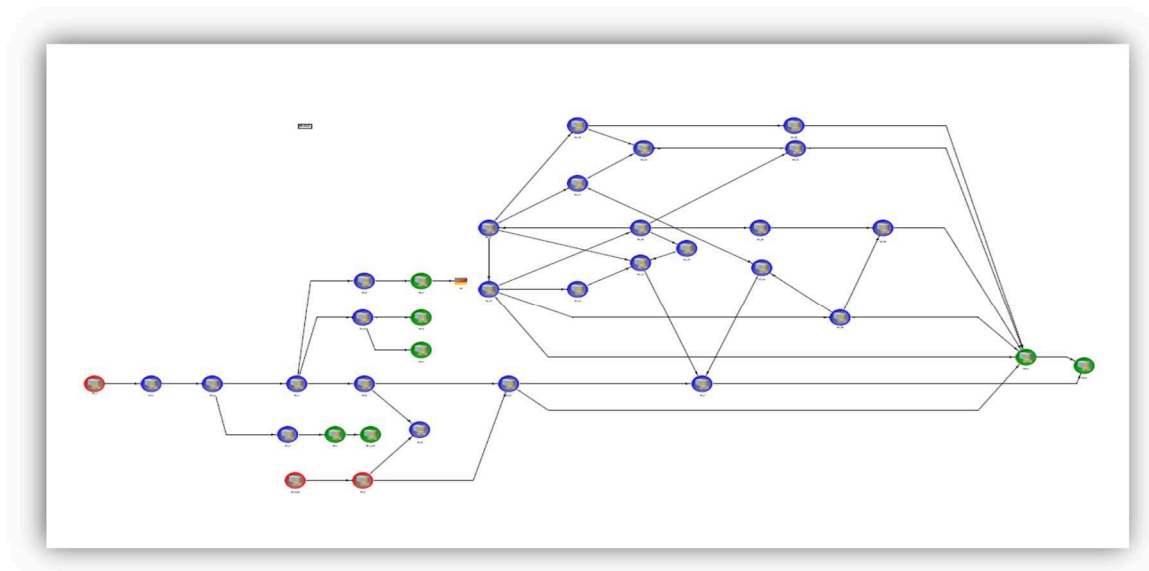


Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: převzato z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf

U obr. č. 2 se jedná o řetězec se šesti články, z toho 3 na pozici Buffera (značeno modře) a 3 na pozici Brokera (značeno zeleně). V průběhu řízení byly vydány: 2 zajišťovací příkazy, v jednom případě rozhodnutí o nespolehlivém plátcu na pozici Buffer a u dvou plátců zahájeny daňové kontroly. Doměřená daň byla ve výši 8.337 311,- Kč (Finanční správa, 2017).

Obrázek 3: Schéma Brusle

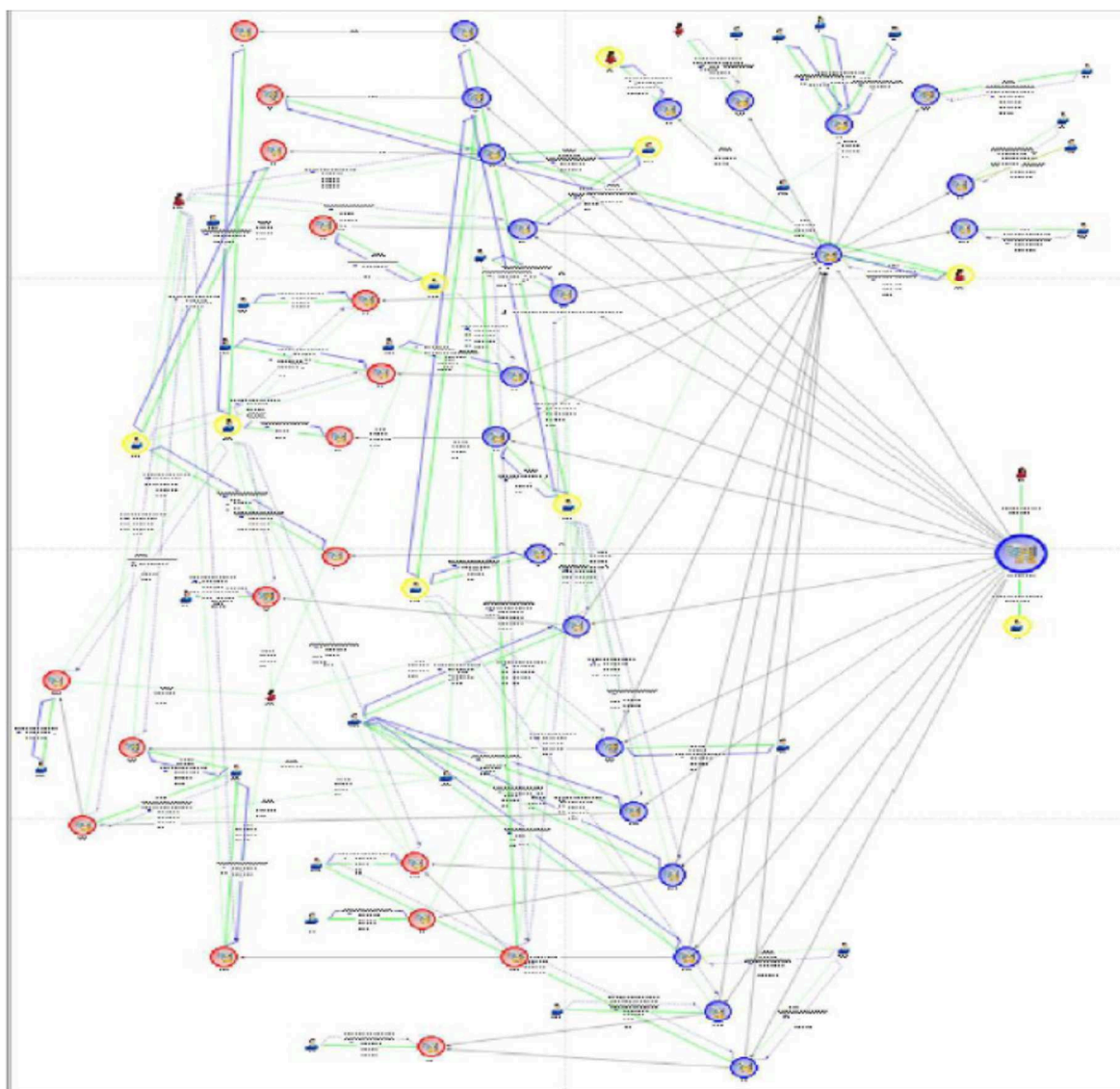


Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: převzato z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf

V řetězci na obr. č. 3 – schéma pod názvem „Brusle“ již bylo zapojeno 33 subjektů (článků), a to 26 na pozici Buffer a 7 na pozici Broker. V rámci řízení bylo zahájeno 21 daňových kontrol, vydáno 11 zajišťovacích příkazů, 2 rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Doměřená daň činila 66.522 647,- Kč (Finanční správa, 2017).

Obrázek 4: Schéma Mor



Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: převzato z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf

Poslední ukáзка modelu podvodného řetězce je schéma s názvem „Mor“, viz obr. č. 4. Jedná se již o velice propracovaný řetězec, jehož předmětem plnění bylo poskytování

reklamních služeb. V řetězci bylo zapojeno 51 subjektů, v průběhu řízení zahájeno 47 daňových kontrol, vydáno 31 zajišťovacích příkazů, 20 rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a 3 rozhodnutí o zrušení registrace. Doměřená daň činila 120.510 845,- Kč. Smyslem celého tohoto řetězce bylo to, že organizátoři vytvořili účelové spojení osob s cílem vytvoření podmínek pro neoprávněné uplatnění nároků na odpočet a snižování tak daň z příjmů. Reklama v rámci tohoto případu byla na jednotlivých akcích poskytována, avšak její cena byla v řetězci několikanásobně navýšena. U nekontaktních subjektů jsou finanční prostředky coby úhrady za nadhodnocené reklamní služby vybírány z velké části v hotovosti a vracejí se ovládajícím osobám na konci řetězce, tj. „Broker“. Díky zajišťovacím příkazům byla zadržena část přeposílaných finančních prostředků a tím byly eliminovány někteří účastníci řetězce v postavení „Missing traderů“, ti však byly obratem organizátory v řetězci nahrazeny (Finanční správa, 2017).

4.1 Modelový příklad

Modelový příklad zaměřený na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020. Na fiktivním daňovém subjektu budou popsány jednotlivé kroky, předcházející odhalení obchodního řetězce zatíženého podvodem. Bude zde na modelovém příkladu ukázáno, jaký přínos vneslo zavedení kontrolního hlášení do činnosti správce daně, kdy jeho využití a následná komparace s dalšími databázemi de facto rychleji a snadněji napomohla k prokázání, že se daná plátce/daňový subjekt účastnil transakcí zasažené podvodem. Na základě kontrolního hlášení se rozjedou jednotlivé kroky v procesu ověřování a následného dokazování, a to například od vyhledávací činnosti, jako je zjišťování veškerých bankovních účtů, které jsou vedeny na daňový subjekt, informace o dodavatelích či odběratelích, podklady vedoucí k vydání zajišťovacího příkazu, až po zahájení daňové kontroly a procesu dokazování. Zajišťovací příkaz musí být však řádně odůvodněn, neboť v momentě jeho vydání dostává daňový subjekt první informace o pochybnostech správce daně. Následně pak v rámci daňové kontroly jsou veškeré získané skutečnosti hodnoceny a konfrontovány s daňovým subjektem.

Veškeré uvedené údaje o uvedených plátcích, citovaných listinách a účetních případech jsou smyšlené.

4.1.1 Informace o plátcí/daňovém subjektu

Daňový subjekt právnická osoba KOTON s.r.o. (dále jen „daňový subjekt“), zapsaná do obchodního rejstříku dne 10. 08. 2008, předmětem podnikání „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách č. 1 až 3 živnostenského zákona“. Na adrese sídla se daňový subjekt nenachází, jedná se tedy o tzv. „virtuální sídlo“. Daňový subjekt je u správce daně registrován:

- DPH do 31. 12. 2017 jako čtvrtletní plátce a od 01. 01. 2018 jako měsíční plátce
- dani silniční a dani z příjmů fyzických osob/dani z příjmů právnických osob

V daňových přiznáních k DPH za jednotlivá období od roku 2010 do března 2020, tj. za období, kdy je daňový subjekt plátce a měl povinnost podat přiznání k DPH, vykázal následující hodnoty:

Tabulka 1: Souhrnný přehled hodnot z daňových přiznání DPH za období 2010-2020 (uvedené hodnoty v Kč)

Základ daně	vlastní daň	Nadměr odpočet	daň na výstupu	daň na vstupu	základ daně uskutečněných plnění	základ daně přijatých plnění
2010	65 867	2 724	79 250	16 107	396 250	80 537
2011	363 470	64 415	805 993	506 938	4 029 967	2 534 735
2012	75 584	79 579	863 330	867 325	4 111 120	4 130 142
2013	91 224	0	1 014 720	923 496	4 832 007	4 399 360
2014	167 251	0	755 721	0	3 577 033	2 802 536
2015	101 043	0	558 592	457 549	2 794 646	2 178 802
2016	459 052	0	1 468 529	1 009 477	6 992 996	4 807 031
2017	711 089	0	1 322 669	619 592	6 577 988	2 950 428
2018	313 305	11 550	1 025 477	723 722	4 883 225	3 446 228
2019	296 110	11 881	429 953	115 824	1 787 651	551 068
1-3 2020	398 459	0	2 402 352	2 003 893	11 439 772	9 563 443

Zdroj: vlastní zpracování

Z prvního pohledu na uvedenou tabulku je zřejmé, že u daňového subjektu došlo ve zdaňovacím období leden až březen 2020 k neobvykle razantnímu nárůstu uskutečněných a přijatých plnění vykázaných v řádech jednotek mil. Kč základu daně za kalendářní měsíc oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím.

4.1.2 Daňové přiznání DPH za měsíc březen 2020 vs kontrolní hlášení

Nejvyšší nárůst nastal v měsíci březen 2020. Daňový subjekt dne 23. 04. 2021 podal řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc březen 2020. V tomto daňovém přiznání uvedl jako hlavní ekonomickou činnost „zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení“ a vykázal na jednotlivých řádcích daňového přiznání tyto hodnoty:

ř. 1 – základ daně 4.820.530 Kč	daň na výstupu	1.012.311 Kč
ř. 40 – základ daně 4.443.769 Kč	daň na vstupu	929.927 Kč
ř. 46 – odpočet daně v plné výši		929.927 Kč
ř. 62 – daň na výstupu		1.012 311 Kč
ř. 63 - odpočet daně		929.927 Kč
ř. 64 – vlastní daň		82.384 Kč

Vlastní daň vyčíslená daňovým subjektem na ř. 64 přiznání byla uhrazena v plné výši. Kontrolní hlášení bylo podáno téhož dne, tj. 23. 04. 2021. Lhůta pro podání daňového přiznání k DPH a kontrolního hlášení je do 25 dne následujícího měsíce, daňový subjekt tedy podal obě tvrzení v zákonem stanovené lhůtě. Po skončení lhůty pro podání daňových tvrzení přichází na řadu, tzv. „První kolo párování“, tj. komparace všech podaných kontrolních hlášení v České republice.

Na základě provedené analýzy vyšel najevo nesoulad, a to mezi hodnotami vykázanými daňovým subjektem a hodnotami vykázanými jeho dodavatelem, tj. rozdíl hodnot v oddílu B. 2. kontrolního hlášení (nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v tuzemsku, řádek 40 a 41 daňového přiznání) podaného daňovým subjektem a u dodavatele se jedná o oddíl A.4. kontrolního hlášení (zdanitelná plnění – dodání zboží či poskytnutí služby v tuzemsku, ř. 1 a 2. daňového přiznání). Specifikace konkrétního nesouladu byla zaznamenána u dvou daňových dokladů vystavených od jednoho dodavatele.

V tomto případě se jedná o dva daňové doklady vystavené společností Kolečko s.r.o., daňový doklad ev. č. 20201006 a ev. č. 20201007, základ daně v celkové výši 86 772,- Kč, daň v celkové výši 18 228,- Kč.

Nastává však otázka, zda si daňový subjekt neoprávněně nenárokoval na ř. 40. vyšší částku z přijatých zdanitelných plnění nebo naopak, zda si dodavatel neoprávněně nesnižoval zdanitelná plnění na ř. 1. Vzhledem k uvedeným skutečnostem proto vznikly správci daně pochybnosti o údajích uvedených v kontrolním hlášení, a proto daňový subjekt vyzval k doplnění, změně či potvrzení svých údajů v řádném daňovém přiznání DPH. Ve výzvě je přesně specifikován dodavatel a zároveň doklad, u kterého vznikl nesoulad.

Na základě zaslané výzvy podal daňový subjekt dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 a zároveň následné kontrolní hlášení. V tomto dodatečném daňovém přiznání daňový subjekt vykázal tyto hodnoty:

ř. 40 – základ daně -86.772 Kč	daň na vstupu	-18.228 Kč
ř. 46 – odpočet daně v plné výši		-18.228 Kč
ř. 63 – odpočet daně		-18.228 Kč
ř. 66 – rozdíl oproti poslední známé dani		-18.228 Kč

V dodatečném daňovém přiznání se uvádějí pouze hodnoty na řádcích, o které se upravuje řádné daňové přiznání DPH. Vlastní daň ve výši 18.228,- Kč byla v plné výši daňovým subjektem uhrazena. Hodnoty daňového přiznání DPH po zohlednění dodatečného daňového přiznání jsou tedy následující:

ř. 1 – základ daně 4.820.530 Kč	daň na výstupu	1.012.311 Kč
ř. 40 – základ daně 4.356 997 Kč	daň na vstupu	911.699 Kč
ř. 62 – daň na výstupu		1.012 311 Kč
ř. 63 - odpočet daně		911.699 Kč
ř. 64 – vlastní daň		100.612 Kč

Hodnoty vykázané v oddílu B2 kontrolního hlášení a následného kontrolního hlášení odpovídají hodnotám vykazaným na ř. 40 daňového přiznání řádného a dodatečného.

Údaje vykázané daňovým subjektem v kontrolním hlášení

Zdanitelná plnění

Oddíl A4 – uskutečněná zdanitelná plnění pro odběratele (ř. 1 příznání) - základ daně v celkové výši 4.813 029,65 Kč, daň na výstupu v celkové výši 1.011.736,23 Kč.

Tabulka 2: Zdanitelná plnění ř.1 příznání

Odběratel	základ daně	Daň na výstupu
Pavel Zeman	66 775,00	14 022,75
Kopin s.r.o.	284 660,50	59 778,71
Zemat a.s.	685 216,90	143 895,55
Poez s.r.o.	481 120,00	101 035,20
KM servis s.r.o.	143 920,00	31 223,20
Bast s.r.o.	42 950,00	9 019,50
ETSo a.s.	1 563 177,85	328 267,35
Banet s.r.o.	586 619,00	123 189,99
Petr Kolečko	179 360,00	37 665,60
ObalPes s.r.o.	779 230,40	163 638,38
Celkem	4 813 029,65	1 011 736,23

Zdroj: vlastní zpracování

Oddíl A5 – uskutečněná zdanitelná plnění do 10.000 Kč včetně daně bez identifikace odběratele v hodnotě (ř. 1 příznání) - základ daně ve výši 7.500 Kč a daň na výstupu ve výši 1.575 Kč.

Nárok na odpočet

Oddíl B2 – přijatá zdanitelná plnění od dodavatelů:

Tabulka 3: Nárok na odpočet ř. 40 příznání

Dodavatel	Základ daně	Daň na vstupu
SVOD s.r.o.	10 868,96	2 282,48
MAKO s.r.o.	247 933,88	52 066,12
Terak a.s.	14 000,00	2 940,00
AuDist a.s.	60 000,00	12 600,00
ZAVORA s.r.o.	2 692 037,00	565 327,81
GIZA s.r.o.	1 150 190,08	241 539,92
ETSo a.s.	21 827,24	4 583,72
Hornbach CS s.r.o.	8 417,35	1 767,65
Banet s.r.o.	20 454,54	2 045,56
ObalPes s.r.o.	18 000,00	3 780,00
Celkem	4 243 729,05	888 933,26

Zdroj: vlastní zpracování

Oddíl B3 – přijatá zdanitelná plnění do 10 000 Kč včetně daně bez identifikace dodavatele
Základní sazba -ZD v celkové výši 103.985,04, daně na vstupu v celkové výši 21.836,91 Kč
Snížená sazba – ZD v celkové výši 9.282,73 Kč a daně na vstupu v celkové výši 928,27 Kč.

4.1.3 Získání informací z Centrální evidence účtů

Správce daně z Centrální evidence účtů zjistil, že daňový subjekt má vedeny 3 bankovní účty, a to u Komerční banky a.s., Česká spořitelna a.s. a ČSOB a.s. Následně si správce daně u jednotlivých peněžních ústavů vyžádal tyto bankovní výpisy. Po získání jednotlivých výpisů byla provedena analýza těchto bankovních výpisů a komparována s údaji uvedenými v kontrolním hlášení podané daňovým subjektem.

Analýza bankovního účtu vedeného u Komerční banka a.s. a kontrolního hlášení:

Dodavatelé MAKO s.r.o. a GIZA s.r.o.

Přijatá plnění vykázaná v kontrolním hlášení za období březen 2020, ze kterých si daňový subjekt uplatnil nárok na odečet daně v daňovém přiznání, nebyla hrazena bezhotovostním převodem na bankovní účet i přes to, že takto hradit mohl.

Dodavatel ZAVORA s.r.o.

Daňový subjekt vykázal v kontrolním hlášení za měsíc březen 2020 přijatá plnění od dodavatele ZAVORA s.r.o. v celkové hodnotě základu daně 2.692.037,19 Kč a daně na vstupu ve výši 565.327,81 Kč, ze kterých uplatnil v přiznání nárok na odpočet daně. Na bankovní účet dodavatele však byla poukázána částka pouze ve výši 605.400 Kč. Z finančních transakcí realizovaných na bankovním účtu u Komerční banky a.s. vedeném na daňový subjekt není zřejmé, že by z tohoto bankovního účtu byly během sledovaného období realizovány bezhotovostní úhrady režijních nákladů souvisejících s běžnou ekonomickou činností obchodní společnosti (např. úhrady nájemného, el. energie, vodné, stočné, úhrady sociálního a zdravotního pojištění atd.). Daňový subjekt debetuje finanční prostředky ze svého b. účtu vedeného u Komerční banky a.s. formou výběrů hotovosti či bezhotovostních převodů na b. účty třetích osob, obratem či nejpozději do několika dní, poté co dojde k jejich připsání na b. účet daňového subjektu.

Analýza bankovního účtu vedeného u České spořitelny a.s. kontrolního hlášení:

Dodavatel GIZA s.r.o.

Přijatá plnění vykázaná v kontrolním hlášení za období březen 2020, ze kterých si daňový subjekt uplatnil nárok na odečet daně v daňovém přiznání, nebyla hrazena bezhotovostním převodem na bankovní účet i přes to, že takto hradit mohl.

Dodavatel ZAVORA s.r.o.

Daňový subjekt vykázal v kontrolním hlášení přijatá plnění od dodavatele ZAVORA s.r.o. v celkové hodnotě základu daně 2 692 037,19 Kč a daně na vstupu ve výši 565 327,81 Kč (celkem 3 257 365 Kč), ze kterých uplatnil v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 nárok na odpočet daně. Za dané období byla na bankovní účet poskytnuta částka pouze ve výši 150 000,- Kč. Daňový subjekt debetuje finanční prostředky ze svého bankovního účtu vedeného u České spořitelny formou výběrů v hotovosti či bezhotovostních převodů na bankovní účty třetích osob či v hotovosti, obratem či nejpozději do několika dní, poté co dojde k jejich připsání na bankovní účet daňového subjektu.

Analýza bankovního účtu vedeného u ČSOB, a.s. a kontrolního hlášení:

V rámci provedené analýzy bankovního účtu bylo zjištěno, že za období byl tento účet pouze debetován bankovními poplatky.

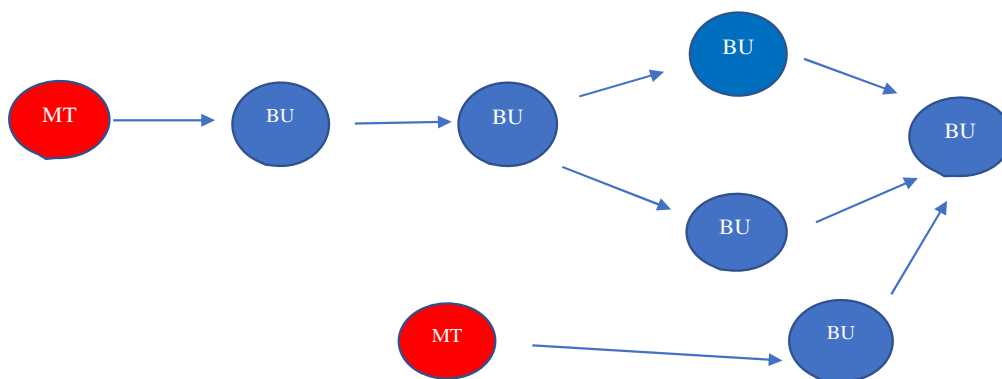
Na základě získaných dat ze všech kontrolních hlášení z ČR, které se dále komparovaly s různými databázemi, vyplynulo, že daňový subjekt se účastnil transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, o které mohl a měl vědět.

4.1.4 Zapojení daňového subjektu do obchodních transakcí zasažených chybějící daní

Správci daně vychází ze skutečností zjištěných v rámci vyhledávací činnosti prováděné dle ustanovení § 78 daňového řádu, kdy byl zmapován za zdaňovací období březen 2020 řetězec plátců daně z přidané hodnoty, jehož součástí je také daňový subjekt, a to na pozici „buffer“ – nárazník, a kde u článků řetězce na pozici „missing trader“ – ztracený obchodník, nebyla v tuzemsku DPH přiznána daň, a tedy ani uhrazena do státního rozpočtu.

Správci daně vychází z podkladů, které jsou součástí daňových spisů jak daňového subjektu, tak všech společností, které jsou součástí řetězce, ale také spolupráce jednotlivých správců daně vede k snadnějšímu rozkrytí jednotlivých článků.

Obrázek 5: Grafické znázornění řetězce za zdaňovací období 2020 s chybějící DPH



Zdroj: vlastní zpracování

Jednotlivé články v řetězci

- MAKO s.r.o., pozice v řetězci „buffer“ – nárazník.
- ZAVORA s.r.o., pozice v řetězci „buffer“ – nárazník.
- GIZA s.r.o., pozice v řetězci „buffer“ – nárazník.
- KOTON s.r.o., pozice v řetězci „buffer“ – nárazník.
- DEBRA s.r.o., pozice v řetězci „missing trader“ – ztracený obchodník.
- RENA s.r.o., pozice v řetězci „missing trader“ – ztracený obchodník.
- HOUM s.r.o. – pozice v řetězci „buffer“ – nárazník.
- FITA s.r.o – pozice v řetězci „buffer“ – nárazník.

Daňový subjekt uplatnil v přiznáních k DPH za zdaňovací období březen 2020 nárok na odpočet daně ve výši 858 933,85 Kč z přijatých zdanitelných plnění uvedených v odd. B2 kontrolního hlášení za měsíc březen 2020. Jak vyplývá z analýzy kontrolních hlášení a koordinace správců daně, daň z těchto plnění nebyla v řetězci články na pozici „missing trader“ přiznána, a tedy ani uhrazena do státního rozpočtu. V rámci vyhledávací činnosti správce daně byla zjištěna účast daňového subjektu v obchodních transakcích zasažených krácenou DPH i za předchozí období leden a únor 2020. Proto opakovanou účast daňového

subjektu v takto nastaveném obchodním modelu nelze s ohledem na uvedené nestandardnosti a objektivní okolnosti považovat v žádném případě za nahodilou, ale v důsledku daňového podvodu.

4.1.5 Chybějící daň

1. Společnost ZAVORA s.r.o. v kontrolním hlášení za období března vykázala:

Oddíl A4 uskutečněná zdanitelná plnění mimo jiné pro daňový subjekt v celkové hodnotě základu daně 2 692 037,19 Kč a daně na výstupu ve výši 565 327,80 Kč,

Oddíl B2 přijatá zdanitelná plnění od obchodní společnosti FITA v celkové hodnotě základu daně 2 948 470 Kč a daně na výstupu ve výši 619 178,70 Kč (což činí 100% vstupů za března). Povinnost přiznat daň z těchto plnění měla, podle kontrolního hlášení podaného společností ZAVORA s.r.o., společnost FITA s.r.o.

2. Společnost MAKO s.r.o. v kontrolním hlášení za období března vykázala:

Oddíl A4 uskutečněná zdanitelná plnění mimo jiné pro daňový subjekt v celkové hodnotě základu daně 1 147 462,80 Kč a daně na výstupu ve výši 240 967,20 Kč,

Oddíl B2 přijatá zdanitelná plnění od obchodní společnosti FITA s.r.o. v celkové hodnotě základu daně 2 828 380 Kč a daně na výstupu ve výši 593 959,80 Kč (což činí 100% vstupů za března). Povinnost přiznat daň z těchto jednotlivých plnění měla, dle kontrolního hlášení podaného společností MAKO s.r.o., společnost FITA s.r.o.

3. Společnost FITA s.r.o. v kontrolním hlášení za období března vykázala:

Oddíl A4 uskutečněná zdanitelná plnění mimo jiné pro obchodní korporaci:

- MAKO s.r.o. v celkové hodnotě základu daně 2 828 380 Kč a daně na výstupu ve výši 593 959,80 Kč,
- ZAVORA s.r.o. v celkové hodnotě základu daně 2 948 470 Kč a daně na výstupu ve výši 619 178,70 Kč,

Oddíl B2 přijatá zdanitelná plnění od obchodní společnosti HOUM s.r.o. v celkové hodnotě základu daně 19 308 497 Kč a daně na vstupu ve výši 4 054 784 Kč (což činí 99,97% vstupů za března). Podle kontrolního hlášení společnosti FITA s.r.o. měla společnost HOUM s.r.o. povinnost z těchto plnění přiznat daň.

4. Společnost HOUM s.r.o. v kontrolním hlášení za období března vykázala:

Oddíl A4 uskutečněná zdanitelná plnění mimo jiné pro obchodní korporaci FITA s.r.o. v celkové hodnotě základu daně 19 308 497 Kč a daně na výstupu ve výši 4 054 784 Kč, Oddíl B2 přijatá zdanitelná plnění od obchodní společnosti DEBRA s.r.o. v celkové hodnotě základu daně 24 645 734 Kč a daně na vstupu ve výši 5 175 604,14 Kč (což činí 99,98% vstup za březen). Podle kontrolního hlášení společnosti HOUM s.r.o. měla společnost DEBRA s.r.o. povinnost z těchto plnění přiznat daň.

5. Společnost GIZA s.r.o. v kontrolním hlášení za období března 2020 vykázala:

Oddíl A4 uskutečněná zdanitelná plnění mimo jiné pro daňový subjekt v celkové hodnotě základu daně 1 150 190,08 Kč a daně na výstupu ve výši 241 539,92 Kč. Oddíl B2 přijatá zdanitelná plnění od obchodní společnosti RENA s.r.o. v celkové hodnotě základu daně 4 265 053 Kč a daně na vstupu ve výši 895 661,13 Kč (což činí 90,52% vstup za březen). Podle kontrolního hlášení společnosti GIZA s.r.o. měla společnost RENA s.r.o. povinnost z těchto plnění přiznat daň.

6. Společnost DEBRA s.r.o. nepodala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 (čtvrtletní plátce DPH). Daň ve výši 5 175 604,14 Kč z plnění v základu daně 24 645 734 Kč uskutečněných pro obchodní korporaci HOUM s.r.o., ze kterých si obchodní společnost HOUM s.r.o. uplatnila nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období března 2020, tak nebyla přiznána a tedy ani uhrazena do státního rozpočtu.

7. Společnost RENA s.r.o. nepodala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března 2020 ani kontrolní hlášení za toto období. Daň ve výši 895 661,13 Kč z plnění v základu daně 4 265 053 Kč uskutečněných pro obchodní korporaci GIZA s.r.o., ze kterých si obchodní společnost GIZA s.r.o. uplatnila nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2020, tak nebyla přiznána a tedy ani uhrazena do státního rozpočtu. Správce daně z analýzy údajů z kontrolních hlášení a následné koordinace správců daně identifikoval za zdaňovací období března 2020 chybějící daň u článků v řetězci na pozici „missing trader“ – obchodních korporací RENA s.r.o. a DEBRA s.r.o.

4.1.6 Detekování nestandardnosti v rámci fakturačního řetězce

Prvotní informace o jednotlivých člancích zapojených v řetězci zjištěné správcem daně z veřejně dostupných zdrojů webových stránek, administrativního registru ekonomických subjektů „ARES“ a databáze správce daně „ADIS“.

1. článek na pozici „missing trader“ – společnost RENA s.r.o.

Na adrese sídla společnosti je zapsáno 89 ekonomických subjektů, společnost se tam fakticky nenachází, lze tedy předpokládat, že se jedná o tzv. „virtuální sídlo“. Nedisponuje žádnou provozovnou, ze které by mohla vykonávat ekonomickou činnost. Nemá vlastní webové stránky, jako poskytovatel plnění v řádech jednotek mil. Kč neprezentuje se veřejnosti a nenabízí své služby či zboží. Daňové přiznání DPH a kontrolní hlášení za měsíc březen 2020 podáno až na výzvu správce daně. Jedná v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů tím, že do obchodního rejstříku neukládají do sbírky listin účetní závěrku. Společnost nedisponuje žádnými zaměstnanci.

2. článek na pozici „missing trader“ – společnost DEBRA s.r.o.

Na adrese sídla společnosti je zapsáno 55 ekonomických subjektů, společnost se tam fakticky nenachází, lze tedy předpokládat, že se jedná o tzv. „virtuální sídlo“. Nedisponuje žádnou provozovnou, ze které by mohla vykonávat ekonomickou činnost. Nemá vlastní webové stránky, jako poskytovatel plnění v řádech desítek mil. Kč neprezentuje se veřejnosti a nenabízí své služby či zboží. Daňové přiznání DPH za 1. čtvrtletí 2020 nebylo podáno ani na výzvu správce daně. Od roku 2015 se na pozici jednatele a majitele vyměnilo celkem 10 osob. Jedná v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů tím, že do obchodního rejstříku neukládají do sbírky listin účetní závěrku. Nedisponuje žádnými zaměstnanci.

3. článek na pozici „buffer“ – společnost GIZA s.r.o.

Na adrese sídla společnosti je zapsáno 55 ekonomických subjektů, společnost se tam fakticky nenachází, lze tedy předpokládat, že se jedná o tzv. „virtuální sídlo“. Nemá vlastní webové stránky, jako poskytovatel plnění v řádech jednotek mil. Kč neprezentuje se veřejnosti a nenabízí své služby či zboží. Daňové přiznání za 1. čtvrtletí nebylo podáno ani na výzvu správce daně. Dle podaného Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé

činnosti za rok 2019, byl vykázán jeden zaměstnanec, disponuje tak minimálním počtem zaměstnanců, což neodpovídá běžné ekonomické činnosti.

4. článek na pozici „buffer“ – společnost HOUM s.r.o.

Na adrese sídla společnosti je zapsáno 26 ekonomických subjektů, společnost se tam fakticky nenachází, lze tedy předpokládat, že se jedná o tzv. „virtuální sídlo“. Nedisponuje žádnou provozovnou, ze které by mohla vykonávat ekonomickou činnost. Nemá vlastní webové stránky, jako poskytovatel plnění v řádech desítek mil. Kč neprezentuje se veřejnosti a nenabízí své služby či zboží. Daňová příznání DPH podávána až po výzvách správce daně. Kontrolní hlášení podávána až po zákonném termínu. Jednatel společnosti je cizím státním příslušníkem, tedy osoba s trvalým bydlištěm mimo tuzemsko. Jedná v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů tím, že do obchodního rejstříku neukládají do sbírky listin účetní závěrku. Není registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani vybírané srážkou, pravděpodobně nedisponuje žádnými zaměstnanci.

5. článek na pozici „buffer“ – společnost FITA s.r.o.

Na adrese sídla společnosti je zapsáno 91 ekonomických subjektů, společnost se tam fakticky nenachází, lze tedy předpokládat, že se jedná o tzv. „virtuální sídlo“. Nedisponuje žádnou provozovnou, ze které by mohla vykonávat ekonomickou činnost. Nemá vlastní webové stránky, jako poskytovatel plnění v řádech jednotek mil. Kč neprezentuje se veřejnosti a nenabízí své služby či zboží. Jediný jednatel je cizí státní národnosti, tedy osoba s trvalým bydlištěm mimo tuzemsko. Není registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani vybírané srážkou, pravděpodobně nedisponuje žádnými zaměstnanci.

6. článek na pozici „buffer“ – společnost MAKO s.r.o.

Na adrese sídla společnosti je zapsáno 489 ekonomických subjektů, společnost se tam fakticky nenachází, lze tedy předpokládat, že se jedná o tzv. „virtuální sídlo“. Nedisponuje žádnou provozovnou, ze které by mohla vykonávat ekonomickou činnost. Nemá vlastní webové stránky, jako poskytovatel plnění v řádech jednotek mil. Kč neprezentuje se veřejnosti a nenabízí své služby či zboží. Není registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani vybírané srážkou, pravděpodobně nedisponuje žádnými zaměstnanci.

7. článek na pozici „buffer“ – společnost ZAVORA s.r.o.

Společnost nemá vlastní webové stránky, jako poskytovatel plnění v řádech jednotek mil. Kč neprezentuje se veřejnosti a nenabízí své služby či zboží. Nepodává vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ani vybírané srážkou, pravděpodobně nedisponuje žádnými zaměstnanci, tak jak by odpovídalo běžné ekonomické činnosti.

8. článek na pozici „buffer“ – daňový subjekt

Na adrese sídla společnosti je zapsáno 19 ekonomických subjektů, společnost se tam fakticky nenachází, lze tedy předpokládat, že se jedná o tzv. „virtuální sídlo“, kde se nenachází věci (majetek) daňového subjektu a není zde místo, kde by byla přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení daňového subjektu popř. místo, kde by se scházelo jeho vedení, a rovněž tak se tu nelze s daňovým subjektem stýkat. Povaha sídla daňového subjektu tedy není v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. i) zákon o dani z přidané hodnoty. Nemá vlastní webové stránky, jako poskytovatel plnění v řádech jednotek mil. Kč neprezentuje se veřejnosti a nenabízí své služby či zboží. Správci daně se z dostupných zdrojů nepodařilo dohledat bližší informace o činnosti daňového subjektu.

4.1.7 Příčinná souvislost v chování daňového subjektu s chybějící daní u článků na pozici „missing trader“

Absence bezhotovostních úhrad za plnění přijatá od dodavatelů daňového subjektu na bankovní účty určené ke zveřejnění ve smyslu ust. § 96 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a nadlimitní výběry v hotovosti z bankovních účtů daňového subjektu. Daňový subjekt debetuje ze svých bankovních účtů finanční prostředky prostřednictvím hotovostních výběrů či bezhotovostních převodů na bankovní účty třetích osob nejčastěji obratem či nejpozději do několika dní poté, co dojde k jejich připsání na bankovní účty daňového subjektu. Jednotlivé hotovostní výběry za kalendářní den z bankovního účtů daňového subjektu nezřídka kdy překročila výši zákonného limitu (270 000 Kč) pro omezení plateb v hotovosti dle ust. § 4 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti ve znění pozdějších předpisů. V situaci daňového subjektu, který debetoval ze svého bankovního účtu za kalendářní den finanční prostředky celkovou výší přesahující 270 000,- Kč, vzbuzuje takový postup pochybnosti o souladu s účelem a smyslem zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, smyslem je omezit daňové úniky, racionalizovat a

optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.

Správce daně spatřuje příčinnou souvislost:

- v chování daňového subjektu postrádajícím legitimní vysvětlení, spočívajícím v tom, že nehradil úplaty za přijatá zdanitelná plnění formou bezhotovostních převodů v řádu jednotek mil. Kč za kalendářní měsíc na bankovní účty jeho dodavatelů – společností MAKO s.r.o. a GIZA s.r.o. registrovaných dle § 96 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty i přesto, že takto hradit mohl,
- s plněními zasaženými chybějící daní u článků na pozici „missing trader“ – společností DEBRA s.r.o. a RENA s.r.o., které nepřiznaly daň a tedy tuto ani neuhradily do státního rozpočtu.

4.1.8 Informace zjištěné o odběratelích daňového subjektu

- Pavel Zeman – inzeruje svou ekonomickou činnost na webových stránkách, zemědělská činnost,
- Kopin s.r.o. - inzeruje svou ekonomickou činnost na webových stránkách, výroba zmrzliny,
- Terak a.s. - inzeruje svou ekonomickou činnost na webových stránkách, výroba odlitků,
- Poez s.r.o. - inzeruje svou ekonomickou činnost na webových stránkách, prodej masných výrobků,
- KM servis s.r.o. – webové stránky s inzercí vlastní ekonomické činnosti nebyly dohledány,
- Bast s.r.o. - inzeruje svou ekonomickou činnost na webových stránkách, výroba a prodej ocelových konstrukcí.,
- ETSO a.s. - inzeruje svou ekonomickou činnost na webových stránkách, logistické služby,
- Banet s.r.o. - inzeruje svou ekonomickou činnost na webových stránkách, cukrárna a pekárna,
- Petr Kolečko - inzeruje svou ekonomickou činnost na webových stránkách, Pila Strážný – pilařská výroba.
- ObalPes s.r.o. - inzeruje svou ekonom. činnost na webových stránkách, zpracování dřeva.

Dle výše uvedeného lze předpokládat, že daňový subjekt svým odběratelům poskytuje zejména personální kapacit v podobě „agenturních pracovníků“.

K získání výše uvedených skutečností vycházel správce daně z daňových přiznání DPH, kontrolních hlášení, bankovních výpisů a veřejně dostupných informací a následně jejich analýza a komparace, a to vše bez součinnosti daňového subjektu. Na základě provedené analýzy získal správce daně podklady pro vydání zajišťovacího příkazu, a to k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 858.934 Kč, neboť hrozí nebezpečí z prodlení dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

4.2 Zajišťovací příkaz

Na základě skutečností, které jsou uvedeny výše popsány, dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt se ve zdaňovacím období březen 2020 zapojil do řetězce obchodních korporací, který vykazuje typické znaky podvodného řetězce, tj. řetězce, jehož účelem je krácení DPH v rámci daňového podvodu. Pojmem podvod na DPH, jak je v teoretické části této práce podrobněji charakterizováno se v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie označují situace, kdy jeden z účastníků neodvede do státní pokladny vybranou daň a další z účastníků si ji odečte za účelem získání zvýhodnění, což je v rozporu s účelem Směrnice Rady č. 2016/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

Na dohledanou činnost odběratelů daňového subjektu a na hotovostní výběry z bankovního účtu daňového subjektu, které jsou charakteristické pro výplaty mezd zahraničním dělníkům, kteří v tuzemsku nemají středisko svých životních zájmů a obvykle ani bankovní účet vedený u banky, která má pobočku v tuzemsku, poskytují služby tzv. „agenturních pracovníků“) lze předpokládat, že daňový subjekt svým odběratelům poskytuje personální kapacity („agenturní pracovníky“ zejména dělnických profesí). Charakter činnosti daňového subjektu je tedy na vstupu nejvýznamněji tvořen mzdovými prostředky a výstupy jsou vlivem toho zatíženy vysokou daňovou povinností, obvyklé pro tyto subjekty (které mají vstupy tvořeny zejména mzdovými prostředky – např. personální agentury nebo obdobné subjekty poskytující pracovní sílu. Tato situace je často ze strany těchto subjektů (plátců) řešena nezákonným způsobem, a to pomocí zdanitelných plnění na vstupu zatížených daňovým podvodem. Podle správce daně toto platí i pro daňový subjekt, neboť jeho činnost podle správce daně spočívá v poskytování služeb pro odběratele jím dodávanými pracovníky, vstupy má pouze v podobě mzdových nákladů, které nejsou

předmětem daně z přidané hodnoty, a proto navyšuje vstupy u daně z přidané hodnoty plněními, která jsou zatížena daňovým podvodem, přičemž předmětné vstupy činí 93,88% z celkových vstupů za březen 2020, což svědčí odůvodněné obavě, že daňový subjekt se bude chtít vyhnout placení daně, která je opakovaně stižena zkrácenou DPH ve velkém rozsahu.

Na základě dosavadních zjištění tedy vše nasvědčuje tomu, že:

- Společnosti RENA s.r.o. a DEBRA s.r.o. jsou postavení tzv. „missing trader“, který nepřiznal daň, a tedy tuto ani neuhradil do státního rozpočtu. O postavení uvedených společností v podvodném řetězci svědčí zjištěné skutečnosti popsané v bodě 4.1.3. – Detekované nestandardnosti v rámci fakturačního řetězce.
- Společnost GIZA s.r.o. je v postavení tzv. „buffer“, který si uplatnil nárok na odpočet daně od společnosti RENA s.r.o., která nepřiznala daň, a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu. O postavení společnosti GIZA s.r.o. v podvodném řetězci svědčí zjištěné skutečnosti popsané v bodě 4.1.3. – Detekované nestandardnosti v rámci fakturačního řetězce.
- Společnost HOUM s.r.o. je v postavení tzv. „buffer“, který si uplatnil nárok na odpočet daně od společnosti DEBRA s.r.o., která nepřiznala daň, a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu. O postavení uvedené společnosti HOUM s.r.o. v podvodném řetězci svědčí zjištěné skutečnosti popsané v bodě 4.1.3. – Detekované nestandardnosti v rámci fakturačního řetězce.
- Společnost FITA s.r.o. je v postavení tzv. „buffer“, který si uplatnil nárok na odpočet daně od společnosti HOUM s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti DEBRA s.r.o., která nepřiznala daň, a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu. O postavení uvedené společnosti FITA s.r.o. v podvodném řetězci svědčí zjištěné skutečnosti popsané v bodě 4.1.3. – Detekované nestandardnosti v rámci fakturačního řetězce.
- Společnost MAKO s.r.o. je v postavení tzv. „buffer“, který si uplatnil nárok na odpočet daně od společnosti FITA s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti HOUM s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti DEBRA s.r.o., která nepřiznala daň, a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu. O postavení uvedené společnosti MAKO s.r.o. v podvodném řetězci svědčí zjištěné

skutečnosti popsané v bodě 4.1.3. – Detekované nestandardnosti v rámci fakturačního řetězce.

- Společnost ZAVORA s.r.o. je v postavení tzv. „**buffer**“, který si uplatnil nárok na odpočet daně od společnosti FITA s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od obchodní korporace HOUM s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti DEBRA s.r.o., která nepřiznala daň, a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu. O postavení uvedené společnosti ZAVORA s.r.o. v podvodném řetězci svědčí zjištěné skutečnosti popsané v bodě 4.1.3. – Detekované nestandardnosti v rámci fakturačního řetězce.
- Daňový subjekt je v postavení tzv. „buffer“, kterému plyne výhoda z účasti na podvodném řetězci ve formě uplatnění nároku na odpočet daně, která nebyla přiznána, a tedy ani nebyla uhrazena do státního rozpočtu. Závěru o podvodném řetězci svědčí i organizovanost předmětného řetězce, která vyplývá i z jeho struktury, v rámci které dochází k fakturaci mezi uvedenými subjekty, tj. daňový subjekt přijal:
 - 5,69% zdanitelných plnění od společnosti MAKO s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti FITA s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti HOUM s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti DEBRA s.r.o., která nepřiznala daň a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu,
 - 26,40% zdanitelných plnění od společnosti GIZA s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti RENA s.r.o., která nepřiznala daň a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu,
 - 61,79% zdanitelných plnění od společnosti ZAVORA s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti FITA s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti HOUM s.r.o., která si uplatnila nárok na odpočet daně od společnosti DEBRA s.r.o., která nepřiznala daň a tedy tuto ani neuhradila do státního rozpočtu.

S ohledem na výše uvedené nestandardnosti, detekované v rámci fakturačního řetězce, je zřejmé, že k neodvedení daně tedy nedošlo v žádném případě v důsledku ojedinělého podnikatelského selhání článků řetězce na pozici „missing trader“, ale v

důsledku daňového podvodu, do něhož je daňový subjekt za zdaňovací období březen 2020 zapojen.

Daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak daň přiznat, tj. břemeno tvrzení a povinnost toto tvrzení prokázat, tj. břemeno důkazní. Podmínky uplatnění nároku na odpočet daně jsou upraveny ustanoveními § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet daně prokazuje plátce v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu ustanovení § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 29. 09. 20004 sp. Zn. III ÚS 365/04 uvedl, že daňový doklad je však pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu. K unesení důkazního břemene nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Správce daně je oprávněn neuznat nárok na odpočet daně za situace existence daňového dokladu předloženého daňovým subjektem, pokud zjistí okolnosti, které uplatnění takového nároku vylučují (ÚS sp. Zn. III 365/04, 2004). Dle rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie nárok na odpočet může být odepřen v případě, kdy plátce daně uplatňuje nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V případě podvodného jednání je nutno prokázat plátcí daně, že je součástí daňového podvodu. Postačí však, že plátcí daně je prokázáno, že výše uvedené vědět mohl a měl. V takovém případě se plátce daně považuje za osobu účastnící se podvodu. Je následně na správci daně, aby prokázal, že plátce daně vědět mohl a měl, že je součástí podvodu. Z výše uvedené judikatury nevyplývá bezbřehá ochrana nároku na odpočet daně, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl nebo vědět mohl. Správcem daně byly na základě doposud získaných dokladů, listin a informací shledány objektivní okolnosti doprovázející plnění zasažené podvodem, jichž se daňový subjekt během období březen 2020 účastnil. Jedná se o následující objektivní okolnosti:

- Daňový subjekt uplatnil od dodavatele MAKO s.r.o. nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období březen 2020 v celkové hodnotě 52 066,12 Kč z plnění v základu

daně 247 933,88 Kč. Dle výpisů z bankovních účtů daňového subjektu je zřejmé, že daňový subjekt za plnění jím uskutečněná v období březen 2020 inkasoval finanční prostředky prostřednictvím bezhotovostních převodů. Dále je z výpisů z bankovních účtů daňového subjektu zřejmé, že daňový subjekt svému dodavateli MAKO s.r.o. nehradil finanční prostředky za přijatá zdanitelná plnění vykázaná v kontrolním hlášení za období březen 2020, ze kterých si uplatnil nárok na odpočet daně v celkové výši 52 066,12 Kč z plnění v základu daně 247 933,88 Kč v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020, bezhotovostním převodem na zveřejněný bankovní účet dodavatele MAKO s.r.o. i přesto, že takto hradit, to však daňový subjekt neučinil. Vzájemná rozdílnost a odlišnost při úhradách za zdanitelná plnění přijatá daňovým subjektem (ze kterých nebyla daň v řetězci vzhledem k výše uvedenému přiznána, a tedy neuhrazena do státního rozpočtu) a na druhé straně za zdanitelná plnění uskutečněná daňovým subjektem je zcela jednoznačná a nezpochybnitelná. Předmětná přijatá plnění od dodavatele MAKO s.r.o., z nichž za březen 2020 daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně, tedy musela být hrazena jiným způsobem např. formou hotovostních úhrad, zápočtem, případně za tato přijatá plnění daňový subjekt svému dodavateli nehradil úplaty vůbec. Pokud tedy byla předmětná zdanitelná plnění hrazena v hotovosti, lze to považovat za indicii toho, že daňový subjekt přinejmenším mohl a měl vědět o své účasti na daňovém podvodu.

- Daňový subjekt uplatnil od dodavatele GIZA s.r.o. nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období březen 2020 v celkové hodnotě 241 539,92 Kč z plnění v základu daně 1 150 190,08 Kč. Dle výpisů z bankovních účtů daňového subjektu, je zřejmé, že daňový subjekt za plnění jím uskutečněná v období březen 2020 inkasoval finanční prostředky prostřednictvím bezhotovostních převodů. Dále je z výpisů z bankovních účtů daňového subjektu zřejmé, že daňový subjekt svému dodavateli – společnosti GIZA s.r.o. nehradil finanční prostředky za přijatá zdanitelná plnění vykázaná v kontrolním hlášení za období březen 2020, ze kterých si uplatnil nárok na odpočet daně v celkové výši 241 539,92 Kč z plnění v základu daně 1 150 190,08 Kč v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020, bezhotovostním převodem na zveřejněný bankovní účet dodavatele i přesto, že takto hradit, to však daňový subjekt neučinil. Vzájemná rozdílnost a odlišnost při úhradách za zdanitelná plnění přijatá daňovým subjektem (ze kterých nebyla daň v řetězci

vzhledem k výše uvedenému přiznána, a tedy neuhrzena do státního rozpočtu) a na druhé straně za zdanitelná plnění uskutečněná daňovým subjektem je zcela jednoznačná a nezpochybnitelná. Předmětná přijatá plnění od dodavatele GIZA s.r.o., z nichž za březen 2020 daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně, tedy musela být hrazena jiným způsobem např. formou hotovostních úhrad, zápočtem, případně za tato přijatá plnění daňový subjekt svému dodavateli nehradil úplaty vůbec. Pokud tedy byla předmětná zdanitelná plnění hrazena v hotovosti, lze to považovat za indicii toho, že daňový subjekt přinejmenším mohl a měl vědět o své účasti na daňovém podvodu.

- Daňový subjekt uplatnil od dodavatele ZAVORA s.r.o. nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období březen 2020 v celkové hodnotě 565 327,81 Kč z plnění v základu daně 2 692 037,19 Kč. Dle výpisů z bankovních účtů daňového subjektu, je zřejmé, že daňový subjekt za plnění jím uskutečněná v období březen 2020 inkasoval finanční prostředky prostřednictvím bezhotovostních převodů. Z výpisu z bankovního účtu daňového subjektu vedeného u Komerční banky bylo zjištěno, že daňový subjekt svému dodavateli ZAVORA s.r.o. uhradil za sledované období částku v celkové výši 605 400 Kč ve prospěch bankovního účtu dodavatele. Daňový subjekt vykázal v kontrolním hlášení za období březen přijatá plnění od společnosti ZAVORA s.r.o. pod evidenčními čísly daňových dokladů 202001004 až 202001008 v celkové hodnotě základu daně 2 692 037,19 Kč a daně na vstupu ve výši 565 327,81 Kč (celkem 3 257 365 Kč), ze kterých uplatnil v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 nárok na odpočet daně. V rámci vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu bylo zjištěno, že celková částka ve výši 605 400 Kč zahrnuje pouze platby s uvedenými variabilními symboly 202001001 ve výši 405 400 Kč (zahrnuto v kontrolním hlášení za předchozí zdaňovací období, tj. únor 2020) a 202000005 ve výši 200 000 Kč. Částka ve výši 605 400 Kč debetovaná na dodavatele ZAVORA s.r.o. zahrnuje pouze částečnou úhradu plnění z daňového dokladu č. 202001005. Je tedy zřejmé, že přijatá zdanitelná plnění ve výši 356 327,81 Kč od dodavatele ZAVORA s.r.o., z nichž za zdaňovací období březen 2020 daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně, neuhradil bezhotovostním převodem na zveřejněný bankovní účet, o kterém daňový subjekt prokazatelně věděl, neboť na něj již finanční prostředky hradil. Z výpisu z bankovního účtu daňového subjektu

vedeného u České spořitelny bylo zjištěno, že daňový subjekt svému dodavateli ZAVORA s.r.o. uhradil za sledované období částku v celkové výši 150 000 Kč na účet dodavatele. Tato platba však neobsahuje žádný variabilní symbol, lze tedy předpokládat, že částka ve výši 150 000 Kč nezahrnuje úhradu plnění z daňového dokladu č. 202001004 až 202001008. Je tedy zřejmé, že daňový subjekt z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele ZAVORA s.r.o. z nichž za zdaňovací období březen 2020 uplatnil nárok na odpočet daně, neuhradil finanční prostředky bezhotovostním převodem, o kterém prokazatelně věděl, neboť na něj již finanční prostředky hradil. Vzájemná rozdílnost a odlišnost při úhradách, kdy daňový subjekt svému dodavateli ZAVORA s.r.o. nehradil 100% úplat bezhotovostním převodem za zdanitelná plnění přijatá daňovým subjektem (ze kterých nebyla daň v řetězci vzhledem k výše uvedenému přiznána a tedy ani neuhrazena do státního rozpočtu) a na druhé straně za zdanitelná plnění uskutečněná daňovým subjektem je zcela jednoznačná a nezpochybnitelná. Předmětná přijatá plnění od dodavatele ZAVORA s.r.o. z nichž za březen 2020 daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně, tedy musela být hrazena jiným způsobem např. formou hotovostních úhrad, zápočtem, případně za tato přijatá plnění daňový subjekt svému dodavateli nehradil úplaty vůbec. Pokud tedy byla předmětná zdanitelná plnění hrazena v hotovosti, lze to považovat za indicii toho, že daňový subjekt přinejmenším mohl a měl vědět o své účasti na daňovém podvodu.

Správce daně nebyly dohledány webové stránky předmětných dodavatelů ani jiné reference či inzerci o obchodní činnosti těchto dodavatelů daňového subjektu na základě kterých by daňový subjekt mohl získat a sám si ověřit relevantní informace o svém obchodním partnerovi jako např. recenze, nabízené výrobky a služby, dodací podmínky atd. I přes tuto skutečnost daňový subjekt vstoupil do obchodních vztahů s těmito dodavateli. Má se za to, že si daňový subjekt při svém obchodním jednání počínal neobezřetně až nezodpovědně, neboť neučinil standardní opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, tj. pravděpodobně ani neověřoval důvěryhodnost a podnikatelskou historii svého dodavatele, čímž by minimalizoval možnost zapojení se do podvodného řetězce. Případně tyto skutečnosti daňový subjekt zkoumal, a i přestože stejně jako správce daně pravděpodobně žádné veřejně dostupné reference o dodavatelích nezískal, tak do

obchodních transakcí s těmito korporacemi vstoupil a plnění od nich přijal. Jak bylo výš uvedeno, daňový subjekt mohl z Administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) zjistit, že dodavatelé mají zapsanou adresu sídla na tzv. virtuálních sídlech, nedisponují žádnou provozovnou, ani tyto veřejně zjistitelné rizikové indicie nevarovaly daňový subjekt, který si při svém obchodním jednání počínal nebezpečně až nezodpovědně, neboť neučinil standardní opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, tj. pravděpodobně ani neověřoval důvěryhodnost a ekonomické zázemí svého dodavatele, čímž by minimalizoval možnost zapojení se do podvodného řetězce. Případně tyto skutečnosti daňový subjekt zkoumal, a pokud stejně jako správce daně rizikové indicie zjistil, tak tyto ignoroval, do obchodních transakcí s těmito dodavateli vstoupil a plnění od nich přijal.

Na základě uvedených skutečností správce daně dospěl k předběžnému závěru, že daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatelů MAKO s.r.o., GIZA s.r.o. a ZAVORA s.r.o. neoprávněně z důvodu zapojení do podvodného řetězce, o kterém mohl a měl vědět.

4.2.1 Kvalifikovaný odhad daně k zajištění za zdaňovací období březen 2020

Daň na výstupu

S ohledem na výše uvedené skutečnosti a s ohledem na údaje vykázané daňovým subjektem v přiznání k DPH a v kontrolním hlášení za březen 2020 správce daně předpokládá, že daňový subjekt uskutečnil plnění min. v základu daně 4 820 530 Kč a daně na výstupu 1 012 311 Kč (ř. 1 přiznání) a tyto hodnoty nezpochybuje.

Nárok na odpočet daně na vstupu

S ohledem na zapojení daňového subjektu do obchodních transakcí zasažených podvodem s chybějící daní u článků řetězce na pozici „missing trader“ – společností RENA s.r.o. a DEBRA s.r.o., správce daně důvodně předpokládá, že prokáže, že daňový subjekt neuplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v celkové výši 858 933,85 Kč ze základu daně 4 090 161,15 Kč od článků na pozici „buffer“ – dodavatelů MAKO s.r.o., GIZA s.r.o. a ZAVORA s.r.o. dle ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Hodnota odpočtu daně uvedená v řádném a dodatečném přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 bude snížena o 858 934 Kč.

Rekapitulace výpočtu kvalifikovaného odhadu k zajištění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020:

Daň na výstupu:	1 012 311 Kč
Odpočet daně na vstupu: (911 699 Kč – 858 934 Kč)	<u>52 765 Kč</u>
Vlastní daň:	959 546 Kč
Kvalifikovaný odhad daně z přidané hodnoty činí	959 546 Kč
Vlastní daň vykázaná v daňovém přiznání činí	<u>100 612 Kč</u>
Kvalifikovaný odhad daně z přidané hodnoty k zajištění:	858 934 Kč

4.2.2 Majetková nedostatečnost, odůvodněná obava o dobytost daně

Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu upravuje ust. § 167 daňového řádu. Existuje-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz (dle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že u daňového subjektu je nutno konstatovat majetkovou nedostatečnost s ohledem na předpokládanou výši vlastní daně, která by dle kvalifikovaného odhadu správce daně měla být daňovému subjektu zdaňovací období březen 2020 doměřena, neboť se daňový subjekt podílel na obchodních transakcích zasažených podvodem s chybějící daní z přidané hodnoty v řetězci a s přihlédnutím k uvedeným skutečnostem a taktéž i k objektivním okolnostem doprovázejícím tato plnění zasažená podvodem, přistoupil správce daně k vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty. Jako vlastní pomůcka při stanovování výše zajišťované částky byly použity údaje z daňových přiznání k DPH, kontrolních hlášení a údaje z bankovního účtu v souladu s ust. § 167 odst. 4 daňového řádu.

Správce daně bylo nejprve posouzení současné majetkové situace daňového subjektu jako nedostatečné k pokrytí předpokládané daně z přidané hodnoty za březen 2020 s tím, že současně vyhodnotil také míru rizika převedení veškerého majetku daňového subjektu jako vysokou, čímž byla obava správce daně prohloubena. Uvedená situace, kdy je nutno na zjištěný majetek nahlížet s důrazem na jeho likviditu, tj. na rychlost převedení libovolných aktiv na peníze a možnost jejich dalšího převedení mimo sféru podnikatelských aktivit daňového subjektu, vedla správce daně k rozhodnutí nezjišťovat aktuální majetkovou

situaci přímo u daňového subjektu. V případě majetkových poměrů daňového subjektu správce daně vycházel z údajů uvedených daňovým subjektem v přílohách naposledy podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 (rozvaha, výkaz zisku a ztráty) a z údajů v jemu dostupných rejstřících (evidence vozidel, katastr nemovitostí).

4.2.3 Výkonnost ekonomické činnosti daňového subjektu za rok 2018

Při vyhodnocení majetkových poměrů daňového subjektu bylo vycházeno z podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, kde vykázal na jednotlivých řádcích následující hodnoty:

ř. 10 částku ve výši (výsledek hospodaření)	– 91 147,- Kč
ř. 40 částku ve výši (neuznané výdaje (náklady) dle § 25 a 24 ZDP).....	691 787,- Kč
- účtová skupina 51 - Služby	
ř. 220 částku ve výši (základ daně po úpravě ...)	600 640,- Kč
ř. 340 částku ve výši (daň)	114 000,- Kč

V tomto přiznání, daňový subjekt uvedl jako hlavní (převažující) činnost „výroba ostatních potravinářských výrobků j. n.“ a „obrábění“, ročním úhrnu čistého obrátu ve výši 4 450 494 Kč a průměrný přepočtený počet zaměstnanců 9 osob.

V příloze daňového přiznání označené „Vybrané údaje z Rozvahy pro podnikatele, v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2018 (dále jen „Rozvaha“) daňový subjekt vykázal:

- **aktiva** celkem 5 831 tis. Kč, která byla tvořena stálými aktivy v hodnotě 91 tis. Kč (skládající se z hmotných movitých věcí a jejich souborů ve výši 91 tis. Kč) a oběžnými aktivy v hodnotě 5 740 tis. Kč, tvořenými krátkodobými pohledávkami v hodnotě 2 942 tis. Kč (skládající se z pohledávek z obchodních vztahů ve výši 2 434 tis. Kč a ze stát-daňové pohledávky v hodnotě 508 tis. Kč) a peněžními prostředky v hodnotě 2 798 tis. Kč (skládající se z peněžních prostředků v pokladně v hodnotě 2 687 tis. Kč a peněžních prostředků na účtech v hodnotě 111 tis. Kč),

- **pasiva** celkem 5 831 tis. Kč, která byla tvořena vlastníkem kapitálem ve výši 5 080 tis. Kč (skládající se ze základního kapitálu 200 tis. Kč, z nerozděleného zisku nebo neuhrazené ztráty minulých let 5 085 tis. Kč a výsledku hospodaření běžného účetního

období v záporné výši -205 tis. Kč) a z cizích zdrojů ve výši 751 tis. Kč (skládající se ze závazků z obchodních vztahů ve výši 484 tis. Kč, ze závazků zaměstnanců ve výši 43 tis. Kč, ze závazků ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění ve výši 29 tis. Kč, stát – daňové závazky a dotace ve výši 193 tis. Kč a jiné závazky v hodnotě 2 tis. Kč).

Z údajů v Rozvaze ke dni 31. 12. 2018 lze tedy usuzovat, že daňový subjekt disponoval k 31. 12. 2018 dlouhodobým hmotným majetkem v minimální výši 91 tis. Kč. Aktiva daňového subjektu byla tvořena téměř výhradně oběžnými aktivy, které nejsou ze své podstaty stabilním majetkem, jako je tomu v případě dlouhodobého majetku, který je již ze své podstaty stabilnější a mohl by tedy být z pohledu vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně snáze postižitelný. Daňový subjekt však před touto stabilitou upřednostňuje držení likvidních prostředků. Daňový subjekt vykázal v Rozvaze hodnotu oběžného majetku ve výši 5 740 tis. Kč, jeho hodnota nijak nevypovídá o současných majetkových poměrech daňového subjektu a to z důvodu toho, že oběžný majetek (tj. hodnota oběžných aktiv vykázaná v Rozvaze ke dni 31. 12. 2018) má velmi proměnlivou hodnotu v čase, tudíž jeho účetně evidovaná hodnota nemusí nutně korespondovat s jeho prodejní hodnotou v aktuálním období.

V písemnosti „Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele – druhové členění, v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2018“ (dále jen „Výkaz zisku a ztráty“), která je součástí přílohy priznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2018 daňový subjekt vykázal na jednotlivých řádcích následující hodnoty:

I. Tržby z prodeje výrobku a služeb	4 451 tis. Kč
A. Výkonovou spotřebu (spotřeba materiálu a energie + služby)	3 751 tis. Kč
D. Osobní náklady	1 235 tis. Kč
E. Odpisy (úpravy hodnot dlouhodob. nehmot. a hmot. Majetku)	23 tis. Kč
III. Ostatní provozní náklady (daně a poplatky v provozní oblasti)	-495 tis. Kč
* Provozní výsledek hospodaření	-63 tis. Kč,
K. Ostatní finanční náklady	-28 tis. Kč
** Výsledek hospodaření před zdaněním	-91 tis. Kč
L. Daň z příjmů	114 tis. Kč
Čistý obrat za účetní období	4 451 tis. Kč.

S ohledem na výše uvedené nelze tedy u daňového subjektu předpokládat, že by doposud nestanovená daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období březen 2020 mohla být uhrazena z výsledků hospodářské činnosti daňového subjektu či, že by na úhradu této dosud nestanovené daně mohl být daňovému subjektu s ohledem vykázáný výsledek hospodaření (ztráta), poskytnut úvěr ze strany třetí osoby.

4.2.4 Výkonnost ekonomické činnosti daňového subjektu na základě údajů o výstupech a vstupech v příznáních k dani z přidané hodnoty

Na základě analýzy výkonnosti daňového subjektu založené na přijatých a uskutečněných plněních za zdaňovací období 2010 až březen 2020 byla zjištěna souhrnná hodnota uskutečněných plnění (v základu daně) ve výši 51 422 655 Kč a souhrnná hodnota přijatých plnění (v základu daně) ve výši 37 444 310 Kč. Z uvedeného údaje vyplývá hodnota podílu uskutečněných a přijatých plnění ve výši 1,373. Tento poměr podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění vypovídá o nízké výkonnosti daňového subjektu ve vztahu k faktickému předmětu ekonomické činnosti (poskytování služeb „agenturních pracovníků“) daňového subjektu, která je na vstupu tvořena především mzdovými prostředky a výstupy jsou vlivem toho zatíženy vysokou daňovou povinností.

Jak již bylo výše uvedeno, daňový subjekt se zapojil do řetězce daňových subjektů, ve kterém jsou plnění, z nichž daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně, zasažena chybějící daní z přidané hodnoty, v podobě daně, která nebyla přiznána a tedy ani uhrazena do státního rozpočtu u článků řetězce na pozici „missing trader“. Tato skutečnost významně ovlivňuje důvěryhodnost přijatých zdanitelných plnění, která daňový subjekt v příznání k dani z přidané hodnoty uvedl za zdaňovací období březen 2020 a negativně ovlivňuje i vypovídací schopnost údajů o vstupech daňového subjektu uvedených v tomto příznání, když tvrzené přijímání zdanitelných plnění, u kterých je detekována chybějící daň, je z hlediska stability ekonomické činnosti daňového subjektu rizikovým faktorem.

4.2.5 Finanční prostředky

Daňový subjekt, jak vyplývá z výše uvedených analýz bankovních účtů a kontrolního hlášení daňového subjektu, přijímá běžně na svých bankovních účtech finanční prostředky formou bezhotovostních převodů ve značném objemu, z nichž převážnou část debetuje prostřednictvím hotovostních výběrů či bezhotovostních převodů na bankovní účty třetích

osob, obratem, či nejpozději do několika dní poté, co dojde k jejich připsání na tyto účty. Z výše uvedených důvodů hodnotí správce daně tento majetek daňového subjektu jako nestabilní. Nestabilita tohoto druhu majetku odůvodňuje obavu správce daně stran nedobytnosti či obtížné dobytnosti v budoucnu stanovené daně. Hotovostní platby nejsou zcela běžné v regulérních a vážně míněných obchodních vztazích, neboť představují určitou míru diskomfortu (docházet na pobočku banky či k bankomatu) a bezpečnostního rizika (zvýšené riziko loupeže hotovostně vybraných finančních prostředků) a jsou nepochybně s ohledem na bankovní poplatky za hotovostní výběry na pobočce banky, ekonomicky méně výhodné. Vybírání finančních prostředků za celkovou výší přesahující 270 000 Kč, vzbuzuje takový postup pochybnosti o souladu s účelem a smyslem zákona číslo 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti, jehož smyslem je omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.

Správce daně hodnotí s ohledem na ustanovení § 167 daňového řádu majetek daňového subjektu nedostatečným, v porovnání s předpokládanou výší vlastní daně, která by daňovému subjektu měla dle kvalifikovaného odhadu správce daně za zdaňovací období březen 2020 svědčit.

4.2.6 Riziko plynoucí z účasti na daňovém podvodu

Správce daně také nemůže odhlédnout od skutečnosti, že na základě dosavadních zjištění vznikla správci daně důvodná obava, že se daňový subjekt stal pravděpodobně za období březen 2020 účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH. Tato skutečnost činí z daňového subjektu potenciálně rizikový subjekt, u něhož existuje zvýšené nebezpečí toho, že po „odhalení“ jeho zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH, dojde u daňového subjektu k utlumení jeho ekonomické činnosti (a tedy i pohybů na bankovních účtech) související s jeho nahrazením v dodavatelsko-odběratelském řetězci novým subjektem, a vyvedení postižitelného majetku mimo dosah správce daně. Správce daně v této souvislosti vychází již ze samotného smyslu podvodu na DPH, jímž je profitovat ze systému DPH. Dosažení tohoto cíle přitom přímo předpokládá snahu subjektů vědomě zapojených do podvodného jednání minimalizovat odvody do státního rozpočtu, neboť tyto odvody přímo ovlivňují výši realizovaného „zisku“ z podvodných aktivit. Vedle majetkové analýzy má

správce daně poznatky a zkušenosti z analyticko-vyhledávací činnosti o tom, jaké skutečnosti je s ohledem na výše uvedené nutné hodnotit jako rizikové, např. zda má daňový subjekt pouze formální sídlo (v tzv. „office house“), jak často se mění jednatelé obchodní korporace, jak často dochází ke změnám místní příslušnosti, jakou právní formu obchodní korporace má, jak má majetkově a personálně zajištěny ke své ekonomické činnosti atd.

Zajišťovací příkaz je zákonným nástrojem, na základě něhož, může být správcem daně zajištěna úhrada dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu jsou podmínkami pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem má správce daně za prokázané, že je odůvodněná obava, že úhrada shora uvedené, dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 bude v době její splatnosti nedobytná, a protože patrně jediný majetek, kterým daňový subjekt krátkodobě disponuje, představují finanční prostředky na bankovních účtech, vydává správce daně zajišťovací příkaz dle ustanovení § 167 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Celková částka zajišťované daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 činí 858 934 Kč.

4.3 Daňová kontrola

U daňového subjektu byla po vydání zajišťovacího příkazu zahájena daňová kontrola daně na dani z přidané hodnoty za měsíc březen roku 2020 v souladu s ust. § 87 odst. 1 daňového řádu v rozsahu ověření splnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých plnění dle ust. § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně zaslal daňovému subjektu výzvu k prokázání skutečností dle ust. § 92 daňového řádu, ve které daňový subjekt vyzval k doložení daňových dokladů, ze kterých byl uplatněn nárok na odpočet daně a evidence pro účely daně z přidané hodnoty, vedené dle ust. § 100 zákona o dani z přidané hodnoty k oddílu B3 kontrolního hlášení (ř. 40 přiznání). Jednalo se o nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od níže uvedených dodavatelů:

Tabulka 4: Nárok na odpočet od konkrétních dodavatelů

Dodavatel	Evid. č. daň. dokladu	DPPD	Základ daně 1	Daň 1
MAKO	20210307	31.03.2021	247 933,88	52 066,12
celkem			247 933,88	52 066,12
ZAVORA	202101005	31.03.2021	582 314,05	122 285,95
ZAVORA	202101006	31.03.2021	662 319,83	139 087,17
ZAVORA	202101007	31.03.2021	284 983,47	59 846,53
ZAVORA	202101008	31.03.2021	490 900,83	103 089,17
ZAVORA	202101004	31.03.2021	671 519,01	141 018,99
celkem			2 692 037,19	565 327,81
GIZA	2102016	31.03.2021	152 479,34	32 020,66
GIZA	2102017	31.03.2021	165 289,26	34 710,74
GIZA	2102022	31.03.2021	250 661,16	52 638,84
GIZA	2102015	31.03.2021	241 818,18	50 781,82
GIZA	2102019	31.03.2021	56 611,57	11 888,43
GIZA	2102021	31.03.2021	37 024,79	7 775,21
GIZA	2102018	31.03.2021	122338,84	25691,16
GIZA	2102020	31.03.2021	123966,94	26033,06
celkem			1 150 190,08	241 539,92

Zdroj: vlastní zpracování

Daňový subjekt na uvedenou výzvu reagoval a prostřednictvím datové schránky zaslal správci daně požadované daňové doklady včetně s nimi souvisejících důkazních prostředků (daňové doklady, smlouvy včetně příloha a dodatků, bankovní výpisy, atd). Z předložených daňových dokladů bylo zjištěno, že daňový subjekt v podaných daňových přiznáních uplatnil nárok na odpočet daně z výše uvedených přijatých zdanitelných plnění, zahrnutých do oddílu B2 podaných kontrolních hlášení. Správcem daně byly zhodnoceny předložené i získané důkazní prostředky z čehož plyne, že hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých plnění, uvedených na předmětných daňových dokladech, byly naplněny.

Jak vyplývá z tuzemské judikatury a zároveň z judikatury Soudního dvora Evropské unie, nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH v principu nesmí být omezen, výjimku však představuje, když daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně podvodně. V případě podvodného uplatnění nároku na odpočet daně je nezbytné zkoumat, až ve chvíli,

splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně. Základním předpokladem pro konstatování, že se jedná o podvodné jednání, je skutečnost, kdy je v daném řetězci zjištěna „chybějící daň“. K neodvedení DPH nemusí však dojít jen v důsledku podvodného jednání, ale může k němu dojít v důsledku pouhého podnikatelského selhání některého z článků v řetězci. Je tedy nutné v daném případě zabývat se otázkou, zda k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání. Tato skutečnost je zjišťována analýzou dalších okolností obchodování v řetězci a povahou všech zapojených subjektů/článků. Správce daně tedy v tomto případě posuzoval, zda v daném případě nebyly transakce, do nichž se daňový subjekt zapojil, spojeny s podvodem na dani z přidané hodnoty a případně zda daňový subjekt věděl či vědět měl a mohl, že se svým jednáním takového podvodu účastní.

4.3.1 Rekapitulace zjištěných skutečností k jednotlivým článkům řetězce

Daňový subjekt měl ve zdaňovacím období březen 2020 celkem 22 zaměstnanců. Daňový subjekt využíval pro realizaci svých zakázek služeb dodavatelů. Charakteristika spolupráce daňového subjektu s dodavateli MAKO s.r.o., ZAVORA s.r.o. a GIZA s.r.o.:

1. Dodavatel MAKO s.r.o.

Předložen daňový doklad č. 20200307, předmět plnění: pomocné a úklidové práce,

cena: ZD 247 986,88 Kč + DPH 52 066,12 Kč (celkem 300 000,- Kč),

úhrada: převodem částku ve výši 300 000,- Kč z účtu vedený u ČSOB.

Předložené písemnosti: objednávkový list, soupis práce k faktuře, Smlouva o poskytnutí služeb, Ukončení obchodního vztahu.

Správce daně vydal v rámci ověřování obchodní spolupráce výzvu k poskytnutí informací adresovanou dodavateli MAKO s.r.o. Na tuto výzvu nebylo ze strany dodavatele žádným způsobem reagováno. Správce daně tak jednateli společnosti MAKO s.r.o. zaslal předvolání k podání svědecké výpovědi ve věci obchodní spolupráce mezi daňovým subjektem a společností MAKO s.r.o. ve zdaňovacím období březen 2020. V den konání svědecké výpovědi se jednatel v postavení svědka bez omluvy nedostavil. Jak vyplývá z výše uvedeného, daňový subjekt v rámci daňové kontroly předložil jako důkazní prostředky daňové doklady, příjmové pokladní doklady, objednávkové listy, soupisy prací k dokladům,

seznamy a docházku pracovníků na jednotlivých pracovištích. Dodavatel MAKO uvedl do oddílu A4 kontrolního hlášení (ř. 1 přiznání) za měsíc březen vystavené daňové doklady pro daňový subjekt v celkové výši základu daně 1 147 683,- Kč + daň ve výši 240 967,- Kč. Daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období březen 2020 jen z přijatého zdanitelného plnění ve výši základu daně 247 934,- Kč + daň ve výši 52 066,- Kč.

2. Dodavatel ZAVORA s.r.o.

- daňový doklad č. 202001004, předmět plnění: balení mléčných výrobků a úklid výrobních prostor v areálu,

cena: ZD 671 519,01 Kč + DPH 141 018,99 Kč (celkem 812 538,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad 15. 04. 2020 ve výši 200 000,- Kč

23. 04. 2020 ve výši 162 538,- Kč

27. 04. 2020 ve výši 250 000,- Kč

převodem 16. 04. 2021 částku ve výši 200 000,- Kč z účtu vedený u ČSOB.

Předložené písemnosti: soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků balení jogurtů
poznámka k docházce.

- daňový doklad č. 202001005, předmět plnění: pomocnické práce ve výrobě

cena: ZD 582 314,05 Kč + DPH 122 285,95 Kč (celkem 704 600,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad 14. 04. 2020 ve výši 180 000,- Kč

26. 04. 2020 ve výši 174 600,- Kč

převodem 16. 04. 2020 ve výši 200 000,- Kč z účtu vedený u Komerční banky

22. 04. 2020 ve výši 150 000,- Kč z účtu vedený u České spořitelny

Předložené písemnosti: objednávkový list, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků

- daňový doklad č. 202001006, předmět plnění: pomocnické práce na pile, pořez kulatiny

cena: ZD 662 319,83 Kč + DPH 139 087,17 Kč (celkem 801 407,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad 29. 04. 2020 ve výši 66 000,- Kč

26. 04. 2020 ve výši 75 407,- Kč

28. 04. 2020 ve výši 250 000,- Kč

10. 04. 2020 ve výši 210 000,- Kč

Převodem 19. 04. 2020 ve výši 200 000,- Kč z účtu vedený u ČSOB

Předložené písemnosti: objednávkový list, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků.

- daňový doklad č. 202001007, předmět plnění: práce v živočišné výrobě

cena: ZD 284 983,47+ DPH 59 846,53 Kč (celkem 344 830,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad 29. 04.2020 ve výši 184 830,- Kč

30. 04. 2020 ve výši 160 000,- Kč

Předložené písemnosti: objednávkový list, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků

- daňový doklad č. 202001008, předmět plnění: balení mléčných výrobků a úklid výrobních prostor,

cena: ZD 490 900,83 Kč + DPH 103 089,17 Kč (celkem 593 990,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad 22. 04.2020 ve výši 251 990,- Kč

30. 04. 2020 ve výši 90 000,- Kč

20. 04. 2020 ve výši 252 000,- Kč

Předložené písemnosti: objednávkový list, dodatek do objednávky, soupis práce k faktuře, dodatek k soupisu práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků úklid výrobních prostor, soupis práce k faktuře, seznam pracovníků výroby, Smlouva o poskytnutí služeb, Ukončení obchodního vztahu.

Na základě výzvy k poskytnutí informací ve věci obchodní spolupráce s daňovým subjektem zasláné společnosti ZAVORA s.r.o. byly správci daně zaslány identické doklady, které předložil daňový subjekt, včetně příloh, výdajových a pokladních dokladů o úhradě a smlouvy o poskytnutí služeb a ukončení obchodního vztahu. K požadavkům správce daně o

poskytnutí dalších informací, viz výše uvedených, se nevyjádřila. Svědecká výpověď jednatele společnosti nebyla správci daně umožněna, neboť na základě rozhodnutí jediného společníka v působnosti valné hromady byl jednatel odvolán z funkce jednatele a nový jednatel byl cizí státní příslušník s místem bydliště Maďarsko. Jak vyplývá z výše uvedeného, daňový subjekt v rámci daňové kontroly předložil jako důkazní prostředky daňové doklady, příjmové a výdajové pokladní doklady, objednávkové listy, soupisy prací k dokladům, seznamy a docházku pracovníků na jednotlivých pracovištích, smlouvu o poskytnutí služeb a ukončení obchodního vztahu. Dodavatel ZAVORA uvedl do oddílu A4 kontrolního hlášení za zdaňovací období březen 2020 vystavené doklady pro daňový subjekt v celkové výši ZD 2 692 037,- Kč + daň ve výši 565 328,- Kč.

3. Dodavatel GIZA s.r.o.

- daňový doklad č. 2002015, předmět plnění: balení zmrzliny a úklid výrobních prostor
cena: ZD 241 818,18 Kč + DPH 50 781,12 Kč (celkem 292 600,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad 30. 04. 2020 ve výši 150 000,- Kč

18. 04. 2020 ve výši 142.600,- Kč

Předložené písemnosti: objednávka zmrzliny, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků pracoviště, práce ve výrobě zmrzliny.

- daňový doklad č. 2002016, předmět plnění: rovnání, třídění a balení řeziva

cena: ZD 152 479,34 Kč + DPH 32 020,66 Kč (celkem 184 500,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad ze dne 27. 04. 2020 ve výši 184 500,- Kč

Předložené písemnosti: objednávka řeziva, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků, práce, řezivo.

- daňový doklad č. 2002017, předmět plnění: balení jogurtu a úklid výrobních prostor

cena: ZD 165 289,26 Kč + DPH 34 710,74 Kč (celkem 200 000,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad ze dne 26. 04. 2020 ve výši 200 000,- Kč

Předložené písemnosti: objednávka balení jogurtů, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků, balení jogurtů.

- daňový doklad č. 2002018, předmět plnění: pomocné práce ve výrobě,

cena: ZD 122 338,84 Kč + DPH 25 691,16 Kč (celkem 148 030,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad ze dne 21. 04. 2020 ve výši 148 030,- Kč

Předložené písemnosti: objednávka pomocných prací ve výrobě, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků.

- daňový doklad č. 2002019, předmět plnění: práce v rostlinné výrobě

cena: ZD 56 611,57 Kč + DPH 11 888,43 Kč (celkem 68 500,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

- úhrada: pokladní doklad ze dne 05. 04. 2020 ve výši 68 500,- Kč

Předložené písemnosti: objednávka prací v živočišné výrobě, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků, práce v rostlinné výrobě.

- daňový doklad č. 2002020, předmět plnění: balení jogurtu a úklid výrobních prostor

cena: ZD 123 966,94 Kč + DPH 26 033,06 Kč (celkem 150 000,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad ze dne 12. 04. 2020 ve výši 150 000,- Kč

Předložené písemnosti: objednávka balení jogurtů, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků, balení jogurtů

- daňový doklad č. 2002021, předmět plnění: práce na tryskače a broušení

cena: ZD 37 024,79 Kč + DPH 7 775,21 Kč (celkem 44 800,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad ze dne 01. 04. 2020 ve výši 44 800,- Kč

Předložené písemnosti: objednávka broušení, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků,

- daňový doklad č. 2002022, předmět plnění: pomocné a úklidové práce v pekárně
cena: ZD 250 661,16 Kč + DPH 52 638,84 Kč (celkem 303 300,- Kč),

způsob úhrady dle daňového dokladu: převodem na účet

úhrada: pokladní doklad 29. 04. 2020 ve výši 140 000,- Kč

28. 04. 2020 ve výši 163 300,- Kč

Předložené písemnosti: objednávka pekárna, soupis práce k faktuře, seznam a docházka pracovníků, Smlouva o poskytnutí služeb, Ukončení obchodního vztahu.

Na základě výzvy k poskytnutí informací ve věci obchodní spolupráce s daňovým subjektem zasláné společností GIZA s.r.o. byly správci daně zaslány identické doklady, které předložil daňový subjekt, bez soupisů prací a pokladních dokladů o úhradách plnění. Společnost GIZA poskytla předložením faktur přijatých od společnosti RENA s.r.o. informaci o subdodavateli plnění fakturovaných prací. Správce daně tak jednateli společnosti GIZA s.r.o. zaslal předvolání k podání svědecké výpovědi ve věci obchodní spolupráce mezi daňovým subjektem a společností GIZA s.r.o. ve zdaňovacím období březen 2020. V den konání svědecké výpovědi se svědek bez omluvy nedostavil. Jak vyplývá z výše uvedeného, daňový subjekt v rámci daňové kontroly předložil jako důkazní prostředky daňové doklady, výdajové pokladní doklady, objednávkové listy, soupisy prací k dokladům, seznamy a docházku pracovníků na jednotlivých pracovištích, smlouvu o poskytnutí služeb a ukončení obchodního vztahu. Dodavatel GIZA uvedl do oddílu A4 kontrolního hlášení za zdaňovací období březen 2020 vystavené doklady pro daňový subjekt uvedené ve výrokové části výzvy v celkové výši ZD 1 150 190,- Kč + daň ve výši 241 540,- Kč.

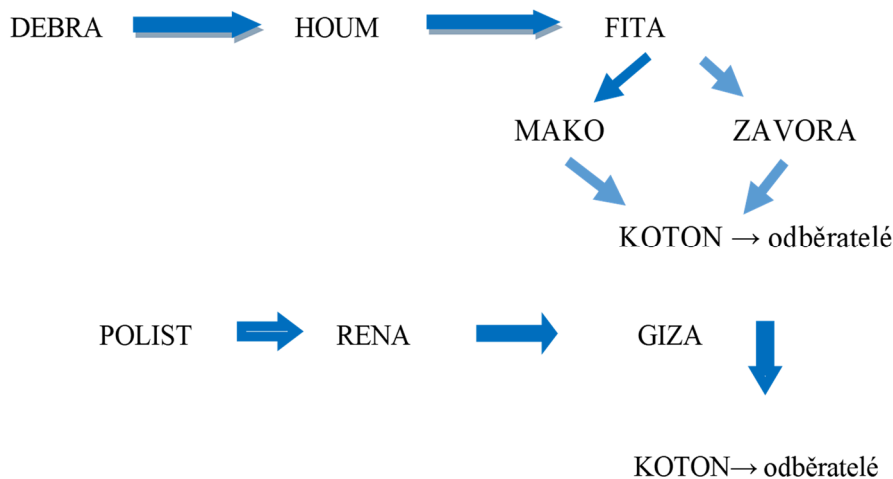
4.3.2 Zhodnocení zjištěných skutečností ve vzájemných souvislostech

Provedení svědeckých výpovědí jím předvolaných statutárních zástupců MAKO, ZAVORA a GIZA zůstalo ve fázi marného pokusu, ani v jednom případě se nepodařilo s osobami, jednajícími za dodavatele daňového subjektu svědeckou výpověď realizovat. V posuzovaném případě byly hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně z plnění, uvedených na předmětných daňových dokladech, splněny.

Jak již bylo uvedeno výše, z tuzemské judikatury a z judikatury SDEU vyplývá, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen a

výjimkou je, když je nárok uplatňován podvodně. Správcem daně byl v posuzovaném případě detekován podvod na DPH, o čemž svědčí následující skutečnosti:

Obrázek 6: Identifikovaný podvod na DPH v posuzovaném případě



Zdroj: vlastní zpracování

Z důvodu přehlednosti sepsaného textu budou nejprve uvedena správcem daně zjištění k jednotlivým článkům zmapovaných řetězců a následně provedena zhodnocení zjištěných skutečností ve vzájemných souvislostech.

Správcem daně byly o společnostech, zapojených ve zmapovaných obchodních řetězcích zjištěny níže uvedené skutečnosti:

1. MAKO (článek na pozici „buffer“)

Ve zdaňovacím období březen 2020 tvořily obchodní řetězec společností přeprodávajících si mezi sebou předmětné služby společnosti DEBRA s.r.o., HOUM s.r.o., FITA s.r.o., MAKO s.r.o., daňový subjekt KOTON s.r.o. a jeho odběratelé v tuzemsku.

U společnosti MAKO s.r.o. byla místně příslušným správcem daně provedena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020. Společnost MAKO s.r.o. na oznámení o zahájení daňové kontroly nereagoval, neposkytl správci daně součinnost a neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2020 v celkové

výši 593 060,- Kč ze základu daně ve výši 2 828 380,- Kč. Doměřená daňová povinnost nebyla uhrazena. Správce daně tak identifikoval chybějící daň u daňového subjektu, kterou daňový subjekt čerpal ve formě vykázaného nároku na odpočet daně za březen 2020 ve výši 52 066,- Kč (daňový subjekt v březnu 2020 neuplatnil nárok ze všech přijatých plnění).

2. ZAVORA (článek na pozici „buffer“)

Ve zdaňovacím období březen 2020 tvořily obchodní řetězec společností přeprodávajících si mezi sebou předmětné služby společnosti DEBRA s.r.o., HOUM s.r.o., FITA s.r.o, ZAVORA, daňový subjekt KOTON a jeho odběratelé v tuzemsku.

U společnosti ZAVORA s.r.o. byla místně příslušným správcem daně provedena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020. Společnost ZAVORA s.r.o. na oznámení o zahájení daňové kontroly nereagoval, neposkytl správci daně součinnost a neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 v celkové výši 1 020 175,- Kč ze základu daně ve výši 4 857 974,- Kč. Doměřená daňová povinnost nebyla uhrazena. Správce daně tak identifikoval chybějící daň u daňového subjektu, kterou daňový subjekt čerpal ve formě vykázaného nároku na odpočet daně za březen 2020 ve výši 565 328,- Kč.

3. GIZA s.r.o. (článek na pozici „buffer“)

Ve zdaňovacím období březen 2020 tvořily obchodní řetězec korporací přeprodávajících si mezi sebou předmětné služby společnosti POLIST s.r.o., RENA s.r.o., GIZA s.r.o., daňový subjekt KOTON a jeho odběratelé v tuzemsku.

U společnosti GIZA s.r.o. byla místně příslušným správcem daně provedena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020. Společnost GIZA na oznámení o zahájení daňové kontroly nereagoval, neposkytl správci daně součinnost a neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 v celkové výši v celkové výši 987 968,- Kč ze základu daně 4 711 562,- Kč. Doměřená daňová povinnost nebyla uhrazena. Správce daně tak identifikoval chybějící daň u daňového subjektu, kterou

daňový subjekt čerpal ve formě vykázaného nároku na odpočet daně za březen 2020 ve výši 241 539,- Kč.

Správce daně byla u dodavatelů MAKO s.r.o., ZAVORA s.r.o. a GIZA s.r.o. identifikována chybějící daň, kterou daňový subjekt neoprávněně čerpal formou uplatněného nároku na odpočet daně v celkové výši 858 934,- Kč. O skutečnosti, že výše popsany obchodní řetězec je zatížen podvodem na DPH, svědčí následující skutečnosti:

- všechny články jednotlivých řetězců (obchodní společnosti) mají svá sídla na tzv. virtuálních adresách. Existenci sídla na virtuální adrese lze považovat za jednu z okolností svědčících o existenci daňového podvodu, neboť se jedná o sídlo, které je využíváno řadou rizikových subjektů. Virtuálním sídlem je adresa sídla nespĺňující ust. § 4 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení má jít o místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí, týkající se osoby povinné k dani, místo, kde se schází její vedení, místo, kde se subjekty mohou s danou osobu povinnou k dani stýkat, a to nejen ve smyslu kontaktu (recepce, obsluha telefonu), ale především ve smyslu možnosti řešení problematiky předmětu činnosti osoby povinné k dani, místo, ve kterém bude osoba povinná k dani nejen pro správce daně, ale i ostatní osoby plynule kontaktní a dohledatelná,
- na bankovních účtech dodavatelů daňového subjektu nebyly detekovány bezhotovostní úhrady režijních nákladů, souvisejících s běžnou ekonomickou činností společností (např. úhrady nájemného, energií, zdravotního a sociálního pojištění apod.),
- žádná ze společností nemá webové stránky, na kterých by byla její činnost nějakým způsobem propagována, či inzerována na internetu. Správce daně si je vědom, že žádný zákon neukládá povinnost sebezprezentace na internetu, nicméně tato skutečnost nasvědčuje tomu, že tyto obchodní společnosti se nepohybují v běžném konkurenčním podnikatelském prostředí a že naopak jsou jejich obchodní partneři již předem určeni a známi, což opět naznačuje využití těchto společností pro realizaci podvodů na dani z přidané hodnoty,
- společnost DEBRA vykazuje typické znaky článku obchodního řetězce, který je v souladu s judikaturou SDEU označován jako „missing trader“. Do struktury daňových podvodů jsou společnosti typu „missing trader“ vkládány za účelem

znemožnění rozkrytí celého řetězce. Společnost vykázala uskutečněná zdanitelná plnění v řádu desítek mil. Kč a v podobné výši uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých plnění, vykázaných v oddílu B3 kontrolního hlášení (ř. 40 příznání).

Výchozí článek řetězce KOTON – GIZA – RENA – POLIST je postaven na principu, kdy POLIST s.r.o. nepodala příznání k DPH ani kontrolní hlášení, přesto RENA od této společnosti přijala zdanitelná plnění ve výši 6,2 mil. Kč, která následně fakturovala na GIZA s.r.o., resp. dodavatele daňového subjektu,

Společnosti HOUM, FITA, MAKO, ZAVORA, GIZA, RENA vykazují typické znaky článku obchodního řetězce, který je v souladu s judikaturou SDEU označován jako „buffer“. Zpravidla deklarovaly v kontrolních hlášení přijatá zdanitelná plnění pouze od jednoho dodavatele a vykazovaly uskutečněná zdanitelná plnění na jednoho odběratele. V některých případech na více odběratelů, např. FITA s.r.o. na MAKO s.r.o. i ZAVORA s.r.o., kdy následně MAKO s.r.o. a ZAVORA s.r.o. pak plnění přijatá od FITA s.r.o. fakturovaly daňovému subjektu. Úlohou těchto bufferů bylo zastříti vazbu mezi daňovým subjektem a missing tradery. Zjištění správce daně o podvodném řetězci svědčí organizovanost a struktura předmětných řetězců v rámci kterých dochází téměř k výhradní fakturaci mezi uvedenými společnostmi v řetězci.

Všechny společnosti v řetězci vykazují zanedbatelnou marži a minimální daňovou povinnost, kterou nehradí, všechny jednotlivé články řetězce přefakturovaly plnění zpravidla během několika málo dní v měsíci.

Úhrady dodavatelům probíhaly v 65 % formou hotovostních úhrad, na základě předložených pokladních dokladů, vždy v částkách, které nepřekračují limit dle zákona o omezení plateb v hotovosti; ve 35 % převodem z bankovního účtu.

Daňový subjekt hradil přijatá plnění dodavatel ZAVORA s.r.o. v hotovosti i převodem na registrovaný bankovní účet vedený u Fio banky a.s. Z bankovního účtu ZAVORA s.r.o. bezprostředně po připsání příchozích úhrad od daňového subjektu byly platby převáděny ve prospěch neregistrovaného bankovního účtu vedeného u Fio banky a.s.

Majitelem bankovního účtu dle zjištění správcem daně je společnost MADOT s.r.o a finanční prostředky z tohoto účtu jsou vybírány formou plateb kartou a hotovostních výběrů z pokladny. Správcem daně bylo dále zjištěno, že společnost MADOT s.r.o. je registrován pouze k dani z příjmů právnických, avšak své povinnosti vůči správci daně si neplní, tj. nepodává daňová přiznání k předmětné dani.

Dodavatel GIZA s.r.o. daňový subjekt hradil přijatá plnění výhradně v hotovosti, přestože GIZA má u správce daně registrovaný bankovní účet. Hotovostní platby, na rozdíl od bezhotovostních plateb, které za sebou zanechávají „papírovou stopu“ vytvořenou nezávislou třetí osobou (bankou), lze však velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce. Hotovostní úhrada jako taková není v rozporu se zákonem, ale jde o jednu z indicí, které ve spojení s dalšími prokazují nestandardní a nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí.

Dodavatel MAKO s.r.o. daňový subjekt hradil přijatá plnění převážně převodem na registrovaný bankovní účet. Bezprostředně po připsání příchozích úhrad od daňového subjektu byly platby převáděny ve prospěch neregistrovaného bankovního účtu patřící opět společnosti MADOT s.r.o.

Správcem daně byla provedena u přímých dodavatelů daňového subjektu MAKO s.r.o., ZAVORA s.r.o. a GIZA s.r.o. daňová kontrola, v níž ani jedna ze společností neposkytla správci daně součinnost. Ve všech případech správcem daně nebyl uznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Správce daně vlastní iniciativou v rámci vyhledávací činnosti vyvíjel aktivitu za účelem provedení svědeckých výpovědí statutárních zástupců, resp. osob jednajících za tyto dodavatele za období, která byla předmětem daňové kontroly u daňového subjektu. Tyto osoby neprokázaly součinnost při poskytnutí informací.

Správce daně má za prokázané, že plnění poskytnutá daňovému subjektu byla zatížena podvodem na dani z přidané hodnoty, tak, jak jej chápe judikatura SDEU. Dle rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 06. 2012 je nutno prokázat, že daňový subjekt o podvodu na předmětné dani věděl či vědět měl a mohl (viz. SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, 2012). Dále z tohoto rozsudku vyplývá, že existence daňového podvodu

neumožňuje daňovému subjektu nepřiznání nároku na odpočet daně, pokud o svém zapojení do podvodného řetězce daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl.

4.3.3 Vědomostní test

Správce daně identifikoval v rámci probíhající daňové kontroly na DPH za předmětná zdaňovací období objektivní okolnosti. Tyto objektivní okolnosti ve svém souhrnu tvoří jasný a logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že daňový subjekt vědět měl a mohl, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Správce daně u daňového subjektu identifikoval následující objektivní okolnosti:

Daňový subjekt uzavřel smlouvy se společnostmi, které nejsou registrovány jako pracovní agentura, přestože po nich požadoval dodání většího množství pracovníků na pomocné pracovní činnosti. Daňový subjekt si neověřoval, zda jsou pro jím objednané práce využívány osoby s platným pracovním či jiným oprávněním k výkonu práce na území České republiky, resp. zda disponují dokumenty potřebnými pro výkon práce na našem území. K tomu pouze uvedl, že dodávající společnost smluvně odpovídala za to, že dodává svoje zaměstnance. Daňový subjekt uvedl, že při podpisu obchodní smlouvy bylo známo, že společnost ZAVORA s.r.o. měla své zaměstnance, byly předloženy pracovní smlouvy, víza, a to jak u společnosti ZAVORA s.r.o. tak i společnosti GIZA s.r.o. Daňový subjekt uvedl, že dodávající společnost smluvně odpovídala za to, že dodává svoje zaměstnance, v uzavřených smlouvách však takovéto ujednání nebylo uvedeno. K předloženým smlouvám jak od daňového subjektu, tak i od dodavatelů na základě výzvy dle ust. § 57 daňového řádu nebyly předloženy žádné dodatky či přílohy.

Daňový subjekt v rámci daňové kontroly poskytoval součinnost a uvedeným dodavatelům sdělil následující:

- všechny dotčené společnosti s nabídkou oslovily daňový subjekt,
- osoby jednající za společnost byly prověřeny podle obchodního rejstříku či občanského průkazu,

- společnosti byly prověřovány v obchodním a živnostenském rejstříku, na webové adrese rejstrik-firem.rejstrik.cz, stránkách MF ČR údaje o nespolehlivém plátcí DPH a obecně na webu,
- kolik stojí pracovní síla, jaká je hodinová mzda, nebo jiné další podmínky nám jsou při naší činnosti dostatečně známy,
- dodavatelé měli svoje vlastní právní, účetní a daňové dokumenty.

Vyjádření daňového subjektu nevzbuzuje dojem, že by při uzavírání nových obchodních transakcí s neproověřenými partnery jednal se zvýšenou opatrností a obezřetností. To zvláště, když plnění, které mu bylo poskytováno, je často spojováno s podvody na dani z přidané hodnoty, o čemž je veřejnost informována v médiích a též na stránkách finanční správy.

Předložené smlouvy o poskytnutí služeb s dodavatelem MAKO s.r.o. a ZAVORA s.r.o. jsou de facto identické, stejná grafická úprava, podepsané ve stejný den, takže tvrzení daňového subjektu, že dodavatelé měli svoje vlastní právní, účetní a daňové dokumenty se jeví jako nevěrohodné, liší se pouze osoba poskytovatele a podpis uvedený na smlouvě za poskytovatele. V záhlaví smlouvy ani u podpisu není uvedeno, kdo za objednatele a poskytovatele smlouvu podepsal a ve věci obchodní spolupráce jednal. Smlouva o poskytnutí služeb s dodavatelem GIZA s.r.o. má odlišnou grafickou úpravu, v záhlaví je uvedena jednající osoba za poskytovatele.

Na výzvu k poskytnutí informací byly dodavatelé ZAVORA s.r.o. a GIZA s.r.o. předloženy tytéž smlouvy, jako předložil daňový subjekt, bez dodatků a příloh. Správce daně má tedy za to, že smlouvy o poskytnutí služeb jsou více méně identického charakteru, pouze s malými odchylkami. Rovněž tak další předložené důkazní prostředky (soupisy prací, výkazy práce) jsou zpravidla stejné.

Ke skutečnosti, že se jednalo v případě dodavatelů MAKO s.r.o., ZAVORA s.r.o. a GIZA s.r.o. o neproověřené obchodní partnery a učiněné kroky v souvislosti s ověřením obchodního partnera podle obchodního rejstříku, občanského průkazu nebo ověřené plné moci, lze konstatovat, že prověření obchodních partnerů „podle obchodního rejstříku,

občanského průkazu nebo ověřené plné moci“ bylo pouze formální a daňový subjekt z nich nevyvodil žádné skutečnosti ve vztahu k dodavatelům plnění. Ne každý se musí prezentovat na internetu, lze však logicky očekávat, že když společnost vyvíjí podnikatelskou činnost, je v jejím vlastním zájmu, nabízené služby nebo zboží propagovat, zejména aby získala zákazníka, či vytvořila povědomost o svém podnikání pro účely navazování obchodních kontaktů. Neexistence webových stránek pak vyvolává oprávněné pochybnosti o tom, zda subjekt vůbec fakticky deklarovanou činnost vykonává. Skutečnost, že daňový subjekt přistoupil u nových, neproověřených obchodních partnerů na úhradu za jimi poskytnutá zdanitelná plnění v hotovosti, nasvědčuje tomu, že postupoval neobezřetně. Postup vykazuje znaky nestandardního obchodování daňového subjektu a jeho dodavatelů.

Dalším aspektem, na jehož základě nelze přisvědčit obezřetnosti daňového subjektu při výběru obchodních partnerů je i skutečnost, že žádný z předvolaných, (i opakovaně předvolaných) svědků se k podání svědecké výpovědi ke správci daně nedostavil, přestože se nejednalo o dlouhý časový odstup od ukončení spolupráce s daňovým subjektem. Daňová kontrola u daňového subjektu byla zahájena v květnu roku 2019, k tomuto dni byla daňovým subjektem ukončena spolupráce s dodavateli ZAVORA s.r.o. a MAKO s.r.o. S dodavatelem GIZA s.r.o. ukončil daňový subjekt spolupráci o měsíc dříve. Žádný z dodavatelů neumožnil správci daně zahájit za předemtná zdaňovací období daňovou kontrolu a neposkytl správci daně součinnost.

Všichni dodavatelé vykazují velkou řadu podobných znaků, je tedy zřejmé, že daňový subjekt využíval ve všech případech obdobný obchodní model a nejevil zájem navazovat standardní obchodní vztahy s jinými společnostmi, než těmi, které vykazovaly shodné výše uvedené nestandardní znaky a byly součástí výše popsaných podvodných řetězců.

Každá z výše uvedených skutečností by sama o sobě nemohla svědčit o zapojení daňového subjektu do podvodu, avšak ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený ucelený soubor vzájemně doplňujících na sebe navazujících nepřímých důkazů, které jednoznačně a spolehlivě prokazují, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či vědět mohl a měl. Objektivní okolnosti v daném případě byly nalezeny a je proto nutné daňovému

subjektu umožnit, aby správci daně sdělil, zda a jaká přijal opatření, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, a přijetí těchto opatření. Následně je pak možné hodnotit, zda odvolatel jednal v dobré víře, či nikoliv.

4.3.4 Vědomostní test – přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu

Ze zjištění správce daně nevyplývá, že by daňový subjekt činil jakákoliv opatření k eliminaci možného rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem na DPH. V případě, že daňový subjekt nepřijme žádná opatření nebo přijme taková opatření, jež svou povahou nejsou schopna předejít a zabránit účasti na podvodu, o kterém z hlediska objektivních okolností daného případu věděl, či vědět měl a mohl, je daňový subjekt považován za osobu účastníci se tohoto podvodu, a to i bez ohledu, zda z následného prodeje zboží má prospěch, či nikoli. V tomto případě osoba povinná k dani napomáhá pachatelům podvodu a stává se tak jejich spolupachatelem.

Přijatá opatření musí být adekvátní s ohledem na druh činnosti daňového subjektu, jeho zkušenosti v oboru, rozsahu a hodnotě plnění, znalosti a významnosti obchodních partnerů a osob za ně jednajících, zkušeností obchodních partnerů a době jejich působení v daném oboru, způsobu navázání spolupráce, formě a průběhu obchodních jednání, nabízených a sjednaným obchodním podmínkám a dalším okolnostem souvisejícím s danou transakcí. Čím výraznější existují v konkrétním případě náznaky, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít, nebo došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, je možné od obezřetného subjektu požadovat o to vyšší míru obezřetnosti a klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření za účelem ujištění se o věrohodnosti dodavatele.

V posuzovaném případě správce daně identifikoval podvodný řetězec s chybějící daní, následně objektivní okolnosti na základě nich, daňový subjekt vědět měl a mohl, že se svým obchodním jednáním účastnil transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty. Dále dle zjištění správce daně rovněž nevyplývá, že by daňový subjekt přijal v rámci obchodování s předmětným zbožím jakákoliv opatření k zamezení jeho možné účasti na identifikovaném podvodu na dani z přidané hodnoty.

Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem a všem zjištěním dále pak k přihlédnutí k objektivním okolnostem, má správce daně za prokázané, že při realizaci pomocných prací daňový subjekt věděl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, že nebyl v dobré víře stran toho, že se účastí na obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání. Za takových okolností je pak správce daně oprávněn daňovému subjektu odmítnout jím uplatněný nárok na odpočet daně (viz. rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, 2012) ve výši 858 934,- Kč za zdaňovací období březen 2020, neboť daňový subjekt nárok podle ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty uplatnil v rozporu se smyslem a účelem Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a konstantních výkladů Soudního dvora Evropské unie a NSS, a to ačkoli tato možnost není výslovně zakotvena v tuzemské právní úpravě. Z toho důvodu správce daně stanovuje daň v odlišné výši, než jaká byla deklarována v podaném daňovém tvrzení za zdaňovací období březen 2020.

5 Výsledky a diskuse

Na modelovém příkladu byly popsány některé z nástrojů využívané Finanční správou při boji s daňovými úniky, jednalo se o kontrolní hlášení, zajišťovací příkaz a Centrální evidenci účtů. Byly zde popsány jednotlivé fáze řízení, a to od vyhledávací činnosti, kdy správci daně získávají různé informace vedoucí k důležitým zjištěním a následně přistupují k jejich analýze včetně vyhodnocování rizikovitosti až po daňovou kontrolu. V rámci vyhledávací činnosti správce daně využil údaje z veškerých dostupných interních a externích zdrojů. Získané informace byly následně ověřovány a získávány důkazní prostředky za účelem ověření údajů uvedených v daňovém přiznání. Analýza kontrolního hlášení napomohla lépe detekovat rizikové situace a zmapování obchodního řetězce za účelem možného daňového úniku při obchodování v řetězci. Vzhledem k tomu měl správce daně k dispozici podpůrné důkazní prostředky pro vydání zajišťovacího příkazu. V rámci daňové kontroly pak veškeré získané informace a důkazní prostředky byly konfrontovány s daňovým subjektem v rámci procesu unesení důkazního břemene. V rámci kontrolního hlášení byly na tomto příkladu podrobně rozebrány jednotlivé fáze jeho využívání, následně jeho komparace s dalšími analýzami, jako je rozbor bankovních účtů, jež vedly k vydání zajišťovacího příkazu.

U hodnocení podvodů, jak je z praktické části zřejmé, je potřeba nejprve pojmenovat a následně zhodnotit veškeré skutečnosti týkající se jak okolností zapojení do podvodu, tak hodnocení objektivních skutečností a vyvození nestandardnosti postupu daňového subjektu. Dále také dovození povědomosti o možnosti zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce. Nezbytné je také zabývat se detailně všemi okolnostmi jednotlivých obchodních případů mezi obchodníky, tj. mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem. Vše podrobně popsat a dovodit z nich zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce. Není možné dovozovat neobezřetnost obecně bez vazby na skutečný stav věci. Posuzuje se, zda chybějící daň je důsledkem podvodného jednání (tj. zda byl popsán řetězec skutkových okolností, ze kterých lze v souhrnu dovozovat, že se o daňový podvod jednalo) a nikoliv prostého podnikatelského selhání.

Pro správné fungování systému DPH nepostačí pouze vědět, že „někomu“ vznikla povinnost přiznat DPH, musí být hlavně zřejmé, jaké osobě povinné k dani tato povinnost vznikla, a to proto, aby u této osoby povinné k dani bylo možné ověření přiznání a odvedení této daně, případně odvedení vymáhat. Z pohledu celkového systému fungování DPH je tak zcela zásadní, aby správce daně měl možnost prověřovat, zda plnění bylo uskutečněno osobou deklarovanou na daňovém dokladu jako dodavatel plnění.

5.1 Dopad zavedených opatření na státní rozpočet

DPH je fiskálně nejvýznamnější příjem státního rozpočtu, ale zároveň nese i největší riziko daňových úniků. Řadí se do kategorie tzv. sdílených příjmů na jejímž výběru se podílí finanční úřady a celní úřady, kdy finanční úřady daň vybírají ze zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku, celní úřady daň vybírají v rámci neobchodního dovozu zboží do republiky.

Tabulka 5: Podíl DPH na příjmech SR za roky 2014-2021 (v mld. Kč)

Rok	Celkové příjmy plynoucí do SR	Daňové příjmy plynoucí do SR	Podíl DPH na příjmech SR	Podíl DPH v %
2014	1133,82	639,01	230,2	20,3
2015	1234,52	670,21	236,6	19,17
2016	1281,62	732,2	247,7	19,33
2017	1273,64	795,57	266	20,89
2018	1403,92	853,73	279	19,87
2019	1523,23	906,95	291,3	19,12
2020	1475,48	850,73	287,86	19,51
2021	1487,2	865,97	298,52	20,07

Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: vlastní práce

Z výročních zpráv, které každoročně vydává Finanční správa na svých webových stránkách, lze vyvozovat, že zavedené nástroje jako je kontrolní hlášení, institut nespolehlivého plátce či přenesení daňové povinnosti měly vliv na efektivnější výběr daní, ale také dochází díky nim k narovnávání podnikatelského prostředí.

Tabulka 6: Meziroční hodnoty příjmů DPH do státního rozpočtu za období 2014-2021

rok	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
příjmy SR z DPH	230,2	236,6	245,7	266	279	291,3	287,86	298,52
nárůst příjmů v mld. Kč	10,3	6,4	9,1	20,3	13	12,3	-5,1	10,66
vyjádřeno v %	4,7	2,8	3,8	8,3	4,9	4,4	-1,2	3,7

Zdroj: Finanční správa ČR

Zpracování: vlastní práce

Z výše uvedené tabulky č. 6 vyplývá, že příjmy státního rozpočtu z daně z přidané hodnoty mají meziročně rostoucí tendenci. Jedním z hlavních úkolů Finanční správy je boj proti daňovým únikům, a to za pomoci opatření, jež byly za tímto účelem zavedeny.

Mezi jeden z nejdůležitějších nástrojů v boji s daňovými úniky a příznivě ovlivňujícím dopadem na výběr DPH patří institut režimu přenesené daňové povinnosti, který byl zaveden v roce 2011 a implementován v roce 2012. Tento režim má za úkol zamezit daňovým únikům z titulu neuhrazení daňové povinnosti poskytovatelem zdanitelného plnění. Následně dalším významným opatřením, které mělo kladný vliv na výběr daní, bylo v roce 2013 zavedení institutu nespolehlivého plátce návazně na rozšíření titulů pro ručení příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem zdanitelného plnění. Zvýšené efektivitě výběru DPH v meziročním srovnávání lze také přičíst od roku 2016 zavedení kontrolního hlášení, díky kterému správci daně získávají informace o vybraných transakcích plátců, napomáhá tak lépe identifikovat riziková spojení mezi plátcí v obchodních řetězcích.

Do jisté míry mělo také vliv na vyšší výběr daní zavedení elektronické evidence tržeb, spuštěním první fáze od prosince roku 2016 a následně druhé fáze v březnu 2017. Nicméně negativní dopad na výběr daní v souvislosti se zavedením elektronické evidence tržeb, bylo snížení sazby daně na stravovací služby, a to z 21 % na 15 % a u novin a časopisů snížení sazby z 15 % na 10 %.

V roce 2020 došlo k meziročnímu poklesu celkové hodnoty inkas, a to o částku 56 215 mil. Kč z toho činilo DPH ve výši 5 113 mil. Kč. Tento pokles byl zapříčiněn nastalou pandemií COVID-19 v jejímž důsledku došlo omezení podnikatelské aktivity a s tím spojená

vládní opatření, což mělo zásadní vliv na propad inkas. Jedním z negativních dopadů na výběr daní v souvislosti s nastalou pandemií, bylo odložení evidence tržeb, a to jak prvních dvou fází, které již byly spuštěny, tak i pro třetí a čtvrtou fázi, které měly být spuštěny od 01. 05. 2020. Toto odložení mělo trvat do konce roku 2022.

Ještě začátkem roku 2021 byl vývoj ekonomiky i nadále ovlivněn dopady pandemie. V meziročním srovnání však celková hodnota výnosů dosáhla částku 865 mld. Kč, což je navýšení o 15 mld. Kč oproti roku 2020. Podíl daně z přidané hodnoty na celkové hodnotě inkas bylo ve výši 53,2 %.

Na základě analýzy výročních zpráv vydaných Finanční správou za jednotlivé roky vyplývá, že zavedená opatření v boji proti daňovým únikům měla pozitivní vliv na výběr daní.

6 Závěr

Od 01. 01. 2016 byl zaveden nový institut správy daní v oblasti daně z přidané hodnoty, a to zákonná povinnost plátců DPH podávat kontrolní hlášení. Díky tomuto novému institutu Finanční správa získala při různých daňových řízeních informace o vybraných transakcích realizovaných plátců a také díky spojení s dalšími nástroji tak snadněji identifikovala různá riziková propojení plátců v tzv. řetězcích.

Tento nástroj se stal pro Finanční správu efektivním, neboť díky analýzám kontrolních hlášení jsou snadněji zachyceny jednotlivé články v řetězci či fiktivních plnění. Z pozice správce daně jde také o velkou časovou úsporu, kdy na základě těchto hlášení má rychlejší přehled/informace o oběhu konkrétní služby či zboží, tj. odkud, kam, přes koho, ke komu.

Stejně jako kontrolní hlášení je i nástroj Centrální evidence účtů velkým přínosem pro správce daně, a to zejména z důvodu velké časové úspory a také snížení zátěže třetích osob. Správce daně nemusí zdlouhavě obesílat všechny bankovní instituce, ale na základě jednoho dotazu získá cca do 24 hodin informace o všech aktivních bankovních účtech konkrétního daňového subjektu, kde pak osloví jen konkrétní bankovní instituce.

Systém EET měl za cíl narovnat podnikatelské prostředí a také zamezit daňovými úniky. Smyslem bylo nastolit stejné podmínky pro podnikatele, omezit prostor pro šedou ekonomiku a daňové úniky založené na krácení tržeb. Od 01. 12. 2016 byla spuštěna první vlna – podnikatelé v oblasti stravovacích a ubytovacích služeb. Druhá vlna – maloobchod a velkoobchod byla spuštěna od 01. 03. 2017. 3. a 4. vlna evidence tržeb měla být spuštěna v roce 2020, toto však bylo zmařeno nastalou pandemií a vyhlášeným nouzovým stavem. Vláda schválila návrh Ministerstva financí ČR, o zrušení zákona o evidenci tržeb, jehož účinnost je stanovena k 01. 01. 2023. Tento návrh je zatím v legislativním procesu.

Zavedení systému elektronické evidence tržeb ze strany Finanční správy byl krok dobrým směrem, a to převážně v souvislosti s krácením daní. Avšak s odstupem času se projeví různé nedostatky tohoto systému. Jedním takovým je případ, kdy si zákazník bral nápoje či občerstvení s sebou, nekonzumoval je na místě, v tomto případě se na obchodníka

nevztahovala evidence tržeb. Toto však ztrácelo na významu celého EET, neboť obchodníci tak mohli obcházet zákon o evidenci tržeb, tím, že tržby evidovaly bez EET, a to způsobem, že některým zákazníkům, kteří konzumovali na místě, vystavili účtenku, kde bylo uvedeno „jídlo s sebou“.

Efektivita evidence tržeb nebyla vůbec taková, jaká se na začátku předpokládala. Vyplývá to i z dodatečných vládních nařízení, dle kterých zákon o evidenci tržeb je/byl v platnosti celkem 73 měsíců. Pořizovací náklady na tento systém přišel stát na cca 365 mil. Kč. Pro daňové poplatníky zavedení evidence tržeb přineslo náklady na pořízení pokladen a na zařízení internetového připojení. Zátěž převážně pro drobné živnostníky, vstupní (pořizovací) náklady, měsíční poplatky za internetové připojení, náklady na licence pokladního softwaru, papírové kotoučky, poplatky za servis a administrativa s tím spojená.

Možný přínos nejen v boji proti daňovým podvodům je spatřován v propojenosti/spolupráci mezi Finanční správou a Obchodním rejstříkem, neboť na základě této spolupráce by se snížil počet vznikajících daňových subjektů/společností, které následně vytváří nové obchodní řetězce. Například vytvoření databáze problémových subjektů potažmo jednatelů a společníků, přístupná mezi Finanční správou a Obchodním rejstříkem. Tato databáze by měla za úkol zaznamenávat problémové subjekty a zamezovat jejich dalším zakládání podvodných společností. Ze strany Finanční správy by se do této databáze zaznamenávaly takové subjekty, které nespolupracují se správcem daně, neplní si své povinnosti nebo jsou účastníky jiných sporných probíhajících řízení (např. účastní se obchodních transakcí zapojených do podvodných jednání). Převážně se jedná o takové opatření, které by znemožnilo rizikovým subjektům zakládat nové společnosti, případně se stát jejich vlastníky či jednateli na základě smluv o převodu obchodního podílu.

V praxi by to znamenalo, předejít následujícímu příkladu: Správce daně na základě rizikových kritérií zahájí daňovou kontrolu u společnosti XY pro podezření účasti na obchodních transakcích zapojených do podvodného jednání. Společnost se následně stane pro správce daně nekontaktní (nespolupracuje se správcem daně, nepodává daňová tvrzení a jiná hlášení atd.). Osoba/statutární orgán dané společnosti se nechá vymazat u obchodního rejstříku, kdy svou pozici ve společnosti buď nahradí někým jiným, např. cizím státním

příslušníkem nebo tato pozice zůstává prázdná, tj. společnost je bez statutárního orgánu. Následně tato osoba/bývalý statutární orgán založí novou společnost, ve které plynule pokračuje ve svých podvodných jednáních se stejnými dodavateli, a to do doby, než správce daně opět detekuje jejich účast.

Aby se předešlo takovýmto situacím, kdy si statutární orgán z jedné společnosti nechá vypsát z obchodního rejstříku a vzápětí si založí novou společnost, je potřebná spolupráce mezi Finanční správou a Obchodním rejstříkem. Pro subjekty, které se nechaly vymazat z obchodního rejstříku z pozic statutárních orgánů, následně si chtějí založit novou společnost, by měla být zavedena určitá kritéria:

- plní si povinnosti před správcem daně
- nejsou účastníky jiných sporných probíhajících řízení
- není uvedený v databázi problémových subjektů, případně pokud v této databázi je uvedený, tak pouze s nízkým stupněm rizikovosti.

Tím by se předcházelo nebo alespoň znesnadnilo vznik dalších nových společností, jejichž smyslem je podílení na podvodném jednání.

Pokud jde o institut nespolehlivého plátce, je třeba uvést, že organizátoři karuselových podvodů, jejichž cílem je neoprávněné vylákání nadměrných odpočtů ze státního rozpočtu, v současné době již běžně počítají s tím, že uměle vytvořený řetězec plátců bude moci v původní podobě efektivně působit pouze po omezenou dobu, načež dochází k obměňování jednotlivých článků, které již byly detekovány správcem daně, resp. se staly nespolehlivými plátcí. Než však správce daně může přistoupit k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí ve smyslu ust. § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, musí nejprve ze strany dotčeného daňového subjektu dojít k vlastnímu porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem, což bývá otázkou přinejmenším několika měsíců. Samotné rozhodnutí pak bývá nezřídka doručeno až marným uplynutím lhůty, a jelikož podané odvolání, které je zpravidla podáno poslední den stanovené lhůty, a to navíc blanketním způsobem, má odkladný účinek (tento může být vyloučen pouze za předpokladu, že k tomu správce daně shledá důvody hodné zvláštního zřetele), může celý proces od registrace daňového subjektu k dani z přidané hodnoty až do pravomocného vyřízení

odvolání proti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí zabrat až jeden rok. Daňový subjekt přitom může po celou dobu figurovat v podvodném řetězci, aniž by se pravomocně stal nespolehlivým plátcem.

V tomto ohledu je tedy třeba uvážit, zda by nemělo dojít např. ke zpřísnění podmínek pro zrušení samotné registrace k dani z přidané hodnoty, což by mělo za následek okamžitou eliminaci podvodného daňového subjektu. Daňový subjekt totiž může i poté, co se stane nespolehlivým plátcem, začít např. namísto dosavadních vlastních daní vykazovat minimální nadměrné odpočty (při účelovém vykazování fiktivních plnění např. v režimu přenesení daňové povinnosti – dodavatel navíc může poměr uskutečněných a přijatých plnění nadále přesahovat hodnotu 1), v důsledku čehož se deklarovaný odběratel může po určitou dobu vyhýbat nebezpečí ručení za nezaplacenou daň dodavatelem. V této souvislosti je rovněž důležité důsledné prověřování prvotních žádostí daňových subjektů o registraci k dani z přidané hodnoty a případné vydávání výzev k odstranění pochybností právě již v rámci registračního řízení, kdy může být odhaleno, že daňový subjekt je ve skutečnosti pouhou prázdnou schránkou bez jakéhokoliv zázemí, které lze při výkonu běžné ekonomické činnosti důvodně předpokládat. Na základě toho může dojít k zamítnutí žádosti o registraci k dani z přidané hodnoty a daňový subjekt se tedy vůbec nemůže do řetězců zapojit.

Za nejúčinnější nástroj sloužící k zajištění výběru daní v rámci boje s daňovými úniky lze i s ohledem na výše uvedené považovat zajišťovací příkaz. Současně je však třeba mít na zřeteli, že se jedná o nástroj mimořádný, jenž může mít značně závažné (až likvidační) důsledky pro dotčený daňový subjekt, a proto je nezbytné ho používat obezřetným způsobem. Je rovněž nutné, aby správce daně v pravidelných intervalech přezkoumával trvání podmínek pro zajištění daně a případně ukončil účinnost zajišťovacího příkazu nebo změnil výši zajištěné částky.

Ač má Finanční správa v současné době poměrně širokou škálu nástrojů proti daňovým únikům, není možné úplně odstranit daňové úniky, ale pouze eliminovat jejich dění.

7 Seznam použitých zdrojů

Literatura

BALCAR, V. 2017. *Zajišťovací příkaz a další zajišťovací instituty daňového řádu*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 108 s. ISBN 978-80-7400-682-1.

BENDA, V. PITNER, L. 2019. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2019*. 12. vyd. Olomouc: ANAG. 872 s. ISBN 978-80-7554-220-5.

KOBÍK, J. 2016. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 488 s. ISBN 978-80-7554-029-4.

KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A. 2018. *Daňový řád: změny do l. 6. 2018*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 400 s. ISBN 978-80-7554-146-8.

SEJKORA, T. 2017. *Finančněprávní nástroje boje proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Leges. 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

ŠEFČÍK, M. 2018. *Karuselové podvody*. 1. vyd. Praha: Leges, 100 s. ISBN 978-80-7502-252-3.

Internetové zdroje

Informaci GFŘ k institutu nespolehlivého plátce č.j. 101/13-121002-506729, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Nespolehlivy-platce.pdf

Informaci GFŘ k institutu nespolehlivého plátce č.j. 101/13-121002-506729 ve znění dodatku č. 4, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf

Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby č.j. 47484/17/7100-20118-012287, dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFŘ_k_nespolehlive_osobe_DPH_pro_verejnost_ve_znen-1.pdf

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014, dostupné z <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2014.pdf>

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2015, dostupné z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace o cinnosti FS CR za rok 2015.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2015.pdf)

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2016, dostupné z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace o cinnosti FS CR za rok 2016.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf)

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017, dostupné z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace o cinnosti FS CR za rok 2017.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2017.pdf)

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2018, dostupné z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace o cinnosti FS CR za rok 2018.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2018.pdf)

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019, dostupné z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace o cinnosti FS CR za rok 2019.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf)

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2020, dostupné z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace o cinnosti FS CR za rok 2020.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2020.pdf)

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2021 [online]. Dostupné z [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace o cinnosti FS CR za rok 2021.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2021.pdf)

Tiskové zprávy GFŘ, 2017 [online]. Dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf

Tisková zpráva Ministerstva financí ČR, 2022 [online]. Dostupné z [Poslanecká sněmovna schválila úplné zrušení EET od příštího roku | 2022 | Ministerstvo financí ČR \(mfc.cz\)](#)

Judikatura

Rozhodnutí NSS, 2021, Rozsudek č.j. 3 Afs 114/2018-87 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/658053>

Rozhodnutí NSS, 2021, Rozsudek č.j. 3Afs 85/2019 – 44 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/658796>

Rozhodnutí NSS, 2020, Rozsudek č.j. 7 Afs 428/2019 – 44 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/655694>

Rozhodnutí NSS, 2020, Rozsudek č.j. 1 Afs 304/2019 - 36 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/655661>

Rozhodnutí NSS, 2017, Rozsudek č.j. 1 Afs 275/2016 - 22 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/641312>

Rozhodnutí NSS, 2016, Rozsudek č.j. 2 Afs 239/2015 – 66 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/640481>

Rozsudek Evropského soudního dvora, C-527/11, 2013 [online]. Dostupné z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0527>

Rozsudek Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, 2004 [online]. Dostupné z <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=CS&mod>

Rozsudek Ústavního soudu sp. zn. III. 365/04 ze dne 29. 09. 2004 [online]. Dostupné z <https://nalus.usoud.cz:443/Search/GetText.aspx?sz=3-365-04>

Legislativa

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

Zákon č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtů, [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-300?text=300%2F2016>

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1997-151>

Zákon č. 370/2017 Sb.), o platebním styku [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2017-370?text=284%2F2009>

Zákon č. 311/2006 Sb., o PHM [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-311>

Zákon č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-112>

Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-101>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-21?text=21%2F1992>

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-254>

Směrnice Rady č. 2008/117, dostupné z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32008L0117>

Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému DPH, dostupné z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32006L0112>

Nářízení Rady č. 904/2010/EU o správní spolupráci v oblasti DPH, dostupné z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32010R0904>

Nářízení Rady č. 37/2009, dostupné z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32009R0037>

Vyhláška č. 30/2017 Sb., k provedení zákona o centrální evidenci účtů [online]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2017-30/zneni-20210701>

8 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratek

8.1 Seznam obrázků

Obrázek 1- schéma třístranného obchodu.....	40
Obrázek 2: Schéma Šroubek.....	49
Obrázek 3: Schéma Brusle.....	49
Obrázek 4: Schéma Mor	50
Obrázek 5: Grafické znázornění řetězce za zdaňovací období 2020 s chybějící DPH.....	58
Obrázek 6: Identifikovaný podvod na DPH v posuzovaném případě	86

8.2 Seznam tabulek

Tabulka 1: Souhrnný přehled hodnot z daňových přiznání DPH za období 2010-2020 (uvedené hodnoty v Kč).....	52
Tabulka 2: Zdanitelná plnění ř.1 přiznání.....	55
Tabulka 3: Nárok na odpočet ř. 40 přiznání	55
Tabulka 4: Nárok na odpočet od konkrétních dodavatelů	79
Tabulka 5: Podíl DPH na příjmech SR za roky 2014-2021 (v mld. Kč)	97
Tabulka 6: Meziroční hodnoty příjmů DPH do státního rozpočtu za období 2014-2021 ...	98

8.3 Seznam použitých zkratek

ADIS – Automatizovaný daňový informační systém

ARES-Administrativní registr ekonomických subjektů

BU – Buffer (článek pozice v řetězci)

CCN – Common Communication Network

CEÚ – Centrální evidence účtů

ČNB – Česká národní banka

DAP – Daňové přiznání

DIČ – Daňové identifikační číslo

DPH – Daň z přidané hodnoty

DŘ – Daňový řád

DUZP – Datum uskutečnění zdanitelného plnění
EET – Elektronická evidence tržeb
EU – Evropská unie
FÚ – Finanční úřad
GFŘ – Generální finanční ředitelství
KH – Kontrolní hlášení
NESPO – Nespolehlivá osoba
NESPP – Nespolehlivý plátce
NSS – Nejvyšší správní soud
MT – Missing trader (článek pozice v řetězci)
OFŘ – Odvolací finanční ředitelství
PO – Právnícká osoba
SDEU – Soudní dvůr Evropské unie
VIES – Elektronický systém pro přenos dat
ZDPH – Zákon o dani z přidané hodnoty
ZO – Zdaňovací období