28. 12. 2016

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Řetězové podvody na DPH – jak se nestát obětí a co dělat, pokud správce daně zadrží DPH

V posledních dvou až čtyřech letech jsme zaznamenali skokový nárůst případů řetězových podvodů na DPH, kdy správce daně zadržel nárok na odpočet na vstupu nebo zpochybnil uplatnění osvobození na výstupu.

Správce daně přitom v řadě případů DPH zadržel dlouhodobě fungujícím korporacím, které řádně platí daně. Zadržení DPH je pro korporace často překvapivé (z důvodu neznalosti judikatury Soudního dvora Evropské unie) a v některých případech likvidační.

Počet řetězových podvodů by teoreticky měl od 1. ledna 2016 klesat kvůli zavedení kontrolního hlášení. Existenci řetězových podvodů spáchaných po zavedení kontrolního hlášení ale zatím nelze zcela vyloučit.

Příklady podvodů

Níže uvádíme některé z variací podvodů na DPH. Výčet není a ani nemůže být úplný.

Nejjednodušším případem podvodu na DPH je situace, kdy korporaci A osloví nový dodavatel s nabídkou obchodu. Obchod řádně proběhne a korporace A v přiznání k DPH vykáže přijetí plnění. Dodavatel ale DPH neodvede. Správce daně následně zahájí postup k odstranění pochybností kvůli potenciální existenci podvodu na DPH u dodavatele nebo předchozího článku řetězce, kvůli kterému zpochybní nárok korporace A na odpočet.

Druhým příkladem je situace, kdy korporaci A osloví dodavatel a požádá ji, aby si od něj pořídila zboží za účelem dodání do jiného členského státu. Dodavatel přitom předem zajistí také odběratele, kterému je zboží určeno. Dodavatel korporaci A argumentuje, že při dodání zboží do jiného členského státu by vykázal nadměrný nárok na odpočet. Správce daně by takový nadměrný odpočet před jeho vyplacením nějakou dobu kontroloval a dodavatel čekání na DPH nemůže ufinancovat. Korporaci A pak v principu žádá, aby toto prověřování nadměrného odpočtu (tzn. čekání na vrácení odpočtu) převzala na sebe, tím že zboží v České republice nakoupí ona a dodá ho do jiného členského státu. Za podílení se na obchodu korporace A získá část z celkové marže. Správce daně po uskutečnění obchodu zahájí postup k odstranění pochybností kvůli potenciální existenci podvodu a zpochybní nárok na uplatnění osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu.

Nejkomplikovanějším případem je situace, kdy dlouhodobý obchodní partner dodá korporaci A zboží. Korporace A uplatní nárok na odpočet a správce daně zahájí postup k odstranění pochybností kvůli potenciální existenci podvodu na DPH u dodavatele nebo předchozího článku řetězce. Odlišnost oproti prvnímu případu spočívá v tom, že se jedná o dlouhodobého obchodního partnera, se kterým korporace A nikdy neměla negativní zkušenost.

Pro výše uvedené případy je společné, že některý z článku v řetězci před korporací A nebo po korporaci A (u dodání do jiného členského státu) neodvedl DPH nebo nepřiznal DPH a zmizel.

Správci daně DPH chybí a požaduje náhradu po zdravé korporaci.

Jak může stát přenést povinnost vybrat DPH na korporaci, která nespáchala podvod?

Povinnost uhradit DPH za jiný článek v řetězci by měla vznikat jen ve výjimečných případech.

Česká právní úprava

V rámci českého zákona o DPH to může být především na základě institutu ručení za neodvedenou daň.[1] Ručení se uplatní v taxativně vyjmenovaných případech. Mezi ty jednodušší patří:

- Ručení příjemce zdanitelného plnění za dodavatele, který je v době plnění veden jako nespolehlivý plátce (u pohonných hmot analogicky absence registrace subjektu jako distributora pohonných hmot).
- Přijetí plnění za cenu zcela zjevně odchylnou od obvyklé ceny bez ekonomického opodstatnění.
- Ručení při poskytnutí úplaty zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.
- Ručení při poskytnutí úplaty zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně.

Výše uvedené případy jsou založeny na principu porušení relativně objektivních skutečností (nespolehlivý plátce, zjevná odchylka od ceny obvyklé apod.). Pokud se daňový subjekt vyvaruje výše uvedených skutečností, pak by z výše uvedených důvodů neměl ručit.

Další taxativní důvody pro aplikaci ručení se omezují na případy, kdy příjemce plnění mohl nebo měl vědět:

- že daň uvedená na dokladu nebude úmyslně zaplacena;
- že se poskytovatel zdanitelného plnění úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Případy existence ručení, z důvodu, že subjekt měl nebo mohl vědět, jsou v českém zákoně relativně omezené (zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody a úmyslné nezaplacení daně resp. dostání se do pozice, kdy daň nelze zaplatit). Všechny výše uvedené případy ručení se navíc uplatní pouze v případě, kdy DPH neodvede přímý dodavatel korporace. Pokud tedy k podvodu dojde v některém z předchozích článků transakce, ručení se neuplatní. Na druhou stranu ručení lze aplikovat, i v případech, kdy nedošlo k podvodu (stačí, aby dodavatel při splnění výše uvedených podmínek neodvedl daň).

Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Daňové subjekty se v dobré víře ve znění zákona mohou domnívat, že výše uvedený výčet zavedený správcem daně je taxativní. Tento předpoklad není správný. Správce daně v praxi DPH pravidelně zadržuje nikoliv na základě výslovného znění českého zákona o DPH, ale přímo na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie (správce daně tedy implicitně předpokládá znalost této judikatury daňovými subjekty). Tato judikatura koncept ručení, známý z českého zákona, výrazně rozšiřuje.

Jedním ze základních je rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C-439/04 a 440/04 ve věci Axel Kittel. Soudní dvůr v rozhodnutí uzavřel, že je věcí vnitrostátního soudu, aby odmítl přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že tento nárok je uplatňován podvodně. Rozumíme, že správce daně na základě tohoto rozhodnutí aplikuje čtyř otázkový test k určení, zda dané osobě může být přičítána účast na podvodu (a tedy odebrán nárok na odpočet DPH nebo osvobození DPH na výstupu):

- Jedná se o daňovou ztrátu (vznik úniku na DPH)?
- V případě kladné odpovědi na první otázku – vyplývá daňová ztráta z podvodu?
- Jde-li o podvod, byla transakce s tímto podvodem spojená?
- Pokud by transakce byly spojeny s podvodem, věděl nebo měl vědět daňový subjekt, že jeho transakce byly s podvodem spojeny?

Pokud je odpověď na všechny otázky ano, pak správce daně odepře nárok na odpočet DPH (nebo DPH v jiné formě). „Mohl nebo měl vědět“ znamená také, že v okamžiku uskutečnění transakce „vynaložil veškerá opatření, která od něj šlo rozumně očekávat, aby se účastníkem podvodu nestal“.

Mezi další důležitá rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie v této oblasti patří C-142/11 a C-80/11 Peter David a Mahageben, C-285/11 Bonik EOOD nebo C-131/13 Italmoda.

Jak se nestát obětí podvodu

Zjednodušeně řečeno by daňové subjekty měly být při obchodování opatrní a svou opatrnost evidovat, aby ji dokázali prokázat v případě pochybností. Při existenci podvodu se zkoumá, zda subjekty „přijaly veškerá opatření, která by bylo možné rozumně očekávat, aby se nestali účastníky podvodu“.

Výčet takových opatření není taxativní. Nikde není přesně stanoveno, že provedení 10 určitých kroků, zajistí absolutní jistotu zachování nároku na odpočet nebo přiznání osvobození. Přesto lze formulovat základní doporučení:

- Nespoléhat se, že postačí plnit povinnosti stanovené českým zákonem o DPH, tedy zejména kontrolovat zveřejněný bankovní účet a seznam nespolehlivých plátců. Pokud jsou obě podmínky splněny a daňový subjekt je před obchodem zkontroluje, pak to může sloužit jako jeden z nepřímých důkazů, že obchod před uskutečněním prověřovat a nemohl vědět o podvodu. Na této skutečnosti ale nelze postavit celou argumentaci.
- Pokud daňový subjekt stanoví vnitřní směrnicí seznam položek, které mají být u každého subjektu prověřeny, pak je nutné podle tohoto seznamu postupovat. V daňových kontrolách jsou nepříjemné situace, kdy správce daně najde směrnici a prokáže, že daňový subjekt podle ní nepostupoval.
- Není možné se spoléhat na rutinu, tzn. prověřovat vždy 10 stálých oblastí.
- Čas od času udělat aktualizaci údajů o každém odběrateli.
- Pokud daňový subjekt dostane od správce daně informaci, že správce daně má pochybnost ohledně jeho dodavatele (vědomostní dopis), pak bude daňový subjekt neznalost možného podvodu prokazovat extrémně obtížně.

V České republice existuje velké množství veřejně dostupných databází s detailními informacemi (Obchodní rejstřík, ARES, katastr nemovitostí, informace o spolehlivých plátcích apod.). Množství databází představuje dvousečnou zbraň. Na jednu stranu poskytuje daňovým subjektům možnost najít nesrovnatelnost před uskutečněním obchodu. Na druhou stranu dává správci daně možnost

tvrdit, že daňový subjekt neudělal vše, co od něj šlo rozumně očekávat, pokud databáze neprověřil.

Probíhající řízení, ve kterých správce daně zadržuje DPH

V případě, kdy správce daně zadržel odpočet na DPH nebo zpochybnil osvobození, neexistuje žádný universální postup k rychlému a zdárnému ukončení případu. V některých případech může být získání DPH s ohledem na skutkovou situaci téměř nemožné. Níže si přesto dovolujeme shrnout některé z úvah při obhajobách:

- Obecně je nutné rozklíčovat obchodní řetězec a pochopit, zda k podvodu došlo přímo u našeho dodavatele, v předchozím článku v rámci řetězce nebo až následně.
- Pro argumentaci, zda jsme měli nebo mohli vědět, je důležité identifikovat informace, které jsme měli nebo při vynaložení řádné péče mohli mít v době uskutečnění obchodu. Takové informace bychom měli vždy důsledně oddělovat od informací získaných správcem daně ex post během dlouhého vyšetřování.
- Je nutné analyzovat, zda po nás správce daně nepožaduje DPH primárně proto, že u předchozích článků řetězce neučinil žádná opatření, ačkoliv zcela jasně měl. Evropský soudní dvůr v bodě 62 rozhodnutí Maks Pen EOOD C-18/13 ze dne 14. ledna 2013 uvedl: „Je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.“
- V situacích, kdy se správce daně uchýlí k odepření nároku na odpočet DPH z důvodu existence podvodu, povinnost prokázat podvod přechází na správce daně, jak Soudní dvůr rozvedl v bodě 29 rozhodnutí EU C-18/13 Maks Pen EOO: „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 (pozn.: dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty).“
- A konečně, pokud se správce daně pokouší prokázat, že jsme mohli a měli vědět o existenci podvodu, pak nemůže klást neomezené požadavky. Dle rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie C 277/14 PPUH „Daňová správa nicméně nemůže od této osoby povinné k dani obecně vyžadovat, aby ověřila, že vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil své povinnost podat daňové přiznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu na straně subjektů na vstupu, nebo aby v tomto ohledu měla k dispozici doklady.“

Vždy je také nutné velmi obezřetně volit mezi cestou (i) procesních argumentů a obstrukcí a (ii) cestou prokazování, že daňový subjekt neměl a nemohl vědět o existenci podvodu (resp. prokazování bezvadnosti daňových dokladů a fakticity plnění).

Závěr

Evropská Komise odhaduje, že rozdíl mezi DPH, která měla být vybrána a která byla v České republice vybrána, činil v roce 2014 asi 16 %. To je 2,2 miliardy EUR.[2] Část z této sumy patří také na řetězové podvody. Podvodníci k realizaci této činnosti v řadě modelů potřebují zdravé korporace.

Při prevenci je důležité nespoléhat na český zákon, ale rozumět judikatuře Soudního dvora Evropské unie. V případě, kdy správce daně zadržel DPH, neexistuje žádný univerzální postup, jak DPH získat zpět. Dle našeho názoru je vždy nutné provést kritické zhodnocení situace a při volbě strategie vycházet ze znalosti judikatury, spíše než procesních kliček.

Radek Matuštík,
Tax senior manager

Ernst & Young s.r.o.

Florentinum
Na Florenci 2116/15
110 00 Praha 1

Tel.: +420 225 335 932
Fax: +420 225 335 658
e-mail: radek.matustik@cz.ey.com

---

[1] Tento institut byl od 1. dubna 2011 vložen do § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění od 1. dubna 2011
[2] Dostupné na www, k dispozici >>> zde.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- AIFMD II v České republice: Schvalovací proces a co čeká investiční společnosti
- Oceňování senior center a domovů se zvláštním režimem v nemovitostních fondech
- Změna výroby na příkaz mateřské společnosti bez finanční kompenzace vzniklých ztrát? Judikát NSS, který mění pohled na převodní ceny
- Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc prosinec 2025
- Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2026
- Zaměstnanecké akcie (ESOP) v roce 2026: co přináší novela a jak se na ni připravit
- Ústavní soud vymezil hranice závaznosti trestního rozsudku pro rozhodování správních soudů v daňových věcech
- Regulatorní posun v oblasti platebních služeb: Stanovisko ČNB k minimální uživatelské zkušenosti mění podmínky pro Open Banking
- Několik otázek k postavení podlimitních správců kvalifikovaných fondů rizikového kapitálu v českém právním řádu
- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních