

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Tomáš Pelikán

Nové metody boje s daňovými úniky na DPH

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Pavlína Vondráčková, Ph.D.

Katedra: Finanční právo

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 31.3.2021

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval/a samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 123 456 znaků včetně mezer.

Tomáš Pelikán

Obsah

Úvod.....	4
1. Základní charakteristika DPH a souvisejících úniků.....	5
2. Problematika omezených personálních možností finanční správy.....	6
3. Kontrolní hlášení jako nová metoda boje proti daňovým únikům.....	8
3.1. Úniky spočívající ve vylákání nadměrného odpočtu.....	9
3.2. Neoprávněné snižování daňové povinnosti v rámci DPH.....	13
3.2.1. Možné řešení neoprávněného snižování daňového základu.....	18
3.3. Zneužívání hranice 10,000 Kč, resp. vyhýbání se kontrolnímu hlášení.....	19
3.3.1. Možné řešení vyhýbání se hranici 10,000 Kč.....	26
4. Elektronická evidence tržeb.....	30
4.1. Nedostatky ve vztahu k bezhotovostním platbám.....	33
4.1.1. Možné řešení nedostatků vztahujících se k bezhotovostním platbám.....	34
4.2. Rizika v souvislosti s přesuny tržeb na jiné subjekty.....	36
4.2.1. Možné řešení neoprávněných přesunů tržeb na jiné subjekty.....	38
4.3. Aktuální situace týkající se elektronické evidence tržeb.....	40
5. Přenesená daňová povinnost a její alternativy.....	42
5.1. Zneužití limitů stanovených při přenesené daňové povinnosti.....	44
5.1.1. Možné řešení zneužití limitů.....	44
5.2. Institut daňového ručení jakožto nástroj obdobný přenesené daňové povinnosti.....	45
5.2.1. Souvislost daňového ručení a přenesené daňové povinnosti.....	49
Závěr.....	49
Seznam použitých zdrojů.....	51
Abstrakt a klíčová slova.....	54
Abstract and keywords.....	54

Úvod

Svoji práci jsem zaměřil na oblast daňových úniků týkajících se DPH, jelikož dle mého názoru jde o stále aktuální téma – úniky na této dani jsou od doby, kdy bylo DPH u nás zavedeno, předmětem neustálé analýzy, z níž následně vyplývají postupně se vyvíjející nová opatření, která mají únikům předcházet nebo jim přímo zabránit. A naopak zločinci postupují v této oblasti značně vynalézavě a prostředím, ve němž se daňoví podvodníci střetávají se snahami je zastavit, bude existovat patrně do doby, než dojde k vytvoření takové situace, kdy se z úniků na DPH stane činnost, pro jejíž realizaci bude třeba, aby zločinec vynaložil více nákladů, než kolik mu tato aktivita přinese. Dosažení takového stavu je zatím v nedohlednu, nicméně v posledních letech došlo k poměrně známým legislativním změnám, které měly za cíl úniky potírat. Dle mého názoru byla většina těchto opatření zcela namístě a situaci prospěla, nicméně v rámci této práce bych chtěl ukázat, že prostory pro úniky bohužel i nadále existují.

Cílem této práce je analýza situace de lege lata, identifikace jejich nedostatků a snaha o nalezení řešení de lege ferenda. V rámci takových řešení se budu snažit dospět k nalezení možností k předcházení daňovým únikům, stejně jako budu zohledňovat jejich společenskou přijatelnost a zároveň i jejich ekonomickou přiměřenost. Stát totiž vedle odpovědnosti za výběr daní nese i určitou odpovědnost za prakticky fungující podnikatelské prostředí, jehož kvalita se samozřejmě zhoršuje se zvýšenou administrativní zátěží, která opatření proti únikům provází. Rád bych proto našel taková řešení, která by předešla stavům podobným těm, kdy byla některá ustanovení nově přijatých zákonů zrušena Ústavním soudem¹ právě s poukazem na to, že narušovala ústavně garantovaná práva podnikatelů. Z hlediska ekonomické přiměřenosti je dle mého názoru účelné, aby náklady vynaložené na kontrolu byly návratné. Návratnost může mít podobu okamžitou – tedy takovou, kdy daná opatření předejdou daňovým únikům v takovém objemu, že to jejich realizaci přímo uhradí. Na druhou stranu je dle mého názoru rovněž přijatelné, aby stát počítal i s návratností v určitém časovém horizontu – tedy v praxi tím, že díky opatřením, která sice stát bude nucen z momentálního hlediska „dotovat,“ nastaví do budoucna podnikatelské prostředí a prostředí, ve kterém dochází k výběru daní tak, že investice vložená do těchto opatření, se státu vrátí.

Struktura této práce je založena na pravidelném střídání prvku identifikace problému a prvku, který zahrnuje návrhy de lege ferenda k odstranění nebo zmírnění takového problému.

¹ Nález Ústavního soudu Pl.ÚS 26/16 ze dne 12. 12. 2017

1. Základní charakteristika DPH a souvisejících úniků

DPH představuje jeden z hlavních příjmů státního rozpočtu. Jedná se o univerzální nepřímou daň, kterou se v podstatě zatěžují téměř veškerá plnění (ať už jde o plnění v podobě zboží nebo služeb), jež jsou na území daného státu poskytnuta. Plátcem DPH je subjekt, který k tomu splňuje zákonné podmínky (jde o většinu podnikatelů) a ze statusu „plátce DPH“ pro takový subjekt vyplývají vedle povinností i určitá práva. Základní povinnost představuje odvedení samotné daně – nejčastěji ve výši 21% z hodnoty poskytnutého plnění, plátce DPH má naopak právo při přijetí plnění, které je poskytnuto v ceně s DPH, si DPH u státu nárokovat jako daňový odpočet. V ideálním případě by tak mělo docházet k tomu, že každý zúčastněný subjekt odvede DPH pouze v té výši, která je přímo úměrná hodnotě, o kterou plnění svou podnikatelskou činností zvýšil. Při prodeji konečnému spotřebiteli (který ze své podstaty plátcem DPH není) pak již k uplatnění DPH nedojde a stát by měl v součtu od všech článků hospodářského řetězce, které se na poskytnutí plnění jakkoli podílely (ať už šlo o výrobce, distributora, zpracovatele apod.), obdržet právě 21%² z konečné ceny, kterou spotřebitel zaplatil.

I když celý proces působí složitě a z médií je znám velký počet úniků založených na této dani, jedním z důvodů zavedení DPH byla paradoxně snazší kontrola výběru. Stát je totiž díky podstatě DPH mnohem pevněji provázán se skutečnou úrovní aktivity ekonomiky na svém území, tedy stát v tomto případě z každé spotřebitelem utracené částky získává DPH v zákonem stanovené výši. Tím se DPH liší od daně z příjmů³, kdy firma s obrovským obrátem může vykázat daňovou ztrátu (která může být např. důsledkem fiktivních plnění přijatých ze zahraničí) a stát z takové firmy, která přitom využívá veškerou infrastrukturu hrazenou státem, neobdrží na dani z příjmu v podstatě nic. V této souvislosti uvádí prof. Ing. Květa Kubátová, CSc.: „Daně in rem se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka. Proto daně spotřební, z přidané hodnoty, výnosové, ale také důchodové, placené společnostmi a majetkové, nezohledňující platební schopnosti poplatníků, jsou in rem.“⁴ Stejně jako k únikům na dani z příjmu může docházet i k únikům na DPH, nicméně v případě DPH je kontrola snazší, tedy méně nákladná a v konečném důsledku efektivnější.

2 V obecném případě, tedy pokud nejde o zvláštní sazbu

3 Zejména od daně z příjmů právnických osob

4 KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s., 7.vydání, str. 22.

2. Problematika omezených personálních možností finanční správy

Obecně platí, že daňové úniky, které jsou časté a rozšířené, se snáze odhalují, jelikož jejich četnost přispívá k tomu, že příslušné kontrolní orgány daný „modus operandi“ z praxe znají a jejich znalost jim napomáhá ke snadnějšímu odhalování. Proti rozšířeným únikům na DPH navíc vznikají systémová a koncepční opatření, resp. přímo útvary, které jsou na dané typy zaměřené. Příkladem může být tzv. Daňová Kobra, která se od svého založení zaměřovala téměř výhradně na tzv. karuselové podvody⁵. Četnost karuselových podvodů vzhledem k jejich relativní jednoduchosti přispěla k tomu, že se v ČR staly velmi častým zdrojem příjmu řady zločineckých skupin. Bylo tedy logické, že objem prostředků, o které takto stát přicházel, vyvolal nutnou reakci, která vyvrcholila právě vytvořením zmíněné Daňové Kobry. Se stoupající četností úniků tedy můžeme dovést zvýšenou reakci státu, který náklady na realizaci boje proti únikům získá poměrně snadno tím, že únikům zabrání. Prostředky na provoz se v takto četných případech bezesporu kompenzují penězi, které daný útvar zajistí nebo jejichž zcizení zabrání. Můžeme tak usoudit mj. z informace, že Daňová Kobra (čítající řádově desítky pracovníků) zabránila jen za první půlrok své existence únikům z karuselových podvodů ve výši 2 miliard Kč⁶. V této souvislosti je nutné doplnit, že Kobra pracuje s informacemi, které získává díky plošně zavedenému kontrolnímu hlášení, což je nástroj založený právě v rámci boje proti karuselovým podvodům. Při prošetřování podezřelých řetězců jsou nejdříve na řadě ty potenciálně největší daňové úniky. „Postupujeme od největších rizik k těm nejmenším, máme omezenou kapacitu,“ uvedl v této věci Martin Janeček, ředitel finanční správy.⁷

Dle mého názoru je nesporné, že by mělo docházet k opatřením, kde poměr mezi vynaloženými náklady a získanými prostředky je takto markantní. Stát pochopitelně do těchto opatření vloží maximum, aby i výsledek jeho činnosti v dané oblasti byl co možná nejvyšší (co do výše získaných prostředků). V tu chvíli však nastává situace, kdy státu nezbývá prostor na kontroly v místech, kde k únikům sice dochází, ale v mnohem menší míře. Díky úspěšnému boji proti hlavním zdrojům úniků (čímž byly bezesporu zmíněné karuselové podvody) sice vzniká dojem, že daní úředníci cílí na tu správnou oblast, nicméně o to více se radují zločinci, jejichž aktivita spojená s krácením DPH je založena na jiném než karuselovém

⁵ Tzv. karuselové podvody spočívají ve vylákání nadměrného odpočtu DPH, viz kapitola 3.1.

⁶ Informace dostupné na <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/danova-kobra-zajistila-za-prvni-pololeti-pres-dve-miliardy-k/r~518738605efc11e6abfa0025900fea04/>

⁷ Informace dostupné na https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel.A170613_202441_ekonomika_pku

principu. Podvodů na DPH totiž existuje nespočet, a čím více se stát zaměřuje na ty hlavní a nejpálčivější, tím více mohou ty méně časté vzkvétat, jelikož na jejich kontrolu finanční správa jednoduše nemá čas nebo o jejich existenci (z hlediska způsobu provedení) dokonce ani neví.

Můj názor v této věci, který budu dále rozvádět v samostatných kapitolách práce, je ten, že stát by skutečně měl své úsilí zaměřit převážně na ty oblasti, které skrývají úniky v největších objemech. Ideální je stav, kdy právě v oblasti karuselových obchodů došlo dokonce k plošným a komplexním opatřením, která kontrolu z velké části automatizovala (např. dříve citované kontrolní hlášení, které funguje na automatické bázi a porovnává, zda přijatá faktura s vyčísleným DPH byla skutečně druhou stranou vydána a přiznána). Do oblastí, kde jsou úniky méně časté, resp. méně objemné, by stát měl zasahovat v takové míře, aby nevzbudil ve zločincích dojem, že na kontrolu dané oblasti rezignoval. Je však logické, že své omezené personální možnosti v méně problémových oblastech bude využívat jen velmi sporadicky.

Z hlediska analýzy a vývoje nových opatření je dle mého názoru ideální, aby se do oblastí, kde jsou úniky méně časté, přenášela rovněž automatizovaná opatření a nové postupy tak, aby byli úředníci schopni svou práci zaměřovat pouze na podezřelé subjekty. Tím se z takových oblastí, ve kterých se kontrola dříve v podstatě „nevyplatila,“ mohou stát oblasti, kde množství vynaložené práce přinese mnohem lepší výsledky. Kontrolní hlášení není ničím jiným, než opatřením, které úředníka finanční správy upozorní v případě podezřelého obchodu, kde na straně odběratele došlo k uplatnění nároku na DPH na základě faktury, ale na straně dodavatele tato faktura vůbec nebyla přiznána a DPH tedy odvedeno nebylo, případně faktura přiznána byla, ale DPH bylo odvedeno v jiné výši. Práce úředníků je tak zacílena pouze na podezřelé transakce a naopak řádně fungujícím subjektům se vyhne, což zvyšuje efektivitu oproti stavu před zavedením tohoto opatření, kdy na podobný nešvar kontrola přišla pouze v případě, že kontrolovala oba subjekty (odběratele i dodavatele inkriminovaného plnění) a od obou si vyžádala danou fakturu (a to se bohužel pravděpodobností blížilo nule).

Pokud bude stát podobným způsobem práci finanční správě usnadňovat i v jiných oblastech, které jsou dosud odkázány na individuální kontroly, povede to zcela jistě k výrazným úsporám při stejných nebo dokonce nižších personálních nákladech.

3. Kontrolní hlášení jako nová metoda boje proti daňovým únikům

V českém právním řádu došlo v posledních letech, zejména od roku 2016, k řadě úprav a novelizací, které vedly k podstatnému ztížení daňových úniků souvisejících s DPH. Novelizace se mj. týkala Zákona o DPH, kde povinnost podat kontrolní hlášení upravuje mj. § 101c tohoto zákona (zdroj: Zákon o DPH)⁸.

Ještě v roce 2015 stačilo, aby za účelem uplatnění daňového odpočtu daný subjekt uvedl do souhrnného měsíčního hlášení jako plnění přijaté od tuzemských plátců určitou částku. V případě, že po takovéto účetní operaci nedošlo k takzvanému nadměrnému odpočtu (tj. tržby byly vyšší než tuzemské výdaje a vycházela kladná daňová povinnost), byla pravděpodobnost, že se správce daně dotáže, jaké konkrétní faktury založily daňový odpočet, téměř nulová. V praxi k tomu docházelo pouze v případě provedení finanční kontroly ze strany správce daně, jejichž četnost byla v porovnání s množstvím subjektů minimální a vyžadovala značné úsilí⁹. Navíc i v případě takovéto kontroly, pokud daňový odpočet měl nelegální základ, bylo běžné, že při provedení kontroly subjekt předstíral ztrátu účetnictví, což sice zakládalo sankční odpovědnost v rámci správního práva, naopak to zcela vylučovalo obstarání důkazů pro případné trestní řízení, které by v takové situaci zjevně připadalo v úvahu. Pokud tedy povinný subjekt pouze snižoval svou daňovou povinnost, která mu plynula z přiznaných tržeb, byla přímá kontrola oprávněnosti jeho konání v případě neposkytnutí součinnosti zcela nemožná.

Vedle výše popsané situace, která se týkala snižování daňové povinnosti, mohlo docházet k případům, kdy takto uplatněné náklady převyšovaly přiznané tržby a bylo tak založeno právo subjektu na tzv. nadměrný odpočet, tj. v praxi situace, kdy státu vznikne povinnost danému subjektu uhradit DPH ve výši, která vyplývá z jeho daňového přiznání. I když tomu dříve tak nebylo, v průběhu let se vyvinula praxe, kdy alespoň v takovýchto případech správce daně vyžadoval před proplacením nadměrných odpočtů předložení daných dokladů, které odpočet daně zakládají. Dle okolností následně mohl zahájit tzv. vytýkácí řízení¹⁰, zda vystavitelé těchto dokladů DPH skutečně odvádějí, zda nejde o firmy, které sice vystavily faktury, ale z dřívější doby již DPH dluží apod. I když to určitým způsobem úniky

8 Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

9 Informace dostupné na https://www.lidovky.cz/byznys/moje-penize/kontrola-financniho-uradu-hrozi-prazanum-jen-jednou-za-100-let.A090717_155822_moje-penize_abc

10 Vytýkácí řízení upravoval § 43 zákona o správě daní a poplatků, následně jej nahradil tzv. Postup k odstranění pochybností dle § 89 a § 90 daňového řádu

při uplatnění nadměrných odpočtů zkomplikovalo, pochopitelně je to zcela neeliminováno, jelikož celý systém byl velmi těžkopádný a v zásadě nebyl centralizovaný.

Kontrolní hlášení, které vešlo v účinnost v roce 2016, přineslo v této věci velmi podstatné změny. Každý daňový doklad, který převyšuje částku 10 000 Kč, musí daný subjekt zanést do speciální evidence, tzv. kontrolního hlášení. Princip je založen na tom, že existuje povinnost do hlášení zadat jak přijaté, tak vydané doklady¹¹. Za každé účetní období má tak správce daně, který tuto činnost patrně značně zautomatizoval, možnost pomocí filtračního algoritmu získat informace pouze o dokladech, které byly uplatněny jako přijaté, ale druhá strana je nepřiznala jako vydané. Lze dovodit, že vedle tohoto poměrně jednoduchého porovnání dochází i k analýze, v rámci níž správce daně prověřuje rovněž případy, kdy daňové doklady jsou sice na straně jejich vydavatele přiznány, nicméně daný subjekt DPH po jeho přiznání nehradí a zůstává v pozici dlužníka. To umožňuje velmi efektivní boj proti sofistikovanějším metodám, v rámci kterých, jak bylo uvedeno, dochází k obelstění primární funkce kontrolního hlášení oboustranným přiznáním faktur, přičemž k dokonání podvodu dochází tím, že k úhradě DPH ze strany vydavatele dokladu nedojde, zatímco strana oprávněná k odpočtu si tento odpočet vůči státu uplatní.

3.1. Úniky spočívající ve vylákání nadměrného odpočtu

Kontrolní hlášení efektivně brání situacím, kdy docházelo ze strany daňových subjektů k neoprávněnému nárokování tzv. nadměrných odpočtů. K nadměrnému odpočtu dojde v praxi v případě, kdy v jednom zdanitelném období (zpravidla v měsíčním) náklady daného subjektu, jejichž součástí je DPH, přesáhnou výnosy, jejichž součástí je DPH. Za takové situace dojde k paradoxní situaci, kdy subjekt nemá povinnost DPH odvádět, ale naopak si nárokuje tzv. vratku (neboli nadměrný odpočet). Takovému subjektu je poté DPH z veřejných peněz vráceno, přičemž problém nastává v momentě, kdy je takováto vratka neoprávněná.

Je totiž nutné odlišit situace, kdy může u určitého typu daňových subjektů docházet i k opakovanému a dlouhodobému nárokování nadměrných odpočtů, přičemž však nedochází k žádné protiprávní činnosti. Typickým případem jsou podniky, které nakupují plnění zatížená DPH v tuzemsku a následně je dodávají do zahraničí.

Jako příklad můžeme uvést firmu „Export nábytku s.r.o.“ Tato společnost nakupuje nábytek od společnosti „Český truhlář s.r.o.“, přičemž obě společnosti, tedy Export nábytku

¹¹ tedy jak doklady, které zakládají subjektům nárok na daňový odpočet, tak doklady, které zakládají daňovou povinnost

s.r.o. i Český truhlář s.r.o. jsou registrováni jako plátcí DPH, mají tedy povinnost ze svých tržeb odvádět DPH a naopak mají právo si DPH z přijatých faktur nárokovat. Ve zdanitelném období dodá Český truhlář s.r.o. firmě Export nábytku s.r.o. nábytek v celkové hodnotě 1,000,000 Kč bez DPH, Export nábytku s.r.o. tedy zaplatí celkově 1,210,000 Kč včetně DPH. Export nábytku s.r.o. však obdrží fakturu, na které je vyčísleno DPH ve výši 210,000 Kč, které si může jakožto odběratel nárokovat od státu (jelikož tuto částku společnost Český truhlář s.r.o. státu odvedla). Jelikož společnost Export nábytku s.r.o. dodá nakoupený nábytek do Polska (jinému plátcí DPH) za částku 1,300,000 Kč bez DPH, dodá toto zboží s nulovou sazbou, jelikož odběratel z Polska předložil platné DIČ (tzv. VAT ID, tedy value added tax ID), tedy se předpokládá, že odběratel z Polska „Import nábytku z.o.o.“ DPH odvede v Polsku. Jelikož místem plnění není území České republiky, není s ohledem na § 7 Zákona o DPH společnost Export nábytku s.r.o. povinna DPH v ČR odvádět. Hlavní pointou příkladu je, že tedy dochází tedy k situaci, kdy Společnost Export nábytku s.r.o. v daňovém priznání uvede jakožto náklad fakturu od společnosti Český truhlář s.r.o. ve výši 1,000,000 Kč + 210,000 Kč DPH. Částku 210,000 Kč bude nárokovat. Naproti tomu v řádku tržeb uvede částku 1,300,000 Kč (vycházejících z faktury do Polska), nicméně DPH k této částce připočteno nebude, jelikož šlo o plnění poskytnuté do zahraničí, tedy s nulovou sazbou. Žádná povinnost odvést DPH z vlastní tržby tedy společnosti nevznikne. Dojde tedy k situaci, kdy daňová povinnost podle vzorce DPH z tržeb minus nárokované DPH z nákladů vyjde na -210,000 Kč, tedy společnost si bude zcela oprávněně nárokovat vratku DPH. Nutno podotknout, že jde o zcela legální postup, na kterém veřejný rozpočet nijak ztrátový nebude, jelikož přesně tuto částku, o kterou společnost Export nábytku s.r.o. žádá jakožto nadměrný odpočet, obdrží veřejný rozpočet na základě toho, že DPH z vydané faktury odvede společnost Český truhlář s.r.o.

Tím však můžeme plynule přejít ke druhému příkladu, který již oprávněným nadměrným odpočtem není. Využijeme opět tyto firmy jako příklad, nicméně na rozdíl od původní situace, kdy společnost Český truhlář s.r.o. daň odvedla, bude nyní tato společnost vystupovat v roli tzv. bílého koně, stejně jako polská společnost Import nábytku z.o.o. Pro dokreslení situace, která je poměrně častá, zdůrazníme, že v rámci tohoto druhého příkladu¹² jsou veškerá plnění, tedy veškeré obchody s nábytkem mezi všemi třemi společnostmi, naprosto fiktivní. Společnosti budou předstírat, že k transakci došlo, tedy že Český truhlář s.r.o. nábytek vyrobil (případně i dovezl, to je v tomto případě irelevantní), následně dodal společnosti Export nábytku s.r.o. Společnost Export nábytku s.r.o. bude předstírat, že nábytek

¹² na rozdíl od podvodu popsaného v následující kapitole 3.2.

vyvezla do Polska, tedy dodala společnosti Import nábytku z.o.o., která je součástí podvodného řetězce. Aby nedošlo k situaci, že se bude na polské společnosti účetně kumulovat zboží nakoupené z České republiky, zajistí organizátor skupiny, že polská společnost následně fiktivně zboží v hodnotě, za kterou nakoupila od Export nábytku s.r.o. dodá zpět společnosti Český truhlář s.r.o. Vzniklá situace tedy vytvoří následující podmínky:

- 1) Polská společnost Import nábytku z.o.o. bude mít vyváženou bilanci nákladů a výnosů, jelikož u ní dojde k nákupu i prodeji osvobozenému od DPH (jelikož jde o dodávku do zahraničí).
 - a. Náklady: 1,000,000 Kč, z toho DPH 0 Kč
 - b. Výnosy: 1,000,000 Kč, z toho DPH 0 Kč
 - c. Daňová povinnost: 0 Kč
- 2) Společnost Český truhlář s.r.o. bude mít rovněž vyváženou bilanci, nicméně její nákup nebude zatížen DPH, jelikož půjde o fakturu z Polska (viz bod 1). Naopak její tržba zatížena DPH bude, jelikož půjde o fakturaci firmě Export nábytku s.r.o. V tomto důsledku vznikne společnosti Český truhlář s.r.o. daňová povinnost.
 - a. Náklady: 1,000,000 Kč, z toho DPH 0 Kč
 - b. Výnosy: 1,210,000 Kč, z toho DPH 210,000 Kč
 - c. Daňová povinnost: 210,000 Kč
- 3) Společnosti Export nábytku s.r.o. nakonec vznikne nárok na nadměrný odpočet, konkrétně z důvodů, které byly uvedeny již v předchozím příkladu, tedy z důvodů, že jeho DPH na straně nákladů převyšuje povinnost odvést DPH z výnosů.
 - a. Náklady: 1,210,000 Kč, z toho DPH 210,000 Kč
 - b. Výnosy: 1,000,000 Kč, z toho DPH 0 Kč
 - c. Daňová povinnost: -210,000 Kč, tedy nárok na vratku

Za této konstelace dojde k tomu, že společnost Export nábytku s.r.o. inkasuje vratku, nicméně společnost Český truhlář s.r.o. zůstane daň dlužit a následně zbankrotuje. Tento typ podvodu je díky kontrolnímu hlášení velmi snadno odhalitelný, jak dokládají i mediální vyjádření některých osob podílejících se na odhalování této formy trestné činnosti. Obvykle dochází k zahájení postupu k odstranění pochybností, kde se uplatní velká míra správního uvážení: „Při dokazování uskutečněného vývozu podle § 66 dochází k větší možnosti dokazovat vývoz i jinými důkazními prostředky, než jsou v zákoně striktně uvedeny, což

umožňuje správci daně, aby rozhodoval o uznání z hlediska specifických podmínek při vývozu, čili individuálně vůči každému vývozci.“¹³

Z níže citovaného článku navíc vyplývá, že s příchodem kontrolního hlášení začali podvodníci sázet na de facto jedinou slabinu, kterou dle mého názoru kontrolní hlášení má – a sice na rychlost odhalení.

„Firmy vytunelované, bílí koně odklizení, policisté v roli archivářů dokonaného podvodu. Tak vypadalo vyšetřování podvodů na DPH ještě před pár lety.

„Neoprávněné vratky byly dávno vyplacené a podvodníci založili úplně jiný řetězec a páchali další podvod. Dnes je to jiné – sledujeme kauzy online, když se dějí, a máme velkou možnost je zadokumentovat a dostat se k organizátorům,“ říká Petr Danko, vedoucí odboru daní, sekce finanční kriminality Národní centrály proti organizovanému zločinu (NCOZ).

Za loňský rok objasnila „daňová Kobra“ (společný tým NCOZ, celníků a analytiků finančního ředitelství) daňové podvody za 2,2 miliardy korun, řada z nich měla přitom kořeny v letech 2008 až 2012. Vylákat od státu vratku na DPH je podle policistů NCOZ prakticky nemožné, nechat zmizet firmu s nezaplacenou daní sice stále lze, ale pro podvodníky je to riskantnější a dražší.

Policisté marně volali po tom, aby k žádosti o vratku DPH firma musela automaticky dokládat, z jakých faktur ji vypočítala. V praxi to úředník mohl zkontrolovat, až když pojal podezření a konkrétní firmu k tomu písemně vyzval. To se mohlo táhnout i několik měsíců, kdy měli pachatelé čas zamést stopy, navíc úřady na ruční kontroly neměly dostatečné kapacity.

Klíčové změny nastaly za šéfa Finanční správy Martina Janečka, kdy se zavedlo kontrolní hlášení a veškerá data začala Finanční správa systematicky analyzovat. Už předtím měla našlápnuto správným směrem, když zavedla zveřejňování čísel bankovních účtů plátců DPH, ručení odběratelů za své dodavatele či institut nespolehlivého plátce. Podvodný řetězec nyní analytici bez problémů odhalí, proto podvodníci přizpůsobují strategii.

„Soustředí se na komplikovanější systémy fakturace, propojení více podvodů do sebe a realizaci většího množství podvodů s nižšími částkami, což je pro ně o dost náročnější a

13 GALOČÍK, Svatopluk; KUNEŠ, Zdeněk; Ing. PAIKERT, Oto. *DPH výklad s příklady*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 16. vydání, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, str. 6.

vyžaduje to zapojení více společností a více bílých koní do podvodu,“ popisuje Lukáš Heřtus z Finanční správy. Snaží se tak oddálit okamžik, kdy úřad na základě automatických analýz vyčte podezření z každoměsíčních hlášení.¹⁴

3.2. Neoprávněné snižování daňové povinnosti v rámci DPH

Velmi často dochází k situacím, kdy podvod na DPH není založen jen na fiktivních společnostech. Mnohdy se celého podvodu účastní společnost, která vykonává reálnou činnost a poskytuje plnění třetím (do podvodu nezajímavým) stranám. Pro takovou společnost, pokud jí vzniká povinnost odvádět DPH, představuje lákadlo možnost na základě falešných faktur svou daňovou povinnost snížit. Princip tohoto podvodu není nutně karuselový, tedy nemusí docházet k situaci, že by společnost, která si DPH z falešných faktur uplatní, dále do podvodného řetězce cokoli zpět fakturovala. K účelu v podstatě postačí, když si daná společnost nárokuje DPH z určité faktury, jejíž vydavatel DPH následně neodvede a zůstane jej státu dlužit. Díky kontrolnímu hlášení je tento typ podvodu v současné době velmi snadno odhalitelný, jelikož společnost, která si daňovou povinnost snižuje, musí doložit údaje o vydavateli faktury, na základě které ke snížení daňové povinnosti dochází. Tím je v první řadě správci daně známo, že vydavatel faktury vůbec takovou fakturu vystavil¹⁵. Navíc je vytvořeno nerasazitelné provázání mezi tím, kdo si DPH nárokuje a tím, kdo fakturu vystavil. To je následně možné využít pro rozkrývání podvodu, pokud se vydavatel faktury rozhodne DPH neodvést a zůstat jej dlužit.

Nutno podotknout, že dříve (před účinností kontrolního hlášení) nemusel být nutně takový vydavatel faktury správci daně ani znám, jelikož nahlášení údajů o vystaviteli faktury povinností nebylo. Stát tak v mnoha případech ani nezjistil, že daný vydavatel fakturu vydal a že nějakou daň vůbec dluží. Díky kontrolnímu hlášení je správce daně na nutnost konkrétním subjektem DPH odvést upozorněn hned v momentě, kdy si z dané faktury jakýkoli jiný subjekt uplatní nárok na odpočet DPH.

I tak však dochází k řadě situací, kdy se podvodníci snaží tento mechanismus ošálit komplikovanými a mnoháúrovňovými strukturami. Takové struktury vytvářejí situace, kdy společnost, která vystaví fakturu reálnému podnikateli (který fakturu využívá k neoprávněnému snížení daňové povinnosti), dlužit DPH nezůstane. Sama taková společnost

14 Informace dostupné na https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/danova-kobra-dph-zlodej-podvod-dane.A190111_450072_ekonomika_mato

15 pro případ, že by ji do svého kontrolního hlášení sám nevložit

totiž nárokuje DPH od svého dodavatele, ten případně od dalšího dodavatele. Cesta však vždy končí v místě, kdy jeden z článků zůstane DPH dlužit a úkolem vyšetřovatelů je následně dohledat účelové propojení mezi článkem zcela na začátku (tomu, kdo DPH dluží) a zcela na konci (společnosti, která si DPH nárokovala).

Bez nadsázky lze říci, že i v případě komplikovaných podvodů s mnoha úrovněmi je jen otázkou času, než k odhalení podvodu dojde. Ti podvodníci, kteří spoléhají na to, že je složitá struktura navždy ochrání, jsou zpravidla překvapeni zásahem správce daně, na druhou stranu k takovému zásahu často dojde i po několika letech. Vedle toho bohužel existují i natolik profesionální podvodníci, kteří jsou si vědomi toho, že je nutné celou síť čas od času zcela vyměnit a i reálně fungující společnost nahradit jinou společností (rovněž reálně fungující), tedy de iure jiným daňovým subjektem.

Jak vyplývá z vyjádření Finanční správy, velmi častým se v posledních letech stala situace, kdy za účelem snížení daňového základu podvádějí tzv. agentury práce. V této souvislosti cituji z vyjádření finanční správy: „Poskytování pracovní síly může být zatíženo podvodem na dani z přidané hodnoty. Finanční správa v daném sektoru zjistila daňové podvody odpovídající situaci, kdy obchodní korporace v pozici „agentury práce“ poskytuje pracovní sílu výrobním podnikům či obchodním korporacím, přičemž se snaží účelově vyhnout placení DPH a rovněž dalším odvodům jako dani z příjmů právnických osob či sociálnímu pojištění.“¹⁶

Agenturu práce proto můžeme uvést jako následující příklad, zejména je důležité zmínit, že se účastníkem podvodného schématu mohou stát bezděky i nic netušící společnosti, často nadnárodní korporace, které pouze vybírají svého dodavatele (agenturu práce) s ohledem na co nejnižší cenu. Agentura práce, která funguje na legální bázi, nemá oproti svým tržbám téměř žádné náklady, které by zahrnovaly DPH, a existoval by tedy nárok na jejich uplatnění. Zjednodušeně lze říci, že ten, kdo jinému subjektu fakturuje službu, jejíž součástí je práce dané osoby, je v podstatě z nákladů na danou práci navíc povinen odvést DPH, i když nutně nejde o vytvořenou přidanou hodnotu. Mzdové náklady totiž nejsou daňově uznatelné¹⁷, proto při fakturaci, odpovídající mzdovým nákladům na pracovníka (tedy bez jakékoli marže), již vznikne povinnost k odvedení DPH, konkrétně 21% z takto

¹⁶Informace dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/FS-zaznamenala-caste-podvody-na-DPH-v-oblasti-poskytovani-pracovni-sily-8668>

¹⁷ z hlediska DPH, naopak z hlediska daně z příjmu uznatelnými jsou

fakturované částky. Jak tedy bylo uvedeno, legálně fungující agentury plátce jsou poměrně výraznými plátcí DPH, které si však následně nárokují jejich odběratelé.

Aby bylo možné spatřit markantní rozdíl, resp. tržní výhodu agentur práce, které se účastní podvodů na DPH, uvedeme nejprve příklad takové agentury, která se podvodu neúčastní, a uvedeme její celkové hypotetické náklady. Příkladem legálně fungující agentury práce může být společnost Agentura s.r.o., která zaměstnává celkem 100 pracovníků. Jelikož společnost zaměstnává všechny pracovníky legálně, činí její měsíční náklady včetně veškerých odvodů 2,800,000 Kč měsíčně, tedy v průměru 28,000 Kč za jednoho pracovníka. Tato společnost práci svých zaměstnanců sama nevyužívá, ale jakožto agentura práce své pracovníky poskytuje do sítě provozoven společnosti Hypermarket s.r.o. Obě uvedené společnosti jsou plátcí DPH. Agentura práce, společnost Agentura s.r.o., za poskytnutí svých pracovníků účtuje společnosti Hypermarket s.r.o. částku ve výši 3,630,000 Kč vč. DPH. DPH z této částky tvoří částku 630,000 Kč a společnost Agentura s.r.o. nemá žádné náklady, při kterých ze kterých by bylo možné nárokovat DPH. Jediným nákladem společnosti jsou totiž osobní náklady na 100 pracovníků, které jsou však z hlediska DPH irelevantní. Z tržby 3,630,000 Kč vč. DPH tedy společnost Agentura s.r.o. odvede každý měsíc částku 630,000 Kč (tedy DPH) a zůstanou jí tedy 3,000,000 Kč čisté tržby bez DPH. Dosahuje marže ve výši 200,000 Kč měsíčně, jelikož od 3,000,000 Kč musí odečíst náklady na své pracovníky ve výši 2,800,000 Kč. Z pohledu společnosti Hypermarket s.r.o. však náklady na 100 pracovníků nečiní celých 3,630,000 Kč, které hradí, ale pouze 3,000,000 Kč. DPH ve výši 630,000 Kč si totiž Hypermarket s.r.o. uplatní a nárokuje jej ve svém daňovém přiznání na základě faktury od společnosti Agentura s.r.o. Souhrnně lze tedy říci, že v rámci této spolupráce, kdy mzda stovky pracovníků činí 28,000 měsíčně, je celkový měsíční náklad společnosti Hypermarket s.r.o. 3,000,000 Kč a Agentura s.r.o. dosahuje celkové měsíční marže 200,000 Kč. Pro státní kasu je výsledkem této transakce nulový příjem, jelikož DPH, které společnost Agentura s.r.o. odvede, si společnost Hypermarket s.r.o. následně uplatní a nárokuje. V souvislosti se srovnáním oproti druhému (následujícímu) příkladu je důležité zmínit i aspekt daně z příjmu, jejíž základ v této chvíli tvoří částka 200,000 měsíčně¹⁸.

V rámci jiného příkladu si však představíme, že společnost Agentura s.r.o. nefunguje na legální bázi. Zaměstnává opět 100 pracovníků a pro lepší představu nabízí své služby za stejné ceny, tedy společnosti Hypermarket s.r.o. fakturuje opět částku 3,630,000 vč. DPH měsíčně. V tomto případě však agentura práce před správcem daně předstírá, že má obrovské

18 z takové částky tedy Agentura s.r.o. následně odvede daň z příjmu právnických osob ve výši 19%

měsíční výdaje, jejichž součástí je DPH. Společnost Agentura s.r.o. tedy ve svém měsíčním daňovém přiznání uvede tržbu 3,000,000 Kč, přizná povinnost odvést DPH ve výši 630,000 Kč, nicméně společnost dále vykáže výdaj na základě faktur od tzv. bílého koně ve výši 2,700,000 Kč. Tento výdaj je podložen fakturou od společnosti Subdodavatel s.r.o. za poskytnutí 100 pracovníků, agentura má tedy rázem titul, na základě kterého pro ni dané osoby pracují a figuruje jen v roli jakéhosi zprostředkovatele, který služby 100 pracovníků na základě faktury od společnosti Subdodavatel s.r.o. odebere a následně je dodá společnosti Hypermarket s.r.o. V souhrnu to tedy znamená, že společnost Agentura s.r.o. odvede DPH ve výši 63,000 Kč, tedy DPH pouze z částky 300,000 Kč (rozdíl tržbou s DPH a náklady s DPH, tedy mezi částkou 3,000,000 Kč bez DPH fakturovanou společností Hypermarket s.r.o. a částkou 2,700,000 Kč bez DPH, podloženou přijatou fakturou od společnosti Subdodavatel s.r.o.). Tržba společnosti Agentura s.r.o. činí 3,630,000 Kč vč. DPH, ze které je následně odvedeno DPH pouze 63,000 Kč a jsou uhrazeny náklady na pracovníky ve výši 2,800,000 Kč (stejně jako v případě legální agentury). V takovém případě je „marží“ společnosti částka ve výši 767,000 Kč. Do nákladů pro výpočet této „marže“ není záměrně zahrnut výdaj ve výši 2,700,000 Kč vůči společnosti Subdodavatel s.r.o. Není tomu tak proto, že jde pouze o fiktivní výdaj a obě společnosti spadají pod společného organizátora. Subdodavatel s.r.o. částku buď vůbec neobdrží, jelikož jde o společnost, na které vznikne daňový dluh a je určena k brzké likvidaci. Pokud už ji obdrží, je částka rychle vybrána ze strany tzv. bílého koně a předána organizátorovi. Oproti původnímu příkladu legální agentury práce zde totiž dochází k situaci, že pro stát tato transakce nemá nulovou bilanci. Pro společnost Hypermarket s.r.o. je situace stejná a uplatní si z částky 3,630,000 Kč na státu částku 630,000 Kč. V tu chvíli je státní kasa na transakci ztrátová, nicméně očekává se, že částku, kterou si Hypermarket s.r.o. uplatnil, odvede Agentura s.r.o. Ta však z této částky odvede pouze 63,000 Kč a očekává se tedy, že zbytek (567,000 Kč) odvede Subdodavatel s.r.o. Ten však zmizí a žádné DPH neodvede.

Oproti legální agentuře tak marže dosahuje o 567,000 Kč více, resp. 767,000 Kč v případě ilegálního postupu oproti 200,000 Kč v případě legálního postupu. Agentuře fungující na bázi daňového podvodu tak stačí snížit cenu o 300,000 Kč, kdy již legálně fungující agentura práce nebude konkurenceschopná a Hypermarket s.r.o. si logicky vybere toho levnějšího. Stále však (i přes slevu 300,000 Kč) bude agentura práce založená na podvodech s DPH mnohem ziskovější než její legálně fungující konkurent. Aby byla zajištěna odolnost celého podvodu proti kontrolnímu hlášení, není společnost Subdodavatel s.r.o. pouze jedinou společností na bázi „bílého koně“. Existuje celý řetězec, kdy se ztracené DPH

postupně prepouští na další a další společnosti. Čím je řetězec delší, tím delší dobu (zpravidla více měsíců) trvá celou strukturu odhalit. V případě odhalení organizátor počítá s tím, že v rámci potřeby nahradí i ústřední společnost, tedy společnost Agentura s.r.o., která vystupuje navenek.

Samostatným problémem, který s touto činností souvisí, je problematika tzv. vyplácení zaměstnanců černými penězi, to znamená mimo rámec pracovněprávního vztahu. Společnost Agentura s.r.o. totiž nemá žádnou potřebu vytvářet si náklady pro účely daně z příjmu právnických osob (takovým nákladem mzdové náklady jsou, i když pro účely DPH jsou irelevantní, tak pro účely daně z příjmu jsou standardním nákladem). Jelikož pro účely daně z příjmu již disponuje fiktivní fakturou od společnosti Subdodavatel s.r.o., bude její hospodářský výsledek o tuto částku snížen, proto společnost nemá problém s tím, pokud bude zaměstnance vyplácet v co nejvyšší míře mimo rámec pracovněprávního vztahu. Tím dochází k dalšímu krácení daně (v tomto případě z příjmu fyzických osob) a odvodů na sociální a zdravotní pojištění a celá podvodná činnost se stává opět o poznání výnosnější. Samozřejmostí je, že má zaúčtování falešné faktury od Subdodavatel s.r.o. za následek vedle krácení DPH i krácení daně z příjmu právnických osob.

Specifikem tohoto problému je již zmiňovaný paradox, v rámci kterého se do celé situace mohou zapojit i zcela běžně fungující firmy, které o podvodu nemusí tušit a agenturu práce si vyberou jednoduše proto, že nabídne nejnižší cenu. Nastává tak situace, kdy tento typ daňového úniku může pronikat až do podniků, které vzhledem ke své rozsáhlé organizační struktuře obecně tento typ kriminality nepáchají. U nadnárodních společností (jako např. všeobecně známých hypermarketů) si lze jen stěží představit, že ze strany zahraničního vedení padne příkaz uplatňovat DPH z fiktivních faktur a následně prostřednictvím tzv. bílých koní vybírat hotovost z jednoúčelově založených firem. I když k tomu samozřejmě dojít může, je v těchto firmách prevencí proti únikům obrovské množství svědků, oznamovací povinnosti účetních pracovníků¹⁹ apod. Proto zůstává tento typ kriminality doménou spíše menších skupin.

Jak již bylo uvedeno, i tak tento typ kriminality však může těžit z obrovských obrátů nadnárodních koncernů a do jejich struktur proniknout, aniž by se představenstvo, případně výkonný management těchto společností vystavilo jakémukoli riziku. Ze strany managementu postačí postupovat strojově a alibisticky, tedy posuzovat nabídnutou cenu a odůvodnit výběr

19 § 243 Trestního zákoníku

pracovníků od daného dodavatele právě pouze cenou, která je bohužel u těchto agentur téměř vždy nižší. Samostatný problém opět tvoří tzv. placení mzdy na černo, které s tímto typem zločineckých skupin úzce souvisí, jak bylo uváděno výše. Na trhu se v podstatě vinou těchto agentur objeví zaměstnanci hrazení z části mimo rámec pracovního poměru, tedy tzv. na černo, nicméně jejich služby jsou úhledně skryty za legální fakturou ze strany agentury práce. Takovou fakturu již jakýkoli subjekt (včetně velkých řetězců) rád přijme (obzvláště v případě atraktivní ceny) a faktura tak dané plnění de iure legalizuje a přenáší veškerou odpovědnost na toho, kdo ji vystavil (což může být účelově tzv. bílý kůň) a z příjemců faktury odpovědnost naopak snímá, leda že by se prokázalo, že příjemce o takové skutečnosti věděl²⁰.

Společnost, která by sama takto nikdy nepostupovala, se z jejího pohledu legálním způsobem napojí na zdroj financí, který pochází z trestné činnosti, management společnosti obvykle není příliš motivován pátrat po důvodu nižší ceny (právě z alibistických důvodů), proto lze spojitost mezi příjemcem inkriminovaného plnění a samotnou zločineckou skupinou hledat jen velmi těžko.

3.2.1. Možné řešení neoprávněného snižování daňového základu

Slabým místem celé této zločinecké struktury, která může opakovaně zanikat a následně opět vznikat pod jinými společnostmi, je faktické řízení. Daňový únik díky kontrolnímu hlášení téměř vždy vypluje na povrch a společnost Hypermarket s.r.o. nemá důvod odpírat součinnost, proto sama sdělí, kterých pracovníků se inkriminovaná fakturace týkala. Tito pracovníci následně mohou vystupovat v pozici svědků a je možné poměrně snadno za účasti orgánů činných v trestním řízení zjistit, kdo za celou skupinou reálně stojí, resp. kdo ji řídí. Obtížné pak nicméně zůstává prokázat, že osoba odpovědná za řízení osob, je odpovědná i za daňový únik jako takový. Vzhledem k velké personální náročnosti, tedy vysokým nárokům na počet zúčastněných osob (mj. tzv. bílých koní), se však v takovém případě organizátor pohybuje na poměrně tenkém ledě. Stoprocentním řešením v tomto případě by však bylo zavedení tzv. přenesené daňové povinnosti, resp. její rozšíření i na služby fakturované agenturami práce²¹. Citace Finanční správy v této souvislosti: „Režim přenesení daňové povinnosti není v současné době možné zavést na poskytnutí pracovní síly

20 viz Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 12. 2012, Bonik, C 285/11 zabývající se v této souvislosti občanskoprávní odpovědností, případně úmyslné spáchání trestného činu dle § 240 Trestního zákoníku
21 viz kapitola 5.2.

pro jiné než zákonem vymezené činnosti (stavební nebo montážní práce). Proto je nutná v daném sektoru maximální obezřetnost při přijímání těchto služeb.²²

S ohledem na výše uvedené souvislosti s vyplácením mimo rámec pracovněprávního vztahu, by nástrojem pro rychlé odhalení mohlo být i vytipování takových agentur, které ve velké míře zaměstnávají pracovníky pouze za minimální mzdy, resp. za mzdy, které jsou pro dané pozice v místě a čase neobvykle nízké. I agentury práce, které fungují na bázi krácení daně, totiž zpravidla musí alespoň nějaký pracovněprávní vztah se zaměstnanci založit, jinak by pracovníci nebyli (nejčastěji) vpuštěni na pracoviště velkých řetězců. Ty by poté riskovaly, že nebudou schopni prokázat, z jakého důvodu v jejich provozovnách pracují osoby bez pracovněprávního vztahu, resp. by za takové situace byly v rámci objektivní odpovědnosti samy odpovědné. Z toho důvodu jsou agentury práce nuceny poskytovat pracovníky alespoň s nějakým pracovněprávním vztahem, přičemž nejlevnější variantu v tomto případě představuje pracovněprávní vztah odměňovaný minimální mzdou, ze které jsou i minimální odvody.

3.3. Zneužívání hranice 10,000 Kč, resp. vyhýbání se kontrolnímu hlášení

Jako úvod do problematiky hranice 10,000 Kč uvádím citaci z webu Finanční správy České republiky: „Zákon o DPH upravuje daňové doklady v díle 5 (§ 26 a násl.), přičemž nerozlišuje pojmy jako paragon, případně faktura apod.. Limit 10.000 Kč včetně daně se posuzuje ve vztahu k plnění uvedeným na jednom dokladu, přičemž způsob účtování dokladů není rozhodující. Pokud tedy hodnota plnění uvedená na jednom daňovém dokladu (paragonu) nepřesáhne částku 10.000Kč vč. daně, uvedou se veškeré tyto doklady do části A.5./B.3. a to v souhrnné částce za celé období (bez nutnosti vykázání detailních náležitostí jednotlivých dokladů). Pokud by tedy mezi souhrnně zaúčtovanými doklady byl daňový doklad přesahující hodnotu 10.000 Kč, je nutno tento doklad uvést samostatně do oddílu A.4./B.2. kontrolního hlášení.“²³

Z výše uvedeného vyplývá, že daňové doklady, které limit 10,000 Kč nepřesáhnou, v podstatě kontrolní hlášení nezohledňuje, resp. je zohledňuje jen v souhrnné (sumární) podobě, tedy bez jakýchkoli bližších údajů k dokladu, které by zajistily jeho sledování v reálném čase, jak to kontrolní hlášení samo o sobě umožňuje.

22 Informace dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/FS-zaznamenala-caste-podvody-na-DPH-v-oblasti-poskytovani-pracovni-sily-8668>

23 Informace dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/dotazy-a-odpovedi>

Prostor pro podvody na úseku DPH v této oblasti je tedy srovnatelný, jaký byl před zavedením kontrolního hlášení, pouze s tím rozdílem, že je zde omezen na doklady do 10,000 Kč. Je tedy samozřejmé, že s doklady v tomto objemu není možné páchat rozsáhlou trestnou činnost, obzvláště když vezmeme v potaz, že v případě žádosti o nadměrný odpočet si takové doklady správce daně beztak vyžádá ke kontrole – a pokud by došlo v rámci jednoho zdanitelného plnění k pouhému rozložení plnění na desítky faktur nepřesahující limit 10,000 Kč, vzbudí takový postup podezření a půjde o typický případ, kdy správce daně bude moci postupovat dle § 89 a § 90 Daňového řádu, tedy tzv. provede postup k odstranění pochybností²⁴ a DPH zadrží do doby, než dojde k jeho odvedení ze strany dodavatele.

Nepovažuji proto za pravděpodobné, že by nějaký subjekt založil svůj postup směřující ke zkrácení daně na umělém rozdělení jednoho plnění a následně se snažil vylákat nadměrný odpočet. Naopak za mnohem nebezpečnější považuji skutečnost, že limit 10,000 Kč stále není dostatečně nízkým k tomu, aby pro menší účetní jednotku představovalo zkrácení daně touto formou zanedbatelnou částku. Pokud se podaří menší firmě za měsíc zaúčtovat 12 dokladů, které však do tohoto limitu spadají, a které budou mít charakter fiktivní fakturace, případně jinou formu zneužití daňového dokladu k neoprávněnému nárokování DPH, získá tím taková firma za jediný měsíc částku téměř 20,000 Kč, což nelze zcela jistě považovat za zanedbatelný obnos. Naopak jde o obnos, který může řadě menších firem podstatně zvýšit „zisk.“

Právě proto je důležité se zamyslet, jakým způsobem bude postupovat firma, která bude chtít této benevolence (limitu 10,000 Kč) zneužít k vlastnímu obohacení. V první řadě je třeba si uvědomit, že řadu potenciálních daňových podvodníků odradí od páchání této činnosti samotný fakt, že jsou si vědomi, že se jimi použitý doklad zanesou do kontrolního hlášení a jejich činnost může být kdykoli v budoucnu odhalena. Tento aspekt, který je i psychologického rázu, v případě dokladu do 10,000 Kč zcela chybí, jelikož pachatel si je v takovou chvíli vědom, že doklad sám o sobě nikam nezasílá (ani údaje o něm), do hlášení uvádí pouze částku dokladu jako takovou, která je pro správce daně nicneříkající. Je si tedy vědom toho, že daňový doklad bude teoreticky ukazovat až v momentě, kdy by přišla daňová kontrola, v extrémních případech ho teprve v tu dobu bude vytvářet (např. od subjektu – dodavatele – o kterém si je vědom, že je nekontaktní). Pachatele navíc v takový moment uklidňuje i skutečnost, že v případě, že by v budoucnu při zahájení potenciální kontroly vyhodnotil, že není schopen dodat takové doklady, které by působily věrohodně a odpovídaly

24 Informace dostupné na <https://www.stormware.cz/ucetni-pojmy/vytykaci-rizeni/>

by nahlášeným nákladům, jednoduše ohlásí ztrátu účetnictví. V takový moment sice nastoupí správní odpovědnost, v rámci které bude patrně využito tzv. pomůcek²⁵. Text konkrétního ustanovení, kterým se použití pomůcek řídí:

„§ 98:

(1) Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

(2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

(3) Pomůckami jsou zejména

a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,

b) podaná vysvětlení,

c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,

d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

(4) Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.“

Užití pomůcek sice může vést k doměření daně, ztráta účetnictví navíc k pokutě, to jsou však postihy, které hrozí dané osobě, nikoli jejímu zástupci. Pokud jde tedy o osobu právnickou, ocitá se pachatel (i když je v roli jednatele, případně předsedy představenstva nebo jiného statutárního zástupce) v situaci, kdy jím zastupované společnosti sice vznikne dluh, nicméně jeho odpovědnost (zejména trestněprávní, případně i občanskoprávní) však v takovém případě nejčastěji nevznikne. Je totiž velmi těžké prokazovat úmyslné krácení daně zaúčtováním fiktivních daňových dokladů v situaci, kdy tyto doklady nejsou k dispozici a kdy

25 § 98 odst. 1) Daňového řádu

tedy ani nelze předjímat, zda byly fiktivní. Tato situace je částečně pachatelům komplikována tím, že důležitým svědkem v takovém případě je účetní, případně jiný pracovník, který s inkriminovaným účtováním přišel do styku. V této souvislosti je však nutné zmínit, že v menších firmách (pro které je tento typ podvodů atraktivnější) bývají vztahy mezi konkrétními osobami velmi blízké a nemusí být snadné podvod odhalit. I to je patrně důvodem, proč Finanční správa častěji sahá k podání trestního oznámení, kterým se otevírají širší možnosti k výslechům svědků, zejména se pak otevírá širší škála postihů nejen pro daňový subjekt, ale i pro konkrétní osoby, které jeho jménem nebo v jeho prospěch jednaly.

Citace vyjádření Finanční správy k počtu podaných trestních oznámení:

„Za rok 2019 Finanční správa ukončila 27 907 „kontrolních“ postupů (tj. daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností) na dani z příjmů a dani z přidané hodnoty.

Z toho 18 248 případů bylo s nálezem a 1 159 skončilo podáním trestních oznámení zkrácení daně.

Postup zpracování trestních oznámení je ve Finanční správě upraven vnitřním metodickým předpisem. Součástí předpisu je popis znaků trestného činu zkrácení daně, které jsou pracovníci Finanční správy povinni při zpracování trestního oznámení popsat, včetně popisu aspektu úmyslu.

Je zapotřebí zdůraznit, že Finanční správě při výkonu kompetence správy daní nepřísluší posuzování toho, zda se jedná o úmyslný trestný čin. K tomu jsou oprávněné orgány činné v trestním řízení.

Pokud se týká jednotlivých částek zkrácení daně představujících škodu ve smyslu trestního zákona, vyjádřila Finanční správa souhlasné stanovisko k poslaneckému návrhu na změnu hranice větší škody u trestných činů se škodou nikoli malou na částku nad 100 tis. Kč (ze současných 50 tis. Kč). Finanční správa nemá zájem kriminalizovat skutky s výší škody v hodnotě dvou současných průměrných platů.

Finanční správa je vázána účinnými předpisy upravujícími trestní oblast, tj. má zákonnou oznamovací povinnost při zjištění okolností nasvědčujících spáchání trestného činu zkrácení daně. Limit je dán zákonnými předpisy a Finanční správa není oprávněna tento znak trestného činu přehlížet. Nejedná se tedy o neuvážlivé zaměřování na určitý segment daňových subjektů, ale výkon povinností dle účinných zákonných předpisů.

Je též nezbytné poukázat na účinky přijatých opatření omezujících daňové úniky, zefektivnění kontrolní činnosti včetně nasazení analytických nástrojů, zlepšení spolupráce s orgány činnými v trestním řízení, které způsobilo zvýšení výběru daní a snížení částek zkrácení daní. To se promítá jak do částek oznamovaných škod, tak do snížení počtu podávaných trestních oznámení.

V roce 2018 bylo podáno 2 088 trestních oznámení ve věci krácení daně. V prosinci 2018 nastoupila nová generální ředitelka Tatjana Richterová a v prvním roce jejího působení podala Finanční správa 1 159 trestních oznámení ve věci krácení daně, tedy o 929 méně.²⁶

Kulminaci, ke které došlo v letech 2017 a 2018 lze vysvětlit i tím, že se tento poměrně agresivní postup dostal do povědomí daňových subjektů a postupují opatrněji, případně je tento postup správce daně od protiprávní činnosti preventivně odrazuje.

Ke snazšímu vysvětlení navrhovaného postupu řešení je vhodné uvést příklady, v rámci kterých je možné si představit konkrétní metody, kterými mohou daňové subjekty neoprávněně snižovat svou daňovou povinnost. Považuji za důležité zmínit několik příkladů, jelikož je škála možností zneužití poměrně široká, tomu tedy musí odpovídat i následné řešení, které by mělo být dostatečně komplexní.

Jako první příklad lze uvést společnost Potraviny s.r.o., která provozuje malou prodejnu potravin. Potraviny nakupuje na tržnici bez dokladu, tedy i bez DPH a nemá tak žádné nákladové faktury za nákup zboží. Měsíční výdaj za zboží činí 150,000 Kč, pokud by firma od dodavatelů z tržnice požadovala fakturu, byl by výdaj 181,500 Kč, jelikož by dodavatel k faktuře přičetl DPH. Měsíční tržba Potraviny s.r.o. dosahuje výše 200,000 Kč bez DPH, zdanitelný příjem z hlediska DPH je tedy 200,000 Kč. Společnosti tedy v rámci měsíčního přiznání k DPH vychází daň na výstupu ve výši 42,000 Kč. Společnost je pod kontrolou elektronické evidence tržeb, není proto možné s touto tržbou nijak manipulovat. Vedlejší náklady společnosti (pracovní síla, nájemné apod.), které nejsou zatížené DPH, činí 50,000 Kč. Pokud by tedy společnost odvedla DPH z celé tržby, v praxi by nic nevydělala, jelikož by z tržby 242,000 Kč (vč. DPH) odečetla částku 42,000 Kč (DPH), 50,000 Kč (vedlejší náklady nezatížené DPH) a 150,000 Kč (platby dodavatelům bez daňového dokladu). Aby si společnost vylepšila hospodářský výsledek, rozhodne se, že do kolonky nákladů uvede fiktivní položky, tedy daňové doklady, které se ve skutečnosti k odebraným

26 Informace dostupné na <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/sankce-nejen-za-nespravne-vedeni-ucetnictvi/>

plněním vůbec nevztahují. Zaúčtuje souhrnnou částku ve výši 150,000 Kč bez DPH (tedy částku, kterou uhradil dodavatelům), ze které si bude nárokovat DPH ve výši 31,500 Kč. Ve skutečnosti tedy na DPH odvede pouze částku ve výši 42,000 Kč minus 31,500, tedy 9,500 Kč. Svou ekonomickou bilanci si tak vylepší o celých 31,500 Kč, což je vzhledem k velikosti tohoto daňového subjektu velmi podstatná částka, která má na podstatu jeho podnikání v podstatě existenční vliv. Přitom však částka 150,000 Kč v rámci souhrnné částky nepůsobí nevěrohodně, jelikož si lze snadno představit, že u takto malé účetní jednotky žádný z nákupů u dodavatelů nepřesáhl částku 10,000 Kč. V praxi lze snadno uvěřit (resp. vytvořit takovýto lživý příběh), že dodavatel během 22 pracovních dnů každý den utratil v průměru 8,000 Kč, které byly navíc někdy od různých dodavatelů. Nakupovat do velkoobchodu totiž chodí denně a více než 10,000 Kč u jednoho prodejce nikdy neutratí.

Riziko odhalení tohoto podvodu sice existuje, nicméně jeho charakter naprosto znemožňuje automatizované odhalení, které bylo popisováno ve vztahu ke kontrolnímu hlášení výše. Jelikož v rámci kontrolního hlášení nedojde k nahlášení dokladů, na základě kterých je částka 31,500 Kč nárokována, nemůže ani správce daně ověřit, zda doklad vůbec existuje, případně zda jej daný vydavatel uvedl do svých tržeb nebo zda nezůstal DPH z této transakce dodavatel dlužit (a zda nešlo o tzv. bílého koně). Odhalení tohoto podvodu tak společnosti Potraviny s.r.o. hrozí pouze v případě, že bude podrobena kontrole ze strany správce daně. V takové situaci však existuje hned několik možností, jakými se daná společnost může své odpovědnosti vyhnout, ani v jedné z nich není správce daně v příliš silné pozici, resp. daňový podvodník není v příliš velkém ohrožení.

Ve vůbec nejagresivnější situaci (ze strany daňového podvodníka) dojde k prohlášení o ztrátě účetnictví. V takovou chvíli je podvodník z trestněprávního hlediska z velké části nepostižitelný, jelikož lze velmi složitě prokazovat, že odpočet DPH byl úmyslně zkrácen neoprávněnými doklady, pokud dané doklady vůbec nejsou k dispozici. Společnosti Potraviny s.r.o. tak hrozí určitá sankce (pouze jí jakožto právnické osobě), která je však vzhledem k výnosnosti tohoto podvodu zanedbatelná, zejména při zohlednění nízké pravděpodobnosti, že k daňové kontrole vůbec dojde. Pokud by organizátor tohoto podvodu usoudil, že sankce, případně doměřená daň, je příliš vysoká, nechá společnost Potraviny s.r.o. projít úpadkem a podnikání zahájí prostřednictvím jiné právnické osoby. V případě, že jde o fyzickou osobu, jež nevede účetnictví, ale pouze daňovou evidenci, není pro ni tento způsob podvodu na druhou stranu o nic snazší. Platí totiž, že „dalším úkolem daňové evidence je zajistit povinnosti plynoucí podnikateli z § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

pokud je registrovaným plátcem této daně. Daňová evidence musí poskytovat zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti a musí být vedena v členění potřebném pro sestavení měsíčního nebo čtvrtletního daňového přiznání. Plátce DPH je povinen vést také evidenci uskutečněných plnění, která nejsou zdanitelná.²⁷

Ze situace však může společnost Potraviny s.r.o. v případě daňové kontroly vyjít i mnohem mírnějším způsobem, který v případě štěstí ani nezanechá stopy v podobě špatné pověsti toho, kdo podezřelým způsobem ztratil účetnictví. Společnost totiž může falešné doklady sama vyrobit jménem společností, které jsou tzv. nekontaktní, tedy ideálně od společností, které dříve vykazovaly nějakou činnost, ale již zanikly. Je tedy pravděpodobné, že tyto společnosti ve svých dřívějších tržbách vykázaly určité daně na výstupu, nicméně vzhledem k jejich zániku nebo obtížím je kontaktovat, již není možné ověřit, které konkrétní daňové doklady byly podkladem k uváděným tržbám. V takové situaci by správce daně musel ověřovat, zda dané společnosti doklady vydaly, nicméně vzhledem k poměrně malému rozsahu a absenci automatizace jde o velmi nákladný a neefektivní proces. Ten může být navíc znemožněn výše uvedenou nemožností vydavatele faktury dále kontaktovat. I zde však existuje určité riziko, že správce daně podvod odhalí, nicméně zejména z trestněprávního hlediska nebude možné prokázat, zda to byl vydavatel faktury, kdo fakturu záměrně nepřiznal do svého účetnictví nebo společnost Potraviny s.r.o., která si fakturu bez vědomí vydavatele sama vyrobila. Opět tak v případě pro pachatele příznivých okolností připadá v úvahu pouze postih právnické osoby (pokud je podnikání vedeno prostřednictvím právnické osoby).

Vůbec nejhůře odhalitelný způsob, jaký může daná společnost zvolit, je opakované využití existujícího daňového dokladu několika subjekty. Společnost Potraviny s.r.o. může prostřednictvím svých známých shromažďovat daňové doklady, vztahující se k produktům podobným těm, které sama prodává. Těmito známými přitom mohou být jak nepodnikající fyzické osoby, tak může jít i o podnikatele, tedy jiné provozovatele obchodů s potravinami. V každém případě si takto zejména v rámci různých komunit mohou daňové subjekty vytvářet sbírky daňových dokladů, které jsou řádně vydány třetími osobami, ty však netuší, že budou tyto doklady hned několikrát použity pro odpočet DPH. Obdoba tohoto typu jednání je obecně známým nešvarem spočívajícím ve shromažďování účtenek za pohonné hmoty, které podnikatel získá od svých známých a přesto že šlo o plnění (dodávku pohonných hmot) pro soukromou potřebu, zanesse je do svého daňového přiznání (jakožto podnikatel) a uplatní

27 DUŠEK, Jiří; SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňová evidence podnikatelů 2020*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 17. vydání, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, str. 11

z nich DPH a v té souvislosti sníží základ pro výpočet daně z příjmu. Takovým způsobem se daňový doklad, ač veškeré jeho vnější znaky působí legálně, dostane do účetnictví, do kterého nepatří. Paradoxem je, že jeden takový doklad může namnožit několik podnikatelů a pravděpodobnost, že se na jejich jednání přijde, je naprosto mizivá. Pokud si tedy představíme, že by se provozovatel firmy uvedené ve výše popisovaném příkladu (Potraviny s.r.o.) rozhodl, že k uplatnění DPH použije doklady nashromážděné od svých známých a v rámci celé komunity jiných podnikatelů i od ostatních podnikatelů v podobném oboru, poměrně snadno dokáže za měsíc doklady v daném objemu nashromáždit. V případě kontroly (jež je sama o sobě velmi málo pravděpodobná), se nemusí obávat ani situace, kdy by se správce daně rozhodl ověřit, zda dodavatel daný daňový doklad skutečně vydal. Daňový doklad by skutečně vydán byl a vzhledem k tomu, že na dokladech do 10,000 Kč obvykle nebývá uveden odběratel, nebylo by možné zjistit, zda plnění skutečně směřovalo ke kontrolovanému subjektu, resp. by nebylo možné prokázat, že tomu tak nebylo.

Aby správce daně přišel na to, že tento doklad byl původně určen fyzické osobě, je v praxi nemožné. Jelikož fyzické osoby samy o sobě účetnictví nevedou, není z pochopitelného důvodu možné u nich provést kontrolu a odhalit, že daný daňový doklad byl vystaven konečnému spotřebiteli. Vedle toho odhalit, že daňový doklad současně k uplatnění odpočtu DPH využilo více podnikatelů, je hypoteticky možné, nicméně v praxi by k tomu mohlo dojít jen v případech, kdy by daný kontrolní orgán v podstatě náhodou prováděl kontroly u více takto propojených a „spolupracujících“ podnikatelů a došlo by k situaci, že by si při kontrole jednoho z nich uvědomil, že daný doklad s daným číslem a datem zaznamenal již při předcházející kontrole. Jelikož neexistuje centrální registr takto kontrolovaných dokladů a kontrolori obvykle doklady zakládají do spisu namátkově, je téměř nemožné si představit, že by takový postup byl efektivní, obzvláště když jde o takto nízké částky.

3.3.1. Možné řešení vyhýbání se hranici 10,000 Kč

Jelikož tento problém je založen na benevolenci, která spočívá ve spodní hranici 10,000 Kč, pod kterou již není nutné doklad uvádět v rámci kontrolního hlášení (resp. ano, ale pouze v souhrnné výši), došlo by k vyřešení situace, pokud by byla tato benevolence odstraněna a do kontrolního hlášení se zanášely veškeré daňové doklady. Řešení tohoto typu však naráží na sociální kontroverze, které by patrně vznikly, pokud by k takové povinnosti došlo. Samotné vyplňování kontrolního hlášení je totiž pochopitelně časově náročnější, jelikož je nutné z každého daného dokladu opsat povinné náležitosti, které kontrolní hlášení

vyžaduje. Pokud by se takovýmto způsobem musel hlásit každý – i sebemenší daňový doklad, patrně by došlo k nechuti a odporu ze strany povinných subjektů.

Považoval bych proto za vhodné řešení nastavení komplexního systému, který by se v podstatě podobal tzv. elektronické evidenci tržeb²⁸, jež by každý doklad, jehož obsahem by bylo DPH, opatřil unikátním kódem. Kód by byl na každý doklad povinně vytištěn jak v podobě tzv. QR kódu pro rychlejší skenování, tak v číselné podobě, aby k jeho zanesení nebyla nutně potřebná technika v podobě skeneru QR kódů²⁹. Kód by v sobě zahrnoval veškeré údaje, které jsou nutné k tomu, aby nebylo možné doklad uplatnit vícekrát, tedy DIČ dodavatele, číslo daňového dokladu, datum zdanitelného plnění, částku a sazbu DPH. Zajímavostí je, že by nebylo nutné uvádět odběratele, což by v praxi ani nebylo možné – jen těžko si lze představit, že při každé transakci zatížené DPH (tj. např. při nákupech v supermarketech) bude nutné uvádět údaje odběratele³⁰.

Zákonná povinnost na doklady uvádět tento typ kódu by byla prvním krokem, po kterém by následovala zákonná povinnost, ukládající daňovým subjektům tyto kódy uvádět do daňového přiznání. Povinnost by se vztahovala jak na situace, kdy daňový subjekt vykazuje tržbu, tedy DPH na výstupu, tak naopak na situace, kdy daňový subjekt nárokuje odpočet daně, tedy uplatňuje DPH na vstupu.

Z hlediska správce daně a jeho analytických útvarů by systém fungoval obdobně jako kontrolní hlášení – tedy docházelo by k permanentní kontrole toho, zda kódy, které daňové subjekty nahlásily při daňových odpočtech, byly rovněž zaznamenány na straně dodavatelů, tedy že byly součástí DPH na výstupu v rámci daňových přiznání těchto dodavatelů.

Jelikož by byl celý systém založen na kódech, obsahujících výše uvedené údaje, nebylo by nutné do kódu zahrnovat prvek náhodného čísla ani čísla, které daňovému subjektu není známé. Subjekty by tyto kódy mohly na účtenky tisknout i bez jakéhokoli připojení k internetu a jejich nahlášení správci daně by postačovalo provést až současně s podáním daňového přiznání, tedy zpravidla jednou měsíčně. I kdyby došlo k napodobení kódu nebo jeho zneužití, správce daně by se o situaci dozvěděl v jakémkoli momentě, kdy by jeden subjekt nárokoval DPH z plnění, které jiný subjekt nezdanil.

28 tomuto tématu se podrobněji věnuje 4. kapitola této práce

29 např. mobilní telefon s fotoaparátem

30 v takových případech je běžně užíván tzv. zjednodušený daňový doklad dle § 30a Zákona o DPH

System by tak sám o sobě byl velmi jednoduchý a vyplnění tržeb a odpočtů DPH v rámci daňového přiznání by spočívalo pouze v naskenování daných kódů. Účetní systémy (které by se této zákonné úpravě pochopitelně rychle přizpůsobily), by z kódu vyčetly veškeré podstatné informace a v konečném důsledku by tak vyplnění přiznání bylo rychlejší a snazší.

I když by šlo o podstatný prvek automatizace, je důležité zmínit, že samotné účetnictví jakožto obor se velmi dynamicky vyvíjí. V této souvislosti uvádím JUDr. Pavla Novotného, Ph.D.:

„S nástupem prostředků výpočetní techniky v oblasti hromadného zpracování dat nastaly velké technické změny z hlediska vybavenosti a použitelnosti. Koncem sedmdesátých a počátkem osmdesátých let se pro zpracování účetnictví používaly tzv. sálové počítače. Bylo to období dávkového zpracování, většinou v měsíčních intervalech. Uživatelé byli odtrženi od zpracování dat, reakce na potřebné změny byly zdlouhavé a nepružné, zpracování bylo izolované (po jednotlivých agendách). V tomto období se začala vytvářet odbornost v oblasti informační technologie a informačních systémů.

V osmdesátých letech s nástupem firmy IBM na trh nastala zásadní proměna v informačních technologiích, vznikly první verze personálních (osobních) počítačů PC (personal computer) a první operační systémy MS DOS1. Na rozhraní osmdesátých a devadesátých let se začíná objevovat určité propojování, existují potřeby sdílení informací mezi uživateli navzájem, a tak se přechází na bezdrátové spojení a vznikají lokální sítě. Používáním PC mají uživatelé informace prakticky okamžitě, účetní zápisy jsou „automatizovány“.

Jiným možným způsobem zpracování je připojování jednotlivých počítačů k centrálnímu počítači (serveru) s využitím aplikačního softwaru. Díky síťovému aplikačnímu softwaru se automatizace účetního procesu dostává do fáze okamžité tvorby účetních zápisů (tzv. on-line) na základě operací provedených v jiném modulu. Osvědčilo se propojování počítačů a sítí mezi sebou, od modemu až po linky ISDN2. Takovéto spojení se využilo v účetnictví například ke spojení s bankou. Když nastala možnost propojování počítačů i serverů mezi sebou navzájem, vznikly distribuované systémy. Data i programy jsou rozloženy na různých počítačích, které mezi sebou komunikují. I vzdálený uživatel, který se připojí do systému, jej může užívat. Technologický vývoj se odrazil v účetnictví, na trhu se objevuje rozsáhlý sortiment hardwaru i softwaru. Pozitivní je, že se účetnictví konečně stává součástí integrovaného informačního systému. Začíná se více využívat pro strategické a taktické řízení

podniku, což je jeden z jeho základních úkolů. Účetní pracovníci se seznamují s novými principy, jako je interaktivita, kdy jedna událost samočinně vyvolá událost jinou (např. změna kurzu cizích měn vede ke změnám plánované výše zisku a ke změně disponibilních finančních prostředků). Začínají si rovněž zvykat na nový přístup k uložení účetních dat, jehož základem je relační databáze, což není nic jiného než tabulka, jejíž řádky jsou jednotlivé účetní záznamy a sloupce jsou jednotlivé položky. Ovšem navíc je umožněn současný přístup několika uživatelů ve stejném čase. Nejen ke zvýšení funkčnosti, ale především ke zvýšení ochrany a zabezpečení dat, jsou nezbytné další atributy, jako je zavedení hesel, práv k přístupu (možnost zápisů a oprav nebo jen prohlížení či tisk), zálohování dat a řada dalších...

Účetnictví je díky svému vymezenému předmětu velmi živé, a tak musí existovat možnost modularity, variability či flexibility. Nelze zapomenout, že vývoj a rozvoj technologií promítající se do účetnictví klade požadavky na samotnou účetní profesi, na účetní pracovníky. Účetnictví není izolováno ani od globalizace, která se promítá do informačních systémů a zasahuje strukturu a obsah účetních dat. Informace byly a jsou klíčovým momentem v podnikání, jsou potřeba pro rozhodování a řízení, mohou předurčovat úspěšnost či neúspěšnost podnikání. Z těchto potřeb vznikla určitá nadstavba účetnictví – controlling, který pracuje s některými veličinami, které většinou účetní systémy neobsahují, jako je například bod zvratu, krycí příspěvek, strategie, střednědobý plán apod.³¹

Právě z výše uvedených důvodů se neobávám toho, že by překážkou tohoto řešení byly problémy technického charakteru. Současná situace navíc nahrává digitalizaci a předpokládá se, že obor účetních bude v následujících letech velmi silně automatizován.³²

4. Elektronická evidence tržeb

Zatímco kontrolní hlášení (popsané v předcházející kapitole) řešilo primárně problém neoprávněných daňových odpočtů, elektronická evidence tržeb se zaměřila na potírání jiného nešvaru souvisejícího s DPH, který vychází z opačné strany – a sice z povinnosti přiznat tržby, resp. uvádět v daňovém přiznání všechny vydané daňové doklady.

31 NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2020*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 14. vydání, 2020, str. 14, 15.

32 Informace dostupné na https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/trh-prace-koronavirus-pracovni-pozice.A201029_121152_ekonomika_kou

Důležité je uvést, že elektronická evidence tržeb není v žádném ohledu evidencí daňových dokladů samotných. Na rozdíl od kontrolního hlášení popsaného výše jde nikoli o evidenci daňových dokladů, ale skutečně čistě o evidenci tržeb, tedy peněžního toku směrem na pokladnu daňového subjektu. Stát tak má ve své dispozici podpůrný nástroj a jakousi indicii pro odhalení nesrovnalostí a případných daňových úniků, rozhodně však nejde o bezprostřední indikátor daňových nesrovnalostí (konkrétnější důvody tohoto tvrzení popíšu níže).

Princip elektronické evidence tržeb spočívá v nastavení důmyslného systému, kdy je každému podnikateli, který přijímá hotovostní tržbu, uložena povinnost vydat o této tržbě doklad. Tento doklad je v rámci online rozhraní předán do databáze, ze které již není možné jej odstranit. Příjemce tržby, který v momentě fyzického přijetí tržby na pokladnu tzv. EET doklad³³ nevydá, riskuje odhalení a následný postih. K odhalení dochází nejčastěji v rámci bezprostřední kontroly, kdy kontrolor vystupuje v roli zákazníka, resp. toho, kdo podnikatelem inkasovanou tržbu předává. V jiných případech může dokonce dojít k tomu, že kontrolor si v rámci přepadové kontroly vyžádá již vydané EET doklady vztahující se k zákazníkům, kteří před očima kontrolora tržbu podnikateli předali. Další opatření, které nutí příjemce tržeb vydávat doklad o přijaté tržbě, spočívá ve zřízení tzv. úctenkové loterie, v rámci níž mohou zákazníci, resp. příjemci tzv. EET dokladů, soutěžit o ceny v rámci soutěže na loterijní bázi, v rámci které je pravděpodobnost výhry přímo úměrná počtu čísel EET dokladů, které daná osoba do systému vloží. Tím dochází ke dvojímu efektu: Jednak k motivaci zákazníků o EET doklad jako takový žádat. Zároveň však dochází i k odhalení nepoctivců (ze strany daňových subjektů), kteří by namísto EET dokladu vydávali doklad jiný, sice opatřený svým IČO, nicméně neobsahujícím vygenerované loterijní číslo, které systém přiřadí až po řádném zaevidování tržby do online systému. V případě, že by soutěžící vkládali v souvislosti s určitým podnikatelem kódy, které by nepocházely z oficiální databáze, jde o jasnou indicii toho, že daný podnikatel nepostupuje v souladu se svými povinnostmi a nevydává EET doklady stanovenou formou nebo ve stanoveném rozsahu³⁴. V této souvislosti je vhodné navíc zmínit ustanovení týkající se možného storna, která mají za následek snadnou evidenci toho, že ke stornu došlo. Jak vyplývá z níže uvedeného komentáře k zákonu, storno jako takové je jednou pro vždy v evidenci uloženo a zaznamenáno:

„§ 7

³³ tím je v rámci této práce míněn doklad, resp. účtenka ve smyslu § 18 a násl. Zákona o elektronické evidenci tržeb

³⁴ Ten je stanoven § 19 Zákona o elektronické evidenci tržeb

STORNO A OPRAVY

Vrací-li se evidovaná tržba nebo provádí-li se její opravy, použijí se ustanovení týkající se evidence tržeb obdobně s tím rozdílem, že je tato tržba evidována jako záporná.

Z důvodové zprávy (k § 7):

Ustanovení řeší problematiku tzv. „storna“, tj. případů, kdy z nějakého důvodu dochází k vracení evidované tržby (například reklamace). V takovém případě se taková tržba eviduje s tím rozdílem, že je formálně vykazována jako negativní (tj. záporná).

Ustanovení se týká též situací, kdy je vracena pouze část evidované tržby (např. reklamace pouze části nákupu).

Dále je nutné ustanovení aplikovat v situacích, kdy potřeba „storna“ nevyvstává z faktického vrácení již jednou zaevidované tržby, ale z jejího, byť částečně, nesprávného zaevidování.

K § 7

Ustanovení řeší již praktické případy, kdy dojde k nesprávnému zaevidování tržby či tržba podlehne následné korekci. Pro následné zrealnění evidenčního zachycení je poté tedy žádoucí, aby daná tržba mohla podlehnout a podlehla dodatečné korekci ze strany poplatníka.³⁵

Díky výše uvedené metodě a jejím vzájemně propojeným principům je značně omezený prostor pro ty, kdo by chtěli pravidla elektronické evidence tržeb obcházet či jednat podvodně. I když prostor stále existuje (viz níže), je omezen do takové míry, že může mít pozitivní vliv na výběr daní. Omezen je zejména po technické stránce, kdy platí tvrzení, které uvádí Mgr. Jiří Dušek, Ph.D.: „Nevěřte nikomu, kdo vám tvrdí, že lze EET technicky obejít.“ To, co lze u registračních pokladen (viz např. Slovensko), je v EET nereálné.³⁶ Výše uvedený princip, však k samotné kontrole sám o sobě nepřispívá, je k němu nutná ještě analytická část, která nasbíraná data vyhodnotí a pokusí se z nich učinit závěr, resp. z nich vyhodnotit, u kterých subjektů panuje důvodné podezření, že se dopouštějí krácení daní.

Analýza vychází z jednoduchého srovnání přijatých tržeb a jejich porovnání s tržbami, které daný subjekt uvedl do svého daňového přiznání. Pro účely tohoto opatření (elektronické

35 HRABĚTOVÁ, Daniela; KOUBA, Stanislav; PATZENHAUER, Markéta. *Zákon o evidenci tržeb*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016, str. 22

36 DUŠEK, Jiří. *Elektronická evidence tržeb v přehledech, 3. aktualizované vydání*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2016, 2017, 2020, str. 6.

evidence tržeb) vycházíme z toho, že v momentě uvedení tržeb do daňového přiznání je dosaženo daného účelu a nepředpokládáme, že by daň následně nebyla odvedena (jelikož v takovém případě by jediným důvodem neodvedení byl nijak nezatajovaný daňový dluh, k jehož odhalení není potřeba žádných sofistikovaných nástrojů). Při porovnání tržeb vykázaných v elektronické evidenci tržeb s tržbami v daňovém přiznání tak můžeme snadno narazit na případy, kdy daný subjekt přijal tržeb více, než přiznal, tedy zdanil. Díky tomu, že je evidence vedena v reálném čase³⁷, nemá daňový subjekt možnost s objemem tržeb dodatečně manipulovat, jak je mu umožněno v případě, že jediným dokladem o tržbě je sešit s papírovými kopiemi účtenek, které byly vydány zákazníkům. V případě „offline“ evidence je totiž velmi snadné některou část tržeb vůbec nepřiznat a možnosti státu takový postup odhalit jsou téměř nulové.

Většina daňových subjektů si je pravděpodobně vědoma, že k takovéto analýze dochází, proto jsou samy o sobě nuceny tržby přiznávat minimálně v té výši, ve které vydaly EET doklady. V případě, že tak neučiní, je pravděpodobné, že budou muset důvody nesrovnalostí mezi evidencí tržeb a daňovým přiznáním vysvětlovat správci daně.

Vedle toho je však nutné zmínit, že samotný rozpor ještě nutně neznamená, že se subjekt dopustil protiprávního jednání, resp. že zkrátil daň. To samo o sobě úzce souvisí i s určitou mezerou v systému, která může nahrávat nepoctivcům a může dokonce představovat prostor pro takové jednání, které při sofistikovaném provedení na první pohled vůbec nepůsobí protiprávně. Správce daně totiž při následné kontrole nepřichází s přímým důkazem, že došlo k daňovému úniku, ale pouze s podezřením. Podezření se potvrdí, až v momentě, kdy daný daňový subjekt nebude schopen prokázat, že s danými prostředky přijatými na pokladnu nenaložil žádným legálním způsobem. Důkazní břemeno prokázat, co se s danými tržbami stalo, sice v rámci takového řízení leží na daňovém subjektu, tedy na subjektu podléhajícímu kontrole, nicméně jeho možnosti s tržbou naložit jiným způsobem než ji vykázat jako zdanitelný příjem, jsou poměrně široké. A to jak v pozitivním smyslu, tedy v případech, kdy s nimi daný subjekt jiným způsobem skutečně naložil, tak bohužel i v negativním smyslu, tedy v případech, kdy subjekt takové jednání pouze předstírá. Tomuto tématu se věnuji hned v následujících částech této práce, tedy v rámci uvedení hlavních nedostatků elektronické evidence tržeb.

37 Zejména § 18, odst. 1 písm. a) Zákona o elektronické evidenci tržeb, který uvádí, že poplatník je povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby zaslat datovou zprávou údaje o této evidované tržbě správci daně; dále § 21 tohoto zákona, jež stanovuje jako tzv. mezní dobu odezvy pro zaslání zprávy časový interval 2 sekund

4.1. Nedostatky ve vztahu k bezhotovostním platbám

Mezi základní nevýhodu evidence patří nedostatečné propojení systému s tržbami přijatými na bankovní účet. Stávající právní úprava, zejména Zákon č. 21/1992 Sb., tedy Zákon o bankách, připouští v § 38 odst. 3 písm. c) prolomení bankovního tajemství ve vztahu ke správci daně jen v rámci písemného vyžádání. To samo o sobě v podstatě vylučuje automatizaci, obdobnou té, která je využívána v rámci systému elektronické evidence tržeb. Naopak se omezuje na individuální kontroly, kdy takové písemné vyžádání správce daně zpracuje až ve vztahu ke konkrétnímu případu, ve kterém provádí kontrolní úkony. Vzhledem k tomuto nedokonalému provedení tak dochází k situaci, že elektronická evidence tržeb automaticky vyhledá pouze ty podezřelé případy, ve kterých hotovostně přijaté tržby přesáhnou tržby přiznané v daňovém přiznání. Nedojde však k upozornění na případy, kdy daňový subjekt do daňového přiznání neuvede tržby přijaté hotovostně (tedy ty, ke kterým byl vydán EET doklad), zároveň však přizná tržby z bankovního účtu, které v daném případě dosahují alespoň výše zkrácených hotovostních tržeb.

Jako příklad můžeme uvést firmu „Restaurace a velkoobchod s.r.o.“, která se vedle provozu restaurace, v rámci které dochází k hotovostnímu příjmu tržeb, tedy i k výdeji EET dokladů, zabývá i zcela jinou činností – velkoobchodními dodávkami potravin, kde tržby přijímá bezhotovostně, jelikož odběratelé hradí částky bankovním převodem. Hotovostní tržba zaznamenaná EET doklady dosáhla v měsíci ledna částky 300,000 Kč. Bezhotovostní tržba přijatá od velkoobchodních dodavatelů dosáhla ve stejném měsíci částky 400,000 Kč. Firma však přizná pouze bezhotovostní tržby, které se automaticky nikde neshromažďují, tedy do daňového přiznání za měsíc leden uvede tržbu pouze 400,000 Kč, přestože by mělo dojít k uvedení tržeb ve výši 700,000 Kč. Jelikož je částka 400,000 Kč vyšší než tržba zaznamenaná v rámci automatické elektronické evidence tržeb, systém společnost nevyhodnotí jako podezřelou, přestože firma hotovostní tržby vůbec nepřiznala. Jak již bylo uvedeno, systém totiž automaticky nenahlíží na bankovní účet. K odhalení tohoto krácení daně by tedy došlo až v případě, kdy by byla zahájena individuální daňová kontrola, která by zkombinovala jak data z elektronické evidence tržeb, tak i písemně vyžádaná data od finančního ústavu, ve kterém má firma vedený bankovní účet, na který přijímá bezhotovostní tržby. Tento typ daňového podvodu tak lze označit za takový, který sice unikne automatickému sítu elektronické evidence tržeb, na druhou stranu danému subjektu neustále hrozí, že bude jeho jednání odhaleno při běžné finanční kontrole, která si vyžádá výpis z účtu. Proto lze tento způsob provedení podvodu považovat za ten, který patří do skupiny těch méně

dokonalých, jelikož jej budou páchat pouze subjekty, které spoléhají na to, že k jejich odhalení s vysokou pravděpodobností (nikoli s nulovou pravděpodobností), nedojde. Dovození trestněprávní roviny by v tomto případě navíc patrně nebylo příliš obtížné.

4.1.1. Možné řešení nedostatků vztahujících se k bezhotovostním platbám

Částečné řešení tohoto problému bylo již v praxi uvedeno³⁸, jelikož povinnost evidovat tržby pomocí systému elektronické evidence se vztahovala i na platby platebními kartami prostřednictvím terminálů. To sice zužovalo okruh možných chyb, nicméně stále nedocházelo k eliminaci mezery spočívající v bezhotovostních převodech mezi bankovními účty bez využití platebních karet.

Aby tedy mohlo dojít k úplnému zakrytí mezer, muselo by dojít ke změně zmiňovaného Zákona o bankách, konkrétně k úpravě znění § 38 odst. 3, který zní „Zprávu o záležitostech, které jsou předmětem bankovního tajemství, podá banka jen na písemné vyžádání.“ V tomto ohledu by muselo dojít k prolomení bankovního tajemství do takové míry, aby banka mohla automaticky informace o tržbách předávat správci daně, který by takto přijaté tržby zahrnul do algoritmu výpočtu celkově přijatých tržeb daného daňového subjektu, které následně porovnává s tržbami vykázanými v daňovém přiznání. Toto řešení by samo o sobě mělo dvě slabá místa – a sice problém s rozlišením toho, co je skutečně tržbou a co je převodem financí, který tržbou není. Vedle tržeb totiž daný subjekt může obdržet bezhotovostně řadu jiných příjmů, ať už jde o velmi časté půjčky, přeplatky, náhrady škody apod. Dokonce může docházet i k situaci, kdy subjekt přijímá tržbu, která je však tržbou jiného daňového subjektu (tomuto tématu se však podrobněji věnuje samostatná kapitola).

V rámci tohoto řešení by tedy bylo nutné po subjektech požadovat, aby v době podání daňového přiznání dokázaly identifikovat ty příjmy, které zdanitelnou tržbou nejsou a za účelem dovození odpovědnosti pro případ nepravdivého tvrzení toto „vyřazení“ tržeb i odůvodnit, např. tím, že jde o půjčku apod. Jednodušší formou, která by vyloučila nutnost odůvodněného vyřazování plateb, které nejsou tržbami, by mohlo spočívat ve využití již existujícího institutu ohlášení bankovního účtu používaného pro svou ekonomickou činnost, který zavádí § 96 Zákona o DPH. V rámci tohoto ustanovení jsou subjekty povinné oznámit čísla svých účtů, které používají pro ekonomickou činnost, správci daně. Řešení by tedy spočívalo v pouhém rozšíření tohoto institutu, kdy by dané subjekty měly povinnost rozlišovat

³⁸ S účinností od 1. 3. 2018 však došlo ke zrušení této povinnosti v rámci nálezu Ústavního soudu Pl.ÚS 26/16 ze dne 12. 12. 2017

mezi účty pro příjem tržeb a účty pro veškeré ostatní transakce. Správce daně by následně do algoritmu elektronické evidence tržeb zahrnoval pouze ten účet, který by byl určen pro příjem tržeb. Očividně jde o řešení značně komplikovaná, ať už by šlo o povinnost vyřazovat nezdanitelné příjmy nebo o povinnost přijímat tržby na zvláštním účtu, v obou případech jde o opatření, které by přineslo další poměrně rozsáhlou administrativní zátěž, jeho druhou slabou stránku navíc představuje společenská kontroverze, kterou by vyvolalo takto drastické prolomení bankovního tajemství, odůvodněné v podstatě jen preventivními důvody.

Vedle toho existuje snazší řešení, které by sice nedosahovalo maximální eliminace prostoru pro podvody, na druhou stranu by bylo možné jej zavést v podstatě bez dalších průlomů do práv subjektů a bez uložení jakýchkoli dalších povinností, jen na základě dat, které již správce daně má k dispozici. Řešení by pracovalo s již existujícím kontrolním hlášením, v rámci kterého daňové subjekty pravidelně hlásí vydané daňové doklady. V případě, že firma (např. firma uvedená v příkladu jako „Restaurace a velkoobchod s.r.o.“) přijímá velkoobchodní tržby převodem na účet, je pravděpodobné, že půjde o částky přesahující 10,000 Kč. Tyto tržby jsou však při hotovostním styku spíše výjimečné, proto by stačilo na základě vstupních dat vyhodnotit, zda faktury v kontrolním hlášení, kterými daná firma přiznala tržbu, mohly být hrazeny tržbami zanesenými v systému elektronické evidence tržeb. V praxi by nad rámec stávajícího (výše popsaného) porovnání tržeb s daňovým přiznáním došlo k tomu, že by počítačový algoritmus nahlédl i do kontrolního hlášení daného subjektu a pokládal si otázku: „Mohl být tento daňový doklad (nad 10,000 Kč) hrazen v rámci nahlášených tržeb ze systému EET dokladů v rozmezí + / - 2 měsíců?“³⁹ Pokud by odpověď zněla „Ne,“ odečetl by takovou částku z přiznaných tržeb daného subjektu pro účely posouzení, zda subjekt veškeré tržby přiznává. V případě uvedeného příkladu „Restaurace a velkoobchod s.r.o.“ by došlo k tomu, že by tak systém uvedl: Společnost do elektronické evidence tržeb nahlásila EET doklady v celkové výši 300,000 Kč, konkrétně šlo o částky od 25 do 1,500 Kč. Žádná přijatá tržba nepřesáhla 1,500 Kč. Do daňového přiznání subjekt uvedl tržby ve výši 400,000 Kč (což je na první pohled v pořádku), nicméně z těchto tržeb představuje 350,000 Kč souhrn dokladů, které byly přiznány v kontrolním hlášení (tedy sestávají z částek přesahujících 10,000 Kč). Je tedy velmi nepravděpodobné, že tyto vysoké částky byly hrazeny v rámci malých hotovostních tržeb a částka 350,000 Kč by měla být z výpočtu odečtena. Na subjekt by tedy mělo být nahlíženo tak, že systém elektronické evidence tržeb zaznamenal tržby z EET dokladů ve výši 300,000 Kč, zatímco zdanitelná tržba

39 Rozmezí 2 měsíců je v tomto případě uvedeno z důvodu, že k úhradě faktury nahlášené v kontrolním hlášení teoreticky nemusí dojít v období, ve kterém byla faktura správci daně přiznána

pro účely vyhodnocení podezření představuje pouze 50,000 Kč (400,000 Kč minus 350,000 Kč). Společnost by z takového výpočtu vyšla jako jednoznačně podezřelá.

4.2. Rizika v souvislosti s přesuny tržeb na jiné subjekty

V případě, že bude mít daňový subjekt zájem se vyhnout placení DPH, může k tomu využít určité benevolence, kterou přiznává § 6 odst. 1 Zákona o DPH. Ten stanoví následující: „Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1000000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.“ S ohledem na tuto skutečnost jsou subjekty s obratem do 1 milionu Kč v podstatě osvobozeny od DPH, které ostatní subjekty musejí odvádět ze zdanitelné tržby. Do doby, než byla elektronická evidence tržeb zavedena, nepředstavovalo pro daňové subjekty podstatnější problém postupovat takovým způsobem, že část hotovostních tržeb zatajily a míru tržeb, které byly z jejich strany přiznány, omezily tak, aby nepřesáhly výše uvedenou hranici a nevznikla jim povinnost DPH odvádět.

Jak bylo výše popsáno, s ohledem na zavedení elektronické evidence tržeb byl prostor pro snadné zatajení tržeb značně zúžen. Podniky tedy v případě fungující elektronické evidence tržeb nemohou spoléhat na to, že budou s tržbami v rámci svého účetnictví manipulovat tak, aby dosáhly takto omezeného obratu. Existuje však řada podniků, které dosahují obratu v řádech nižších milionů Kč, čímž jim je sice založena povinnost k registraci k DPH, nicméně pokud by se tyto subjekty rozpadly na několik jednotek menších částí, zajistí si, že tyto menší části samy o sobě hranici milionového obratu nepřesáhnou. V tom spočívá princip provedení tohoto daňového úniku, který nicméně hrozí jen u subjektů, jejichž obrat dosahuje nižších jednotek milionů Kč ročně. Jak bude dále uvedeno, jen stěží je možné si představit, že by tento princip hrozil ze strany subjektů s mnohamilionovými nebo dokonce mnohasetmilionovými obraty.

Snaha subjektů DPH krátit v rámci tohoto způsobu provedení vychází z toho, že svou ekonomickou činnost naoko rozdělí mezi více podnikatelských subjektů. Tyto subjekty zcela v souladu se zákonem vydávají EET doklady, tedy plní svou zákonnou povinnost tržbu zanést do systému elektronické evidence tržeb. Na druhou stranu však z takto přiznaných tržeb neodvádějí žádné DPH, jelikož všechny splňují výše uvedenou podmínku maximálního obratu stanovenou § 6 odst. 1 Zákona o DPH. Tento způsob provedení je velmi nebezpečný z toho důvodu, že jej nelze snadno odlišit od zcela legálního postupu, ke kterému může v praxi dojít.

Lze si totiž velmi snadno představit, že na jedné adrese, případně v rámci jednoho objektu, bude fungovat více malých daňových subjektů, které si zcela bez zlého úmyslu vedou své vlastní účetnictví a nemají mezi sebou žádné propojení kromě toho, že jde v podstatě o sousedy, případně o obchodní partnery sdílející místo podnikání. Na příkladu si můžeme uvést zcela legální uspořádání, v rámci kterého je v rámci pořádaného potravinového tržiště přítomen na jednom místě cukrář, který prodává dorty a řezník, který prodává uzeniny. Každý z nich si vede vlastní účetnictví, oba platí nájemné v místě, kde své produkty nabízejí.

Naproti tomu si však můžeme představit účelově vytvořenou účetní konstrukci, kdy si společnost Prodejna s.r.o., která provozuje svou činnost v obchodu označeném „Šaty, obuv a bytový textil“ spočítá, že pokud bude veškeré tržby evidovat a zanášet je do elektronické evidence tržeb, bude muset přiznat roční tržbu ve výši 2,700,000 Kč. Jednatel společnosti se rozhodne, že vytvoří účelovou konstrukci, která bude působit co možná nejvěrohodněji a na jejímž konci vzniknou 3 menší subjekty, z nichž každý z nich splní podmínku obratu do 1 milionu Kč za uplynulých 12 kalendářních měsíců⁴⁰. V kooperaci se svými známými vytvoří 2 další společnosti. Původní Prodejna s.r.o. bude prodávat pouze šaty, nově vzniklé společnosti Obuv s.r.o. a Bytový textil s.r.o. budou prodávat samostatně obuv a bytový textil. Jednatel a společník původní společnosti Prodejna s.r.o., pan Adolf, bude tvrdit, že sám organizačně nezvládal skladové hospodářství veškerého sortimentu, proto je pro něho vyhovující, že si ponechal pouze sortiment šatů, zatímco sortiment obuvi převzal jednatel a společník společnosti Obuv s.r.o., pan Bedřich a sortiment bytového textilu převzal jednatel a společník společnosti Bytový textil s.r.o., pan Cyril. Náklady na prostory a na případný personál ponese všechny 3 subjekty rovným dílem a společný provoz třech společností na jednom místě odůvodní snahou o snížení fixních nákladů. Skutečnost, že pánové Bedřich a Cyril jsou jen nastrčené osoby ze strany pana Adolfa, zůstane skrytá, stejně jako skutečnost, že celý obchod nadále vede pan Adolf a k rozdělení společností nedošlo z důvodu organizační změny, ale z důvodu značné úspory na dani. Tímto rozložením totiž pan Adolf docílí toho, že ač splní veškeré podmínky, které na něj jsou kladeny v souvislosti s elektronickou evidencí tržeb, žádné DPH nakonec neodvede, jelikož zajistí, že každá ze společností vykáže obrat pouze 900,000 Kč během 12 kalendářních měsíců. Celá struktura však bude působit věrohodně a bude velmi obtížné ji odhalit, jelikož automatizovaný systém elektronické evidence tržeb dané společnosti nevyhodnotí jako podezřelý.

40 A tím předejde povinnosti registrovat tyto subjekty jakožto plátce DPH

4.2.1. Možné řešení neoprávněných přesunů tržeb na jiné subjekty

Jak již bylo uvedeno, tento typ krácení daně je velmi nebezpečný tím, že je velmi obtížné jej odhalit. Automatizovaná řešení zde selhávají, jelikož ke krácení dochází na úrovni osob, které jednájí domluveným způsobem a předstírají, že jejich činnost vykazuje určité znaky. Jediným účinným řešením je proto takové jednání odhalit a prokázat jeho subjektivní strunku, což je však velmi individuální záležitostí vyžadující velké množství důkazů.

K alespoň částečnému zacílení na potenciálně podezřelé subjekty může dojít ze strany správce daně tím, že vyhodnotí subjekty podle následujícího algoritmu: V první etapě algoritmus vytipuje subjekty podnikající na stejné adrese. V druhé etapě z nich vybere ty, které nejsou plátcí DPH. Na okolí těchto subjektů, tedy neplátců DPH může následně padnout stín podezření a mohou se stát cílem pro zaměření kontroly. Kontrola samotná však bude mnohem složitější než toto plošné vyhodnocení, jelikož bude muset prokázat, že došlo ke zneužití práva, konkrétně o jeho formu v podobě obcházení zákona. Tento pojem byl zobecněn v nálezu Ústavního soudu⁴¹ jako „vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný... postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.“

Obdobné věci se týká rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 Afs 75/2011-57 ze dne 12. 12. 2012:

„[19] Od 17. 4. 2006 si stěžovatel od společnosti AKCENTA CZ a. s. pronajal další nebytové prostory pro provozování nonstop baru v Táboře a v těchto prostorách umístil 9 výherních hracích automatů. Odměna společnosti Ouška s. r. o. za poskytované služby představovala v roce 2005 částku ve výši 933 000 Kč. Umístění dalších výherních hracích automatů proto znamenalo navýšení komisionářské odměny, stanovené podílem z hrubých tržeb těchto přístrojů a představovalo pro společnost Ouška s. r. o. reálné riziko překročení limitu pro registraci uvedeného v § 6 odst. 2 zákona o DPH a v důsledku toho i ztrátu daňového zvýhodnění. Stěžovatel proto dle žalovaného založil dne 21. 6. 2006 další společnost, která vykazovala odměnu týkající se těchto dalších 9 výherních hracích automatů. Podnájemní smlouva na nájem nebytových prostor pro umístění výherních hracích automatů byla se stěžovatelem uzavřena dne 1. 7. 2006.

41 Nález Ústavního soudu II.ÚS 119/01 ze dne 1. 4. 2003

[20] Stěžovatel uzavřel se společností Ouška s.r.o. podnájemní smlouvu za úplatu ve výši

156 000 Kč ročně a se společností TAKOP spol. s r. o. podnájemní smlouvu s výši nájemného, která byla sjednána ve výši 1 Kč ročně. Odměna za služby spojené se zajištěním a provozem výherních hracích automatů přitom představovala např. v roce 2008 částku 925 000 Kč a v roce 2009 částku 898 000 Kč. Stěžovatel neměl dle žalovaného žádný důvod provádět nadbytečné úkony (založení společností, uzavírání podnájemních smluv s nimi) a v důsledku toho mít mnohem nižší odměnu, než mohl on, jako fyzická osoba, získat přímým uzavřením komisionářských smluv s provozovateli výherních hracích automatů. Toto jednání postrádá z ekonomického hlediska smysl a jeho cílem bylo získání zvýhodnění, které mu z takového jednání plynulo.

[21] V posuzovaném případě nastala dle žalovaného situace, kdy uzavřením obchodních vztahů došlo k navození takového stavu, ve kterém si stěžovatel mohl vybrat výhodnější daňový režim, tedy zneužitím práva navodil takový stav, kterým byl popřen základní princip podnikání jako činnosti vykonávané za účelem dosažení zisku. Tento stav je důsledkem personální propojenosti společností Ouška, s.r.o. a TAKOP spol. s r.o. se stěžovatelem a jeho záměru získat 5 Afs 75/2011 – 61 pro sebe nelegitimní daňové zvýhodnění. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

[35] V daňové oblasti v obecné rovině platí, že neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost. Na druhé straně však taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. V souladu s rozsudkem Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C-255/02, Recueil, s. I-1609 přitom plátcí daně lze odepřít jim nárokované daňové zvýhodnění s odkazem na porušení zákazu zneužití pokud

a) výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice (resp. směrnice 2006/112) a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními a

b) ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění

mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.⁴²

Z rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že došlo k účelovému založení více společností. Velmi přitěžující byla pro stěžovatele skutečnost, že společnosti byly vzájemně personálně propojeny. S ohledem na písm. b) je navíc velmi důležité vzít v potaz větu, která uvádí, že „zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.“ V případě, že by skupina při obcházení zákona postupovala obezřetně, jako učinil v příkladu pan Adolf, Bedřich a Cyril, byla by šance na prokázání zneužití práva velmi nízká, jelikož by nebylo zjevné ani personální propojení, ani by jejich činnost zdánlivě nepostrádala odůvodnění (které v tomto případě spočívalo v tom, že pan Adolf sám nezvládal skladové hospodářství tolika různých sortimentů). Právě z tohoto důvodu lze považovat tuto formu zneužití práva za účelem krácení DPH za velmi nebezpečnou a těžko odhalitelnou a její řešení spočívá pouze ve shromažďování důkazů prokazujících subjektivní stránku pachatele.

4.3. Aktuální situace týkající se elektronické evidence tržeb

Dne 26. 3. 2020 zákon č. 137/2020 Sb. byl prezidentem republiky podepsán Zákon o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, účinnosti nabyl dne 27. 3. 2020. S ohledem na další zákonné úpravy je současný stav takový, že je elektronická evidence tržeb pozastavena až do konce roku 2022. Tento krok je možné považovat za jakousi úlevu pro podnikatele ze strany státu, přičemž je nasnadě se zamyslet nad tím, zda nejde o skrytou toleranci toho, že si právě drobní podnikatelé, kteří jsou současnými epidemiologickými opatřeními nejvíce zasaženi, touto cestou budou moci alespoň částečně kompenzovat ušlé výdělky. Samotné pozastavení elektronické evidence tržeb (jakožto pozastavení administrativní zátěže) totiž podnikatelům žádnou výraznou měrou nepomůže, jelikož jsou na systém již několik let zvyklí, vybavení mají patrně k dispozici, stejně jako proškolený personál, pro který samotná evidence po proškolení výraznou zátěž nepředstavuje. Naproti tomu možnost tržby krátit může být při takovémto pozastavení pro řadu příjemců tržeb lákavá, a to obzvláště v případě, kdy stát tímto v podstatě vyslal signál, že se nehodlá na tuto oblast výrazněji zaměřovat. Signál je patrný z toho, že stát vyřadil z provozu jeden hlavních prostředků, které pro boj s touto formou daňových úniků, měl k dispozici.

42 Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 Afs 75/2011-57 ze dne 12. 12. 2012

V této věci uvádím citaci z článku Hospodářských novin: „O elektronické evidenci tržeb premiér Andrej Babiš (ANO) dlouhodobě mluví jako o jednom z nejdůležitějších opatření v boji proti daňovým únikům. V koronavirové krizi ale jeho kabinet na nepostradatelnost povinného odesílání elektronických účtenek rezignoval. Sněmovna v úterý začala projednávat vládní návrh na přerušení EET až do začátku příštího roku. Týká se jak majitelů obchodů, restaurací a hotelů z prvních dvou vln EET, tak i všech ostatních, kteří měli začít evidovat od 1. května. Ministryně financí Alena Schillerová (za ANO) to zdůvodňuje tím, že je potřeba pomoci firmám a živnostníkům, aby mohli dál fungovat.“⁴³

To, že však po úspěšné instalaci a absolvování prvotních nákladů není elektronická evidence tržeb samotná již výrazným nákladem, lze dovodit z toho, že několik měsíců po pozastavení povinnosti k předávání dat do elektronické evidence tržeb tuto evidenci vypnulo pouhých 30% subjektů. I z toho lze nepřímo dovodit, že vypnutí evidence není založeno na bázi úspory, ale na bázi toho, že se subjekty cítí komfortněji, pokud jejich tržby v reálném čase není možné sledovat. Tyto hodnoty, které si ve svém důsledku částečně protirečí s předchozím článkem, lze vyčíst z citace článku magazínu E15:

„V porovnání s lednem evidovalo tržby v říjnu zhruba o 30 procent subjektů méně,“ uvedla Klára Křehlová z tiskového oddělení Finanční správy. Konkrétně v lednu to bylo 125 732 podnikatelů, kdežto v říjnu 88 690.

Stejný pokles lze vyzorovat i v celkovém počtu evidovaných tržeb. Jestliže loni podnikatelé evidovali 4,3 miliardy tržeb, ke konci letošního listopadu to byly tři miliardy. Významný pokles nastal zejména v dubnu a listopadu, kdy se naplno projevilo zavření restaurací a obchodů.“⁴⁴

5. Přenesená daňová povinnost a její alternativy

Přenesená daňová povinnost (rovněž označovaná jako tzv. reverse charge) spočívá v odstranění daňové zátěže při velkoobchodních transakcích. Záměrně tuto kapitolu řadím až jako kapitolu následující po popisech jednotlivých typů daňových úniků, jelikož lze snadněji dovodit, že přenesená daňová povinnost by měla takový charakter, že by některé typy úniků zcela vymýtila, proti jiným by byla naopak naprosto bezbranná. Rozhodně tedy nejde o

43 Informace dostupné na <https://archiv.ihned.cz/c1-66759950-preruseni-eet-se-miji-ucinkem-proc-bychom-to-meli-vypinat-nic-nam-to-neprinese-rikaji-podnikatele>

44 Informace dostupné na <https://www.e15.cz/domaci/tretina-podnikatelu-vypnula-eet-poskytovatele-pokladen-kvuli-odkladu-trati-miliony-1375995>

univerzální řešení, po němž by daňové úniky na úseku DPH zcela vymizely, na druhou stranu jde o takové opatření, které některé jejich formy vymýtí. Mgr. Jiří Dušek, Ph.D. v této souvislosti uvádí: „Česká republika získala na podzim roku 2018 souhlas s tzv. plošným reverse charge. Tzv. plošný reverse charge u vnitrostátních plnění má být použit na plnění s hodnotou vyšší než 17 500 eur (cca 450 000 Kč) na jedno plnění.“⁴⁵

Samotné nastavení limitu, navíc v řádech stovek tisíc Kč, považuji za nešťastné, jelikož může dojít k podobné situaci, kterou jsem popisoval ve vztahu k limitu 10,000 Kč u kontrolního hlášení. Osoby, které na tomto úseku protiprávní činnost páchají, se posunou do nižších pater a benevolence v podobě horní (nebo v případě kontrolního hlášení spodní) hranice využijí k tomu, že se do limitu, kterou tato hranice stanoví, budou snažit vejít.

Pokud však pomineme problematiku obcházení limitů, tak zavedením přenesené daňové povinnosti dojde k tomu, že DPH odvede až konečný členek hospodářského řetězce. Tím je sice riziko zcizení o něco větší, jelikož tento konečný členek bude mít v rukou DPH v plné výši, na straně druhé je konečný členek zpravidla tím, kdo produkt dodává konečnému spotřebiteli, tedy jde o osobu obvykle snadno kontaktní. Dochází tak odstranění problémů nekontaktních tzv. bílých koní, které jsou časté u fiktivních velkoobchodních transakcí, jež byly popisovány v předchozích kapitolách.

Hlavním účelem je však odstranění samotného DPH z velkoobchodních transakcí, čímž vznikne takové prostředí, ve kterém daňový únik zaúčtováním fiktivní faktury spáchat v podstatě nelze.⁴⁶ Např. při zmiňovaných podvodech ze strany agentur práce by tento stav celou strukturu zcela zničil, jelikož by odstranil z velkoobchodních plnění zátěž DPH, která pro ilegálně fungující agentury práce představuje nezbytnou složku pro samotné fungování. Daňová zátěž by tak dopadla ve své plné míře až na odběratele služeb (v případě uváděného příkladu řetězec hypermarketů), u kterého je zcizení DPH mnohem méně pravděpodobné.

Naproti tomu přenesená daňová povinnost nemá žádným způsobem preventivní vliv ve vztahu k případům, kdy dochází ke zcizení DPH formou zatajení tržby, záměrné tvorby daňového dluhu a následného úpadku ze strany prodejce, který fakturuje konečným spotřebitelům, případně zneužití společnosti, která je neplátcem DPH (jak bylo uváděno v případě kapitoly týkající se elektronické evidence tržeb).

45 DUŠEK, Jiří. *DPH zákon s přehledy*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 17. vydání, 2020, str.11.

46 To platí pouze na úseku DPH, v oblasti daně z příjmu toto opatření žádnou prevenci nepředstavuje

Aktuální úprava poměrně pružně reaguje na různé oblasti, ve kterých se daňové úniky vyskytovaly, proto se režim přenesení daňové povinnosti aplikuje v rámci plnění, která bývají pro tyto úniky atraktivní. Příkladem takové reakce může být novela popsaná v rámci níže uvedené citace Finanční správy:

„Ve vazbě na zjištění daňových úniků u obchodování s elektřinou a plynem bylo vydáno nové nařízení vlády č. 11/2016 Sb., ze dne 13. 1. 2016, zveřejněné v Částce 4 Sbírky zákonů (dále jen „nařízení vlády č. 11/2016 Sb.“), kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb. Tímto nařízením došlo s účinností od 1. 2. 2016 mimo jiné k rozšíření působnosti režimu přenesení daňové povinnosti na dodání certifikátů elektřiny a dále pak na dodání elektřiny nebo plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2 zákona o DPH. Za obchodníka se pro účely režimu přenesení daňové povinnosti přitom považuje také osoba, jejíž předmět podnikání je podrobně specifikován v § 2 odst. 1 písm. c) tohoto nařízení.

V platnosti zůstává bez věcných změn režim přenesení daňové povinnosti pro všechna dosud v zákoně o DPH definovaná plnění, tj. pro dodání zlata (§ 92b), dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona (§ 92c), převod povolenek na emise skleníkových plynů (zde došlo pouze k technické úpravě, resp. kontinuální pokračování režimu přenesení daňové povinnosti pro převod povolenek na emise skleníkových plynů od 1. 1. 2015 stanoví nařízení vlády č. 361/2014 Sb. a pro poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92e).

Pro plnění, u kterých je režim přenesení daňové povinnosti aplikován nově, platí obecně obdobná pravidla a povinnosti jako pro plnění, pro která byl již režim přenesení daňové povinnosti zaveden.⁴⁷

5.1. Zneužití limitů stanovených při přenesené daňové povinnosti

Jak již bylo uvedeno, limity, které daňová povinnost stanoví pro to, aby došlo k jejímu uplatnění, je možné poměrně snadno obejít tím, že daňový subjekt v případě zlého úmyslu plnění rozloží na několik plnění menších, čímž se přenesené daňové povinnosti vyhne. Týká se to i stávající úpravy, která stanoví, že „režim přenesení daňové povinnosti se použije hlavně v případech:

- dodání zlata plátcí (s výjimkou dodání zlata České národní bance)

47 Informace dostupné na <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-k-aplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-2015-a-2016-ve-zneni-Dodatku-c-2.pdf>

- dodání šrotu a odpadu – uvedeno v příloze č. 5 k zákonu o DPH plátcí
- převodu emise povolenek na emise skleníkových plynů plátcí
- poskytnutí stavebních a montážních prací plátcí
- dodání mobilních telefonů, zařízení s integrovanými obvody, dodání herních konzolí či tabletů a laptopů, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč
- dodání komodit, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitole 10 a 12 – obiloviny a technické plodiny, včetně olejnatých semen, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč“
- další případy, které vyjmenovává zákon o DPH“⁴⁸

Právě v případě, že dojde k takovéto formě účelového obcházení, v podstatě celý systém přenesené daňové povinnosti ztrácí původní smysl.

5.1.1. Možné řešení zneužití limitů

Režim přenesené daňové povinnosti by proto dle mého názoru měl pokrýt veškeré velkoobchodní transakce, ke kterým dochází. Stanovováním výjimek, limitů apod. dochází nejen k prostoru pro podvody, ale i ke složitostem, které následně zatěžují účetní aparát daňových subjektů samotných. Z hlediska správce daně by bylo v takovém případě možné značně omezit kontroly vyplývající z nesouladu v kontrolních hlášeních, jelikož tyto nesoulady by již neměly charakter krácení daně (společnosti by jednoduše neměly motivaci uplatňovat DPH z fiktivních faktur, pokud by na nich DPH z principu být nemohlo). Že by byl systém nefunkční, považuji za nepravděpodobné, jelikož na stejné bázi v současné době fungují veškeré daňové subjekty, které nenakupují v tuzemsku, ale v zahraničí, případně v jiných členských státech. Ve všech takových případech se postupuje de facto obdobně jako v případě přenesené daňové povinnosti a žádné komplikace takový postup nepřináší, naopak nedochází k situacím, kdy by na základě zahraničních faktur⁴⁹ bylo kráceno DPH.

⁴⁸ Informace dostupné na <https://www.podnikatel.cz/danovy-portal/dan-z-pridane-hodnoty/reverse-charge/>

⁴⁹ DPH ze zahraničních faktur není možné uplatnit, resp. se na nich v případě transakce mezi plátcí DPH z různých členských států nepoužije

5.2. Institut daňového ručení jakožto nástroj obdobný přenesené daňové povinnosti

Vzhledem k výše popisovaným příkladům, v rámci kterých docházelo k přenesení výtěžku z daňového úniku i na subjekty, které postupovaly čistě alibisticky, ale na organizaci podvodu se nijak nepodílely (např. obchodní řetězce využívající služeb pracovních agentur, zapojených do řetězových podvodů s DPH), došlo ke zřízení tzv. institutu daňového ručení.

V této souvislosti uvádím citaci z portálu Podnikatel.cz: „Od 1.1.2013 jsou v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) tyto další tři možnosti, kdy se příjemce zdanitelného plnění plátce daně z přidané hodnoty může stát ručitelem za dodavatelem neodvedenou daň v tuzemsku:

a) Pokud je úplata za plnění (týká se i zálohy) poskytnuta příjemcem plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na bankovní účet poskytovatele zdanitelného plnění jiná, než která je správcem daně zveřejněna prostřednictvím registru plátců. Registr plátců je dostupný na internetových stránkách Finanční správy a Daňovém portálu na www.daneelektronicky.cz.

I když jednání odběratele nemá jakoukoli souvislost s neodvedením daně poskytovatelem plnění, stačí provést úhradu na jiný než zveřejněný bankovní účet dodavatele vedený v tuzemsku a odběrateli vzniká dle zákona povinnost ručení.

b) Pokud je o poskytovateli (dodavateli) zveřejněna k datu uskutečnění zdanitelného plnění informace, že je nespolehlivým plátcem.

c) Při nákupu pohonných hmot od osoby neregistrované jako jejich distributor.⁵⁰

V rámci daňového ručení dochází ke snaze přenést určitou míru prevence na odběratele, který má být motivován svého dodavatele do jisté míry prověřit. Je nutno uvést, že v této souvislosti dochází k poměrně širokému rozvoji judikatury, v rámci níž není správce daně vždy úspěšný. Dochází tedy (nejen v rámci České republiky) k případům, kdy správce daně interpretuje institut daňového ručení velmi extenzivně a odmítá uznávat nároky na odpočet DPH v případech, kdy vydavatel daňového dokladu daň neodvedl, případně vůbec nezanesl do svého přiznání. V této souvislosti je však důležité zmínit, že judikatura se v této oblasti kloní spíše na stranu daňových subjektů a vyžaduje podmínku toho, že odběratel věděl nebo musel vědět, že se účastní daňového úniku. Této problematice se podrobně věnuje

50 Informace dostupné na <https://www.podnikatel.cz/clanky/jak-na-ruceni-odberatele-za-dph-neodvedenou-dodavatelem-radi-profesional/>

následující rozsudek Soudního dvora EU ve věci MaksPen, ze kterého cituji nejdůležitější části:

„22 Podstatou první a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být směrnice 2006/112 vykládána v tom smyslu, že brání osobě povinné k dani, aby provedla odpočet DPH uvedené na fakturách vystavených dodavatelem v případě, že plnění bylo sice poskytnuto, ale ve skutečnosti patrně nikoli tímto dodavatelem ani jeho subdodavatelem, zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná.

23 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C 285/11, bod 25 a citovaná judikatura).

24 Soudní dvůr v tomto ohledu opakovaně rozhodl, že nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se především uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (viz výše uvedený rozsudek Bonik, bod 26 a citovaná judikatura).

25 Kromě toho ze znění čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že pro to, aby nárok na odpočet mohl být přiznán, je třeba, aby dotyčná osoba byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a aby na výstupu bylo zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (viz výše uvedený rozsudek Bonik, bod 29 a citovaná judikatura). Pokud jsou tyto podmínky splněny, v zásadě nemůže být nárok na odpočet daně nepřiznán.

26 Je však třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112. Soudní dvůr již v této souvislosti rozhodl, že se subjekty práva nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Vnitrostátní orgány a soudy tedy

mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz výše uvedený rozsudek Bonik, body 35 až 37 a citovaná judikatura).

27 I když je tomu tak v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, je tomu taktéž v případě, kdy osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH. Musí tedy být pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, která se podílí na tomto úniku, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz výše uvedený rozsudek Bonik, body 38 a 39, jakož i citovaná judikatura).

28 Přiznání nároku na odpočet lze tedy osobě povinné k dani odepřít pouze za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu (viz výše uvedený rozsudek Bonik, bod 40 a citovaná judikatura).

29 Vzhledem k tomu, že odmítnutí přiznat nárok na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na příslušných daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti, na které se odkazuje v předchozím bodě tohoto rozsudku. Následně přísluší vnitrostátním soudům ověřit, zda dotyčné daňové orgány prokázaly existenci takových objektivních okolností (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Bonik, body 43 a 44).

30 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení zahájeného na základě článku 267 SFEU nemá Soudní dvůr pravomoc ověřovat ani posuzovat skutkové okolnosti věci v původním řízení. Ve věci v původním řízení je tedy na předkládajícím soudu, aby v souladu s pravidly dokazování vnitrostátního práva provedl celkové posouzení všech skutečností a skutkových okolností této věci a s ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány rozhodl, zda společnost MaksPen věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí daňového úniku, kterého se dopustili její dodavatelé.

31 V tomto ohledu pouhá skutečnost, že ve věci v původním řízení nebyla služba poskytnutá společnosti MaksPen ve skutečnosti provedena dodavatelem uvedeným na fakturách nebo jeho subdodavatelem zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná, nepostačuje sama o sobě k tomu, aby vyloučila nárok na odpočet, jehož se dovolává jmenovaná společnost.

32 Za těchto okolností je třeba na první a třetí otázku odpovědět tak, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že brání osobě povinné k dani, aby provedla odpočet DPH uvedené na fakturách vystavených dodavatelem v případě, že plnění sice bylo poskytnuto, ale ve skutečnosti patrně nikoli tímto dodavatelem ani jeho subdodavatelem, zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na tato plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná, jsou-li splněny dvě podmínky, a sice že tyto skutečnosti představují podvodné jednání a že ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí tohoto daňového úniku, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.⁵¹

V podstatě tak může dojít k situaci, kdy došlo zcela očividně k daňovému úniku, nicméně osoba, která z něho nepřímo profituje, nemůže být nijak postižena a stát ji plnění vzniklé tímto únikem nemůže odeprít.

Obdobnou problematikou, ze které rovněž vyplývá, že by daný odběratel musel o daňovém úniku vědět, se zabývá i rozsudek Soudního dvora ve věci Bonik, jehož část cituji níže:

„45 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že články 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a 178 směrnice 2006/112 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby za takových okolností jako v původním řízení byl osobě povinné k dani odmítnut nárok na odpočet DPH za dodání zboží z důvodu, že s přihlédnutím k podvodům a nesrovnalostem, ke kterým došlo na vstupu nebo na výstupu tohoto dodání, se toto dodání nepovažuje za opravdu uskutečněné, aniž by na základě objektivních okolností bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k

51 Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 2.2014, Maks Pen, C-18/13

odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH, ke kterému došlo v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“⁵²

5.2.1. Souvislost daňového ručení a přenesené daňové povinnosti

Je nutné si uvědomit, že celá tato rozsáhlá problematika včetně daňového ručení by zcela vymizela, pokud by došlo k zavedení plošné přenesené daňové povinnosti. Proto jsem přesvědčen, že i kdyby sama přenesená daňová povinnost přinesla určité administrativní komplikace, množství ušetřené práce jak na straně daňových subjektů a jejich účetních pracovníků, tak na straně správce daně, by bylo nesrovnatelně větší.

Závěr

Cílem této práce bylo nalézt nedostatky aktuální právní úpravy, konkrétně takové, které vytvářejí prostor pro daňové úniky na úseku daně z přidané hodnoty. Jelikož v posledních letech vznikla řada novelizací, ať už přímo Zákona o DPH nebo jiných souvisejících předpisů, věřím, že v rámci této práce došlo k nastínění nedostatků *de lege lata*, přičemž v rámci každé kapitoly došlo i k návrhům *de lege ferenda*, které by takové nedostatky odstranily nebo jejich dopad alespoň redukovaly.

Věřím, že tato práce může posloužit jako účinná pomůcka pro někoho, kdo se odhalováním daňových úniků zabývá, přičemž jsem se snažil v rámci uvedených příkladů uvádět takové situace, které mohou v reálném prostředí skutečně nastat, a to včetně objemu financí, které jsem v příkladech používal.

Závěrem bych chtěl podotknout, že jsem v rámci navrhovaných řešení *de lege ferenda* nezohledňoval rizika, která mohou z dlouhodobého hlediska souviset s jejich zneužitím. Práce byla zaměřena výhradně na oblast daňové správy (případně na aspekt jejich ekonomických možností a zhodnocení aktuálních nálad ve společnosti), nesnažil jsem se však pronikat do jiných oborů společenských věd. Proto bych rád pouze v rámci závěru uvedl, že snaha o výběr daní by dle mého názoru měla být podrobena testu proporcionality – a sice neměla by ve větší míře ohrožovat jiné hodnoty, na kterých je stát založen (jako např. právo na soukromí, svoboda podnikání⁵³ apod.). Přílišná evidence veškerých transakcí koncentrovaná v jednom

52 Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 12. 2012, Bonik, C 285/11

53 Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. Listina základních práv a svobod, čl. 27

místě (včetně znalosti dodavatelsko-odběratelského řetězce) totiž může v případě zneužití výrazně narušit hospodářskou soutěž a tím i svobodu podnikání jako takovou.

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

- DUŠEK, Jiří. Elektronická evidence tržeb v přehledech, 3. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2016, 2017, 2020. ISBN 978-80-271-0422-2
- DUŠEK, Jiří. DPH zákon s přehledy. Praha: GRADA Publishing, a.s., 17. vydání, 2020. ISBN 978-80-271-1036-0
- GALOČÍK, Svatopluk; KUNEŠ Zdeněk; Ing. PAIKERT Oto. DPH výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing, a.s., 16. vydání, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020. ISBN 978-80-271-1031-5
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3
- NOVOTNÝ, Pavel. Účetnictví pro úplné začátečníky 2020. Praha: GRADA Publishing, a.s., 14. vydání, 2020. ISBN 978-80-271-1037-7
- HRABĚTOVÁ, Daniela; KOUBA, Stanislav; PATZENHAUER, Markéta. Zákon o evidenci tržeb. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 978-80-7552-461-4
- DUŠEK, Jiří; SEDLÁČEK, Jaroslav. Daňová evidence podnikatelů 2020. Praha: GRADA Publishing, a.s., 17. vydání, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020. ISBN 978-80-271-1035-3
- GALOČÍK, Svatopluk; LOUŠA, František. DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby. 7. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 7. vydání, 2006, 2008, 2009, 2010, 2011, 2013, 2017. ISBN 978-80-247-5838-1

2. Seznam použitých internetových zdrojů

- ČTK, www.aktualne.cz. Kobra letos zabránila daňovým únikům za více než dvě miliardy korun, z regionů vítězí Zlín, 10. 8. 2016. Dostupné z <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/danova-kobra-zajistila-za-prvni-pololeti-pres-dve-miliardy-k/r~518738605efc11e6abfa0025900fea04/>

- Zpravodajství www.idnes.cz Zloději DPH se zapotí, podvody na daňových vratkách prakticky vymizely, 14. ledna 2019. Dostupné z https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/danova-kobra-dph-zlodej-podvod-dane.A190111_450072_ekonomika_mato
- Ing. PATLACHOVÁ, Petra, portál Finanční správa. Finanční správa zaznamenala časté podvody na DPH v oblasti poskytování pracovní síly, 14.7.2017. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/FS-zaznamenala- caste-podvody-na-DPH-v-oblasti-poskytovani-pracovni-sily-8668>
- Portál Finanční správa, Kontrolní hlášení DPH – Dotazy a odpovědi. Dostupné z www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/dotazy-a-odpovedi
- Portál www.stormware.cz. Vytýkáč řízení. Dostupné z <https://www.stormware.cz/ucetni-pojmy/vytykaci-rizeni/>
- Ing., Mgr. KOUDELKA, Michal. Sankce (nejen) za nesprávné vedení účetnictví, 21.12.2016. Dostupné z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/sankce-nejen-za-nespravne-vedeni-ucetnictvi/>
- Zpravodajství www.idnes.cz. Pokladní, účetní, listonoš. Do deseti let zanikne dle vědců třetina profesí, 29.10.2020. Dostupné z https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/trh-prace-koronavirus-pracovni-pozice.A201029_121152_ekonomika_kou
- Portál Finanční správa. Informace GFR k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016 – pdf. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-k-aplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-2015-a-2016-ve-zneni-Dodatku-c-2.pdf>
- Portál www.podnikatel.cz . Reverse-charge. Dostupné z <https://www.podnikatel.cz/danovy-portal/dan-z-pridane-hodnoty/reverse-charge/>
- ŠTANDEROVÁ, Tereza. Jak na ručení odběratele za DPH neodvedenou dodavatelem, radí profesionál, 11.10.2013. Dostupné z <https://www.podnikatel.cz/clanky/jak-na-ruceni-odberatele-za-dph-neodvedenou-dodavatelem-radi-profesional/>

- Portál Ministerstva Financí České republiky. Vláda schválila novelu daňového řádu v souvislosti se zajištěním přístupu správce daně k některým údajům v návaznosti na výkon mezinárodní spolupráce při správě daní, 4.1.2018. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-a-celni-legislativa/2018/vlada-schvalila-novelu-danoveho-radu-v-s-30651>
- Portál www.vlada.cz . Vláda, která zlepšila výběr daní a úspěšně bojovala s šedou ekonomikou, 29.9.2017. Dostupné z <https://www.vlada.cz/scripts/detail.php?id=160324&tmplid=50>
- Zpráva vlády Bohuslava Sobotky o plnění programového prohlášení 2014 – 2017. Dostupné z <https://www.vlada.cz/assets/media-centrum/aktualne/Zprava-vlady-Bohuslava-Sobotky-k-plneni-programoveho-prohlaseni.pdf>
- Portál www.lidovky.cz. Kontrola finančního úřadu hrozí pražanům jednou za sto let Dostupné z https://www.lidovky.cz/byznys/moje-penize/kontrola-financniho-uradu-hrozi-prazanum-jen-jednou-za-100-let.A090717_155822_moje-penize_abc

3. Seznam použitých právních předpisů

- Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů
- Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví
- Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. Listina základních práv a svobod
- Zákon č. 112/2016 Sb. o elektronické evidenci tržeb
- Zákon č. 137/2020 Sb. o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu
- Zákon č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník
- Zákon č. 21/1992 Sb. o bankách

4. Seznam použité judikatury

- Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C-255/02,
- Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 2.2014, Maks Pen, C-18/13
- Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 12. 2012, Bonik, C 285/11
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 Afs 75/2011-57 ze dne 12. 12. 2012
- Nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017 sp. zn. Pl. ÚS 26/16
- Nález Ústavního soudu ze dne 1. 4. 2003, sp. zn. II.ÚS 119/01

Abstrakt a klíčová slova

Nové metody boje s daňovými úniky na DPH

Tématem této práce je zhodnocení stávající situace týkající se úniků na úseku daně z přidané hodnoty, přičemž v jejím rámci dochází ke zhodnocení situace de lege lata, identifikaci jejích nedostatků a návrhů řešení de lege ferenda, které by mohly daným únikům zabránit nebo je alespoň omezit. Práce pracuje rovněž s praktickými příklady a snaží se předkládat situace, ke kterým může v daňovém prostředí skutečně docházet.

První kapitola práce se zabývá obecným popisem a úvodem do tematiky daně z přidané hodnoty, přičemž velmi stručně vysvětluje její základní konstrukční prvky. Rovněž v ní dochází k obecnému nastínění podstaty daňových úniků.

Druhá kapitola je zaměřena na limity finanční správy, které spočívají zejména v jejich omezených personálních možnostech. Kapitola zdůrazňuje nutnost automatizace a vysvětluje její praktický přínos, čímž nastiňuje základní rámec většiny nástrojů pro boj s daňovými úniky.

Třetí kapitola se již konkrétně zabývá problematikou tzv. kontrolního hlášení, ukazuje na jeho převážně silné stránky a předkládá jej jako jeden z úspěšných nástrojů boje proti daňovým únikům. Zároveň však dochází ke zhodnocení nedostatků aktuální právní úpravy a k návrhům řešení de lege ferenda.

Čtvrtá kapitola se věnuje problematice tzv. elektronické evidence tržeb, přičemž popisuje její technické aspekty a zaměřuje se na možnosti, kterými ji mohou subjekty obcházet. Vedle toho navrhuje taková řešení, která by obcházení zabránila a snaží se zdůraznit prvek trestněprávní roviny.

Pátá kapitola je věnována tématu tzv. přenesené daňové povinnosti, přičemž se zdůrazňuje její specifický charakter vůči tématům zmíněným v kapitole třetí a čtvrté. Dále je zde zhodnocován velmi problematický aspekt tzv. daňového ručení, který je rovněž konfrontován s tématem přenesené daňové povinnosti.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, daňové úniky, správce daně

Abstract and keywords

New methods of combating VAT evasion

The topic of this work is the rating of the current situation regarding value added tax evasions, which rates the situation de lege lata, identifies its shortcomings and proposes de lege ferenda solutions that could prevent or at least reduce such evasions. The theses also shows practical examples and tries to present situations that can actually occur in the environment of taxes.

The first chapter is focused at general description and introduction to the topic of value added tax, while it is very briefly explaining its basic design elements. It also outlines the nature of tax evasion.

The second chapter focuses on the limits of financial administration, which lie mainly in its limited staffing capabilities. The chapter emphasizes the need for automation and explains its practical benefits, outlining the basic framework of most tools to fight against tax evasion.

The third chapter describes specifically the issue of the so-called control report, points out its predominant strengths and presents it as one of the successful tools in the fight against tax evasion. At the same time, however, the shortcomings of the current legislation are rated and de lege ferenda solutions are proposed.

The fourth is focused at the issue of the so-called electronic records of sales, describes its technical aspects and focuses on the possibilities by which tax subjects can commit circumvention. In addition, it proposes solutions to prevent circumvention and seeks to emphasize the criminal law element.

The fifth chapter is devoted to the topic of the so-called reverse charge, while emphasizing its specific nature in relation to the topics mentioned in the third and fourth chapters. It also emphasizes the very problematic aspect of the so-called tax liability, which is also confronted with the topic of the reverse charge.

Keywords: value added tax, tax evasion, tax administrator