MASARYKOVA UNIVERZITA
PRÁVNICKÁ FAKULTA

Podvody na dani z přidané hodnoty

Michael Feldek

Specifika systému daně z přidané hodnoty

- Společný evropský systém daně z přidané hodnoty vychází z unijního práva - Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty („Směrnice“); v ČR implementována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“).
- Systém je založen na **zásadě neutrality** – pokud není stanovena výslovná výjimka, DPH se vztahuje na všechny podnikatelské aktivity a všechny podnikatelské subjekty, čímž se pro všechny podnikatelské subjekty z daňového hlediska vytvářejí rovné podmínky.
- Systém je postaven na předpokladu, že **DPH zatěžuje pouze konečného spotřebitele**, avšak **odvádí ji dodavatel -** daň tak pouze „protéká“ mezi plátci, aniž by ovlivnila jejich náklady a výnosy.
- DPH je vybírána po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu při prodeji a nákupu zboží a služeb. Jednotliví plátci **zdaňují pouze tu část ceny za jimi poskytnutá plnění, o kterou navýšili prodejní cenu oproti ceně pořizovací** (tzv. přidaná hodnota).
- Zajištěno prostřednictvím nároku na odpočet daně na vstupu.

Odpočet daně na vstupu

- Pokud jsou splněny zákonné podmínky, vzniká dodavateli zdanitelného plnění nárok na odpočet daně na vstupu.
- Nárok spočívá v možnosti odečíst daň zaplacenou dodavateli v pořizovací ceně zdanitelného plnění (daň na vstupu) od daně, kterou subjekt je sám povinen odvést z jím poskytnutého zdanitelného plnění (daň na výstupu). Daň je tak *de facto* vrácena plátci.
  - Právě v důsledku mechanismu odpočtu daně na vstupu zatěžuje DPH až konečného spotřebitele, který zdanitelné plnění nepoužívá v rámci své ekonomické činnosti (resp. pro uskutečňování zdanitelného plnění). Každý plátce odvádí daň pouze z uskutečněného plnění – zdanění je založeno na předpokladu, že plátce prodává za víc, než za kolik nakoupil (přidává hodnotu).
- Jestliže je daň na výstupu nižší než odpočet daně (hodnota přijatých zdanitelných plnění převyšuje hodnotu těch uskutečněných), vzniká nárok na **nadměrný odpočet** – specifický nárok vůči veřejnému rozpočtu.
- Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu (§ 155b odst. 3 DŘ; do 30. 12. 2020 upraveno v § 105 ZDPH) – stát vyplatí peníze plátci daně.
  - **Pokud však daň nebyla dodavatelem plátce odvedena, představuje uvedený postup ztrátu veřejných rozpočtů.**

Podmínky vzniku nároku na odpočet daně na vstupu

- **Hmotněprávní podmínky**
  - plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani (**fakticita plnění** – zdanitelné plnění muselo být reálně uskutečněno mezi plátci daně) a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (**použití pro ekonomickou činnost** - nárok na odpočet nevzniká při nákupu pro vlastní potřebu, např. v případě nákupu automobilu na rodinné výlety plátce; k hmotněprávním podmínkám dále viz rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11, Gábor Tóth, zejména bod 26);
  - V českém právním řádu reflektováno v § 72 odst. 1 ZDPH – plátce daně má nárok na odpočet daně za předpokladu, že přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH.
- **Formální podmínky**
  - Nárok na odpočet daně prokazuje plátce podle § 73 odst. 1 ZDPH **daňovým dokladem** vystaveným plátcem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené § 26 až 35a ZDPH.

Omezení nároku na odpočet daně na vstupu

- Nárok na odpočet daně vychází z čl. 167 a násl. Směrnice; přestavuje nedílnou součást systému DPH, v principu nesmí být omezen.
- Při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně **musí být** plátci nárok na odpočet daně přiznán,
- **Výjimku z tohoto principu představuje pouze situace, kdy plátce uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem** (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 06. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid, dále jen „Mahagében“, bod 41).
- Boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je cílem, který je unijním právem uznán a podporován (viz rozsudek SDEU ze dne 29. 4. 2004, ve spojených věcech C-487/01 a C-7/02 Gemeente Leusden a Holin Groep, bod 76).

Podvody na DPH – vymezení pojmu

Podvod na DPH je v obecné rovině definován jako situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další daňový subjekt si čerpá odpočet daně za nestandardních okolností (viz např. rozsudky NSS č. j. 9 Afs 94/2009 – 156 ze dne 21. 4. 2010, nebo č. j. 4 Afs 295/2015 – 45 ze dne 21. 4. 2016).

- Jedná se o **autonomní pojem** vytvořený judikaturou SDEU, není definován vnitrostátními předpisy; není totéž, co podvod ve smyslu trestního práva – důsledkem spolupachatelství na daňovém podvodu ve smyslu daňového práva je pouze ztráta nároku na odpočet daně, bez dalšího nezakládá trestní odpovědnost plátce daně (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017 , č. j. 1 Afs 53/2016 – 58).
- na základě judikatury SDEU jsou orgány finanční správy i soudy **povinny odepřít nárok na odpočet**, pokud jsou naplněny podmínky účasti plátce daně na podvodu na DPH, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily (viz 2. výrok rozsudku SDEU ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Italmoda a další).
- Reálný problém – jen v ČR se odhaduje neodvedení DPH v důsledku daňových podvodů na cca 80 miliard Kč ročně.

Pojmové znaky podvodu na DPH

- **Podvody na DPH mohou nabývat různé podoby; „…*ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují*.“** (viz stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera ke spojeným věcem C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL).
- **Přes značnou variabilitu však existují společné znaky podvodů na DPH, které jej definují (pojmové znaky podvodu):**
  - **Chybějící daň** – DPH, která nebyla odvedena do veřejného rozpočtu;
  - **Nestandardní okolnosti** – k neodvedení DPH nedošlo pouze na základě ojedinělého podnikatelského selhání či platební neschopnosti plátce daně, ale právě v důsledku podvodného jednání, na které ukazují určité nestandardní okolnosti daného případu.

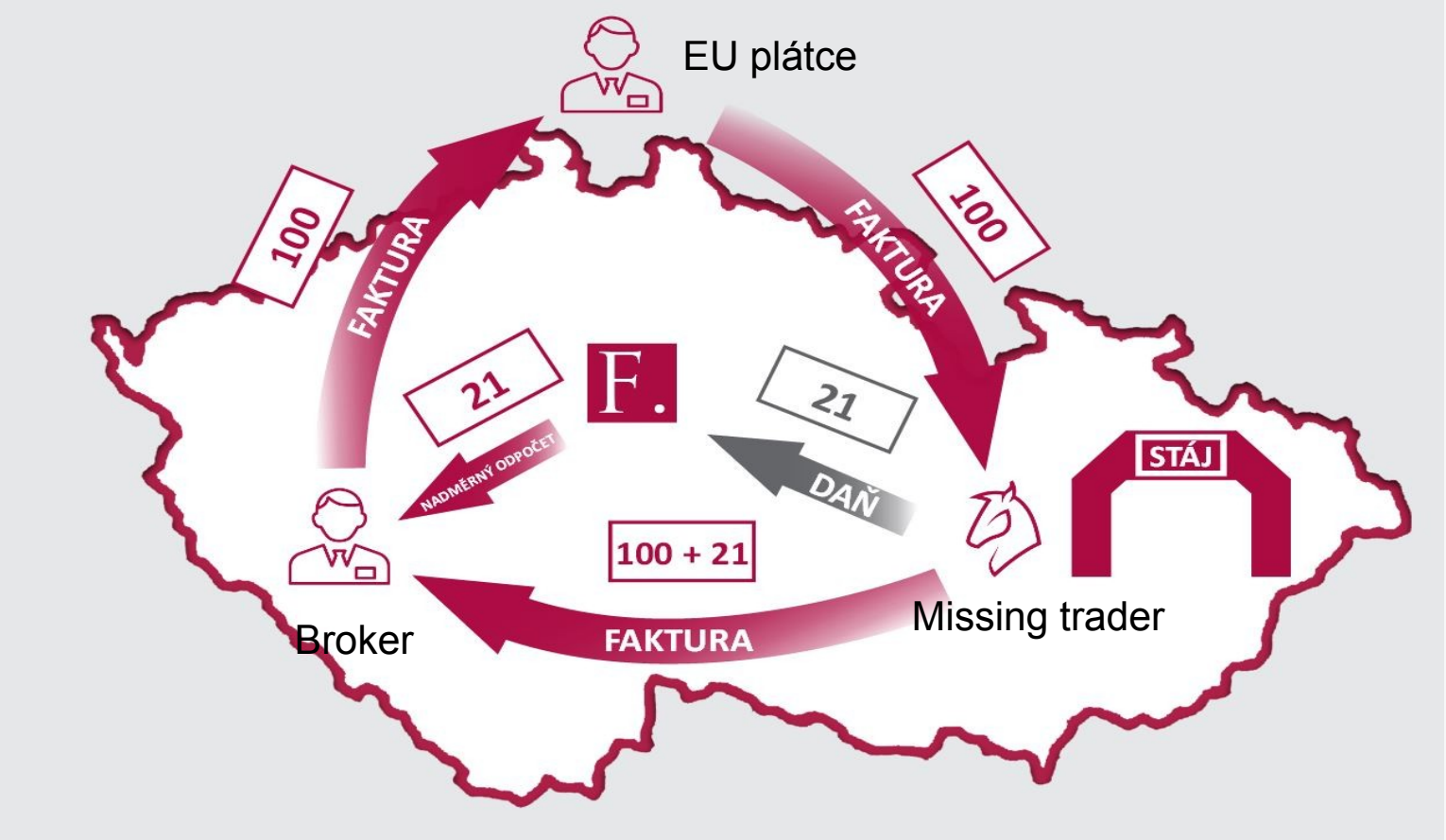
Účastníci daňových podvodů (terminologie)

- **Missing trader** (chybějící obchodník, někdy též bílý kůň) – subjekt, který v rozporu se svými povinnostmi neodvede daň, načež se pro správce daně zpravidla stane nekontaktním; nelze u něj ověřit rozhodné skutečnosti a daň je u něj zpravidla nedobytná.
- **Buffer** (nárazník) – zpravidla figuruje v řetězci čistě formálně, neboť zakoupené zboží bez větší časové prodlevy prodá dalšímu článku řetězce, a to často s minimální marží, v důsledku čehož přizná minimální daň, kterou posléze obvykle také uhradí; role *buffera* je vytvoření zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce.
- **Broker, profit taker** - subjekt, který po státu nárokuje v řetězci nadměrný odpočet, případně odpočet daně z plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně, a čerpá tak výhody plynoucí z transakcí zasažených podvodem.
- **Plátce EU** (někdy též conduit company) – jedná se o plátce daně se sídlem v jiném členském státu Evropské unie, takže dodání zboží z je osvobozeno od DPH; nejčastěji se vyskytuje u karuselových podvodů.
- **Pozor – jedná se pouze o typizování rolí subjektu v rámci podvodu! Jejich role nemusí vypovídat nic o tom, kdo podvod organizuje!**

Mechanismus podvodu (řetězové a karuselové podvody)

- Pro tento typ podvodu je typické, že několik subjektů si v řadě za sebou dodává určité zboží, kdy jednotlivé za sebou jdoucí dodávky tvoří pomyslný **řetězec**, jehož jednotlivé články představují takto obchodující subjekty. Jeden z těchto subjektů prodá dalšímu článku v řetězci zboží za cenu, v níž je zahrnuta i DPH, kterou však v rozporu se svými zákonnými povinnostmi neodvede do státního rozpočtu. Další článek v řetězci následně totéž zboží dále prodá, přičemž v souvislosti s tímto prodejem si uplatní nárok na odpočet DPH. Takových článků v řetězci může být i s koncovým zákazníkem v součtu **několik desítek až stovek**, ale mohou být rovněž toliko **dva** (viz rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46).
- V případě, že je zboží přeprodáváno v uzavřeném kruhu, hovoří se o kolotočových či **karuselových podvodech**. V takovém případě zboží zpravidla opakovaně cestuje mezi týmiž články řetězce, tedy jako na kolotoči. Pro karuselové podvody je zpravidla typické zapojení plátce EU (conduit company), který stojí na počátku řetězce (dodá zboží do tuzemska v režimu osvobození od DPH) a často i na jeho konci, v důsledku čehož se maximalizuje zisk z podvodu (zboží neslouží k reálné ekonomické činnosti, ale obíhá mezi články za účelem vylákání nadměrného odpočtu, přičemž poslední článek uplatňující odpočet daně dodá zboží opět do jiného členského státu v režimu osvobození od daně).

Schéma – karuselový podvod



Prokazování podvodů na DPH v daňovém řízení

- Několikastupňový test, jehož součástí je prokázání existence podvodu (1. krok) a vědomostní test (2. a 3. krok).
- Někdy označováno jako **Axel Kittel test** - poprvé formulováno v rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling – spočívá v kladném zodpovězení čtyř otázek:
  - 1) Existuje daňová ztráta?
  - 2) Je daňová ztráta důsledkem daňového podvodu?
  - 3) Byla transakce daňového subjektu spojena s tímto podvodem?
  - 4) Věděl nebo měl vědět daňový subjekt o daňovém podvodu?
- V současné praxi se uplatňuje v modifikované podobě:
  - 1. prokázání **existence podvodu**;
  - 2. prokázání **existence objektivních okolností**, na základě kterých daňový subjekt o podvodu věděl, nebo alespoň mohl a měl vědět;
  - 3. daňovým subjektem **přijatá opatření**, aby zamezil své účasti na podvodu.
    - Pro výstižné shrnutí lze odkázat na rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15, „Litdana“ UAB proti Litvě, nebo v rozsudku NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47.

Existence podvodu (krok první)

- **Existenci podvodu musí prokázat správce daně.**
- Při posouzení existence podvodu na DPH vycházejí orgány finanční správy z judikatury NSS, která podvod na DPH chápe jako **kombinaci chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality) a podezřelých okolností**, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů ke konstatování, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 58, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 47).
- Povinností správce daně však **není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod**. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, a ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, publikované pod č. 3505/2017 Sb. NSS).
- Správce daně posuzuje **všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo, a to včetně takových, které mohly nastat až následně, či o kterých nevědí jednotlivé články řetězce.**
  - Příklad podezřelých okolností: personální propojení článků v řetězci, realizace transakcí bez racionálního ekonomického opodstatnění, extrémní nárůst ceny plnění při pohybu v řetězci, atd.

Existence objektivních okolností (krok druhý, 1. část vědomostního testu.

- **Správce daně je dále povinen prokázat** existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se pořízením či přijetím daného plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD, bod 43).
- Objektivní okolnosti pak **nepředstavují pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování**, ale musí se jednat o **indicie, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu** (viz rozsudek Mahagében, bod 60).
- Není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, na základě kterých daňový subjekt může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku.
- Daňovému subjektu nelze klást k tíži skutečnosti, které nebyl v dané době schopen zjistit (například nepodání daňového přiznání některého z článků řetězce), či které nastaly nebo se o nich mohl dozvědět až po ukončení obchodní spolupráce.
- Při samotném posuzování objektivních okolností je třeba přihlédnout k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám (viz rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, a ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47).
- Tyto objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, **ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů**, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, sp. zn. 1 Afs 58/2013).
- Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (viz rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016–58).

Přijatá opatření (krok třetí, 2. část vědomostního testu)

- Pokud správce daně prokáže, že zkoumaný obchodní řetězec byl zatížen podvodem na DPH a zároveň také prokáže, že daňový subjekt o této skutečnosti věděl nebo mohl a měl vědět, **musí být daňový subjekt o této skutečnosti informován a musí mu být dán prostor, aby na tuto skutečnost reagoval** a tvrdil a doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na podvodném jednání (viz rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 – 34).
- Dle judikatury SDEU není v rozporu s unijním právem požadovat po daňových subjektech, které si nárokují odpočet daně, aby přijaly **veškerá opatření, která mohou být po nich s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistily svou neúčast na daňovém podvod**u (viz zejména rozsudek Mahagében, bod 54).
- Je požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře.
- **Tvrzení a prokázání přijatých opatření je plně v rukách daňového subjektu (jedná se o právo daňového subjektu, nikoliv povinnost)**, a proto může zůstat zcela nečinný a svého práva nevyužít. Povinností správce daně není vyhledávání určitých opatření namísto daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 – 34).
- Pokud daňový subjekt nepřijme vůbec žádná opatření, nebo přijme pouze taková opatření, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, popřípadě tato opatření nejsou ze strany daňového subjektu bezvýhradně a prokazatelně dodržována, musí být daňový subjekt v takové situaci považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V daném případě totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz rozsudek Kittel a Recolta, body 55 až 59**).**

Podvody na DPH - shrnutí

- Teprve poté, kdy je správcem daně prokázána existence daňového podvodu a existence objektivních okolností, na základě kterých daňový subjekt (plátce daně) o podvodu věděl, nebo mohl a měl vědět, přičemž daňový subjekt zároveň neprokáže, že učinil opatření, kterými by zabránil své účasti na daňovém podvodu, je možné odepřít mu uplatněný nárok na odpočet daně.
- Smyslem odepření nároku na odpočet daně je **ochrana systému DPH**, neboť riziko odepření nároku na odpočet daně má daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH, přičemž se jedná také o ochranu těch daňových subjektů, které DPH řádně odvádějí a kteří by byli znevýhodňováni oproti spolupachatelům podvodu na DPH.
- Nárok na odpočet daně v řetězci je možné nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil a u něhož bude zároveň proveden vědomostní test s výsledkem, že o podvodu minimálně vědět měl a mohl, neboť dle obecné zásady práva Evropské unie nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému (**nejedná se tedy pouze o prostředek získání chybějící daně**).

Další podoby daňových úniků na DPH (demonstrativní výčet) - nutné odlišovat od podvodů ve smyslu judikatury SDEU

- Zneužití práva – transakce je realizována jen za účelem získání daňového zvýhodnění (k odlišení od podvodů viz rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 47).
- Nepřiznávání tržeb – tzv. plnění bez dokladu.
- Předstírání přijetí zdanitelného plnění za účelem uplatnění nároku na odpočet (falešné faktury, umělé navyšování ceny plnění).
- Předstírání podmínek pro osvobození od DPH, nebo pro uplatnění jiné sazby DPH.
- Uplatňování odpočtu daně na vstupu z plnění, která nebyla použita pro ekonomickou činnost.