

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Opatření na omezení podvodů v oblasti DPH

Measures on reductions in VAT fraud

Kateřina Chowanioková

Plzeň 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Opatření na omezení podvodů v oblasti DPH“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne

.....

podpis autorky

Poděkování

Ráda bych poděkovala paní Ing. Pavlíně Hejdukové, Ph.D., vedoucí mé diplomové práce, za vstřícný přístup, cenné rady a pomoc při vedení diplomové práce. Také bych chtěla poděkovat správci daně za poskytnutý rozhovor.

V Plzni dne 22. 4. 2022

v. r. Kateřina Chowanioková

Obsah

Úvod	9
Cíl a metodika	10
1 Daň z přidané hodnoty	11
1.1 Historie DPH v ČR.....	11
1.2 Předmět daně.....	12
1.3 Princip fungování DPH.....	13
1.3.1 Výhody DPH.....	13
1.3.2 Nevýhody DPH.....	14
1.4 Zdanitelné plnění.....	14
1.4.1 Vynětí z předmětu daně	15
1.5 Místo plnění	16
1.6 Daňové subjekty.....	19
1.6.1 Plátce.....	19
1.6.2 Identifikované osoby.....	19
1.6.3 Veřejnoprávní subjekty	20
1.7 Sazba daně.....	20
1.8 Povinnosti v oblasti DPH v ČR.....	21
1.8.1 Registrace k DPH.....	21
1.8.2 Zdaňovací období	22
1.8.3 Daňové evidence k DPH.....	22
1.8.4 Daňové přiznání a splatnost daně	22
2 Daňové úniky.....	24
2.1 Daňový podvod	25

2.2	Stínová ekonomika.....	25
2.3	Mezera na DPH.....	26
2.4	Karuselové podvody.....	27
2.5	Typy článků účastnících se na podvodu.....	29
2.6	Další druhy daňových úniků	31
2.6.1	Zatajení zdanitelných příjmů	31
2.6.2	Neoprávněné uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu	31
2.6.3	Nesplnění registrační povinnosti	32
2.7	Měření daňových úniků.....	32
2.7.1	Dotazování.....	32
2.7.2	Daňový audit.....	33
3	Správa daní.....	34
3.1	Organizační složky daňové správy v ČR	34
3.2	Orgány finanční správy	35
3.2.1	Generální finanční ředitelství.....	35
3.2.2	Odvolací finanční ředitelství.....	35
3.2.3	Finanční úřady	35
3.3	Harmonizace DPH v EU	36
3.4	Spolupráce při správě daní v Evropské Unii.....	39
4	Nástroje omezující daňové úniky v oblasti DPH.....	42
4.1	Legislativní nástroje	42
4.1.1	Kontrolní hlášení.....	42
4.1.2	Přenesená daňová povinnost.....	44
4.1.3	Ručení	47
4.1.4	Elektronická evidence tržeb (EET).....	48

4.2	Nástroje finanční správy	50
4.2.1	Daňová kobra.....	50
4.2.2	TMÚK.....	51
4.2.3	Vědomostní test	53
4.3	Mezinárodní nástroje.....	54
4.3.1	VIES.....	54
4.3.2	Eurofisc	55
4.3.3	Souhrnné hlášení.....	56
5	Účinnost vybraných nástrojů ovlivňujících daňové úniky v oblasti DPH.....	58
5.1	Kontrolní hlášení a EET a jeho vliv na výběr DPH pohledem Finanční správy ČR	58
5.2	Vybrané nástroje omezující daňové úniky pohledem konkrétního správce daně – strukturovaný rozhovor.....	60
5.3	Formulace rozhovoru se správcem daně	61
5.4	Rozhovor „Vybrané nástroje omezující úniky na DPH“	61
5.5	Vyhodnocení rozhovoru.....	67
6	Návrhy opatření na omezení podvodů v oblasti DPH	68
6.1	Rozšíření reverse charge	68
6.2	Zdokonalení kontrolního hlášení.....	69
6.3	Elektronická evidence tržeb	70
6.4	Pravomoci správce daně.....	70
6.5	Omezení nevědomosti daňových subjektů.....	71
	Závěr	72
	Seznam použitých zdrojů	73
	Seznam tabulek	76

Seznam obrázků..... 77

Seznam zkratek..... 78

Abstrakt

Abstract

Úvod

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejvýznamnějších daní. Setká se s ní prakticky každý občan a pro stát je to velmi významný příjem do státního rozpočtu. DPH je zatížena téměř každá obchodovatelná komodita, jako jsou zboží a služby všeho druhu. U všech druhů daně se objevuje jeden významný problém, daňové úniky. Díky tomuto podvodnému jednání plátců DPH přichází stát ročně o miliardy korun, které by měly putovat do státního rozpočtu.

Existují nástroje, které se snaží bránit těmto daňovým únikům. Tato diplomová práce, na téma opatření na omezení podvodů v oblasti DPH, se věnuje právě problematice daňových úniků v oblasti DPH.

První část této diplomové práce se zaměřuje na základní pojmy v oblasti DPH. Vysvětluje princip fungování daně z přidané hodnoty, ukazuje výhody a nevýhody této daně, popisuje povinnosti plátce DPH, je zde vysvětlen pojem podvod na dani a také druhy daňových úniků. První část také obsahuje základní informace o správci daně, neboť je finanční správa nedílnou součástí nástrojů v boji proti daňovým únikům.

Další část je věnována nástrojům omezující podvody v oblasti DPH. Tyto nástroje se dělí na legislativní, nástroje finanční správy a mezinárodní nástroje. Jsou zde popsány nástroje jako je kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb, souhrnné hlášení, VIES, vědomostní test, reverse charge a další.

Ve třetí části jsou zpracována data Ministerstva financí, ukazující inkaso DPH v letech 2015-2021. Autorka se zaměřuje na tyto roky hlavně z důvodu zavedení dvou důležitých kontrolních nástrojů v roce 2016. Dále jsou v této části zpracována data finanční správy o inkasu na DPH v letech 2015-2018 a nedoplatky na dani v letech 2015-2020.

V další části je zpracován strukturovaný rozhovor se správcem daně. Rozhovor obsahuje jedenáct otevřených otázek, ve kterých správce daně odpovídá na téma existujících nástrojů proti daňovým únikům. Rozhovor se zaměřuje především na kontrolní hlášení a elektronickou evidenci tržeb.

Poslední část obsahuje návrhy autorky, které by podle jejího názoru mohly pomoci v boji proti daňovým únikům.

Cíl a metodika

Cílem diplomové práce je vyhodnotit účinnost nástrojů používaných k omezení daňových úniků a podvodů na DPH a formulovat doporučení k zamezení daňových úniků v oblasti DPH.

Pro naplnění uvedeného cíle byly zvoleny následující metodické postupy:

1. zpracování literární rešerše v oblasti DPH a daňových úniků a podvodů u DPH,
2. vymezení nástrojů omezující daňové úniky a daňové podvody,
3. analýza využívaných legislativních nástrojů a nástrojů finanční správy v oblasti DPH, zhodnocení výsledků provedené analýzy.
4. stanovení závěrů a shrnutí zjištěných poznatků vyplývajících z provedené analýzy a formulovat případná doporučení k zamezení úniků v oblasti DPH metodou syntézy.

Hlavními zdroji využívaných v této diplomové práci jsou především odborná literatura, deskripce právních předpisů, zákon o dani z přidané hodnoty a internetové zdroje. Autorka používá tyto vědecké postupy – literární rešerši, analýzu, rozhovor a syntézu. Literární rešerše je provedena v kapitolách jedna až tři, a to z odborné literatury, internetových zdrojů a zákona o dani z přidané hodnoty. Analýza a rozhovor jsou obsaženy v šesté kapitole. Nakonec je použita syntéza provedené analýzy.

Seznam použitých zdrojů, tabulek, obrázků a seznam použitých zkratk je uveden na konci diplomové práce.

1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (DPH) je součástí nepřímých daní a daní ze spotřeby. Byla zavedena v České republice 1.1.1993 a nahradila daň obratovou. Platí ji všichni při nákupu většiny zboží a služeb, proto se jí také někdy říká univerzální daň nebo též všestranná daň.

Daň z přidané hodnoty se určuje jako rozdíl mezi cenami vstupů (nákupů) a výstupů (zboží, služby). Daň je součástí ceny zboží, kterou odběratel pořizuje a následně navyšuje cenu zboží při prodeji o přidanou hodnotu.

DPH, jakožto daň nepřímá, není určena výší důchodu poplatníka, ale je předem určena podle druhu zboží. Je to typ nepřímé daně, protože není možné dopředu určit daňového poplatníka, tedy osobu, která bude v konečné fázi daň platit. Definována může být pouze osoba, která konkrétní nepřímou daň odvádí státu, tedy plátce daně. Konečný spotřebitel platí DPH v cenách zboží a služeb, které nakupuje. DPH je již obsažena v cenách zboží a služeb. Daň je vybírána a následně odváděna správci daně. DPH je podstatným příjmem do státního rozpočtu. Tato daň je upravována zákonem č. 235/2004 Sb. (Kubátová, 2018).

1.1 Historie DPH v ČR

Daň z přidané hodnoty je pojem, který v České republice existuje téměř 30 let. V roce 1993 byla zavedena sazba daně ve výši 23 %. Byla to nejvyšší sazba za celou dobu existence DPH v ČR. Od té doby docházelo k postupnému snižování, až v roce 2004 klesla základní sazba daně na dosud nejnižší hodnotu, a to 19 %. Oproti základní sazbě DPH, která se od zavedení daně snižovala, snížená sazba daně byla nejprve pouze ve výši 5 % a postupně se zvyšovala, až byla v roce 2015 zavedena první a druhá snížená sazba ve výši 15 % a 10 %. V roce 2010 se základní sazba DPH zvýšila na 20 % a poslední úprava v roce 2015 zvýšila základní sazbu na námi známých 21 %, která platí dodnes. V roce 2004, kdy se stala Česká republika členem EU, byla některá ustanovení ohledně DPH pozměněna v souladu se směrnicemi EU. Evropské směrnice ze začátku umožňovaly použití snížené sazby pouze u několika určitých položek. Z tohoto důvodu bylo z Přílohy č. 1 odstraněno mnoho položek a do Přílohy č. 2 zase doplněno (Mladypodnikatel.cz, 2022)

Obrázek 1: Vývoj sazeb DPH v ČR

	Základní sazba daně	Snížená sazba daně
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %
1. 1. 2013 – dodnes	21 %	15 %

Zdroj: Mladypodnikatel.cz, 2022

1.2 Předmět daně

Předmětem daně je:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.
- poskytnutí služby za úplatu fyzickou nebo právnickou osobou, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.
- Za předmět daně je považováno také pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti.
- Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou povinnou k dani
- Dále je předmětem daně dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

(§ 2 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

1.3 Princip fungování DPH

Základní principy fungování daně z přidané hodnoty nalezneme v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění. Systém DPH je založen na principu uplatnění daně na zboží a služby, a to bez ohledu na počet uskutečněných plnění v distribučním a výrobním procesu, ve kterém je daň uplatněna. Plnění se počítá z cen zboží a služeb podle platných sazeb DPH u konkrétního zboží a služeb po odpočtu daně, na které byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové složky utvářející konečnou cenu. Je možné nazvat princip fungování DPH jako princip neutrality přes odpočet daně na vstupu. Tento systém odpočtu daně na vstupu slouží k tomu, aby byl plátce daně úplně zproštěn zatížení daní, kterou zaplatil při výkonu své ekonomické činnosti. Společný systém DPH zabezpečuje absolutně neutrální způsob zdanění v případě, že samy podléhají DPH. Princip neutrality má dva aspekty, ekonomický a právní.

Ekonomický aspekt říká, že výše DPH je úměrná ceně zboží a služeb. Právní aspekt bere v potaz obecnou zásadu rovného zacházení. Původ tohoto principu spočívá v myšlence, že odvod DPH by v neměl narušovat optimální rozdělení celkového bohatství (Kubátová, 2018).

1.3.1 Výhody DPH

Hlavní výhodou DPH je fiskální neutralita. Neutralita DPH zabezpečuje, že se daň v řetězci nekumuluje. Fiskální neutralita se zakládá na principu, že zboží nebo služba v konkrétní ceně s určitou přidanou hodnotou podléhá stejné sazbě DPH a jsou zdaněny shodně bez ohledu na délku distribučního řetězce.

Další velkou výhodou je teritoriální neutralita. Princip spočívá v tom, že zboží a služby jsou zdaněny ve státě, kde jsou nakonec spotřebovány, a ne ve státě, kde byly vyrobeny. Tím pádem nedochází ke dvojímu zdanění.

Odolnost proti daňovým únikům je další výhodou DPH. Výhodou především pro správce daně. Odolnost proti daňovým únikům je zajištěna díky povinné evidenci o dani

a existencí daňových dokladů. Tyto doklady pomáhají kontrolnímu orgánu správy daní správně provádět kontroly a objasnit případné nesrovnalosti (Kubátová, 2018).

Největší výhodou DPH pro stát je jistota příjmu do státního rozpočtu. Dá se zhruba odhadnout, kolik peněz se na DPH vybere. Samozřejmě se počítá také s určitou daňovou mezerou viz kapitola 2.3 (Kubátová, 2018).

1.3.2 Nevýhody DPH

Existují také nevýhody zavedení DPH jak pro stát, tak pro samotného plátce. Největší nevýhodou je velká administrativní náročnost. Je to způsobeno především různými sazbami u zboží a služeb, ale také velkým množstvím plátců DPH. Pro nového plátce je přechod do režimu DPH velmi náročný. Plátce DPH má povinnost zhotovovat zákazníkům daňové doklady, vést a podávat daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a podávat kontrolní hlášení nebo také souhrnné hlášení. Na tato podání jsou zákonem stanovené termíny, které musí plátce dodržet. Veškeré daňové doklady je nutno po dobu deseti let archivovat.

Nevýhodou pro plátce DPH je také obchodování s neplátcí. Pro plátce bude vždy více výhodné nakupovat zboží od plátce DPH. Tím jsou někteří menší živnostníci, neplátcí, diskriminováni (Kubátová, 2018).

1.4 Zdanitelné plnění

Plnění, která jsou předmětem daně, generují daň na výstupu, tedy daň, která se odvádí finančnímu úřadu. Zdanitelné plnění také umožňuje uplatnit nárok na odpočet.

Rozlišujeme plnění na zdanitelná a osvobozená. Osvobozená plnění negenerují daň na výstupu. Dále se dělí na plnění bez nároku na odpočet na vstupu a s nárokem na odpočet na vstupu (Kubátová, 2018).

U Osvobozených plnění s nárokem na odpočet na vstupu se daň na výstupu neuplatňuje, ale u dani na vstupu mohou, za určitých podmínek, uplatnit daň na vstupu. Jedná se například o následující položky:

- dodání zboží do jiného členského státu
- pořízení zboží z jiného členského státu

- vývoz zboží
- poskytnutí služby do třetí země
- osvobození ve zvláštních případech
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží
- přeprava osob
- dovoz zboží

(Díl 9 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně se uvádí v daňovém přiznání za období, ve kterém se uskutečnilo plnění.

Není možné uplatňovat DPH na vstupu a patří mezi ně:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek
- finanční činnosti
- penzijní činnosti
- pojišťovací činnosti
- dodání vybraných nemovitých věcí
- nájem vybraných nemovitých věcí
- výchova a vzdělání
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží
- sociální pomoc
- provozování loterií a jiných podobných her
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně

(Díl 8 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

1.4.1 Vynětí z předmětu daně

Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 2a není předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže dodání tohoto zboží bylo v tuzemsku osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10.

Dále je-li v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu pro obchodníky se specifickým zbožím (použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti) nebo s použitím pro prodej veřejnou dražbou anebo s použitím přechodného režimu pro použité dopravní prostředky.

Zboží není předmětem daně, pokud celková hodnota pořízení zboží z jiného členského státu nepřekročila hranici 326 000 Kč v příslušném ani v předcházejícím roce a bylo pořízeno osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem nebo osvobozenou osobou, která není plátcem nebo osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce a nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

Vynětí z předmětu daně se nevztahují na pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně nebo pořízení nového dopravního prostředku (§ 2a zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

1.5 Místo plnění

Místo plnění je upraveno v ustanoveních § 7-12 ZDPH.

- § 7 Místo plnění při dodání zboží
- § 8 Místo plnění při zasílání zboží
- § 9 Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby
- § 10 Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci
- § 11 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu
- § 12 Místo plnění při dovozu zboží

Je důležité určit správně místo plnění. Určení místa plnění rozhoduje o tom, zda bude daňová povinnost spadat pod správu České republiky, nebo ne.

Pokud se místo plnění nenachází na území České republiky, není toto plnění předmětem daně z hlediska českého zákona o DPH.

U dovozu zboží je potřeba rozlišovat, jestli se jedná o dodání zboží bez odeslání nebo přepravy, s instalací či montáží nebo bez. Dle § 7 odst. 1 ZDPH je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Nejčastěji se jedná o prodej

ve velkoobchodě, nebo maloobchodě. Místem plnění při dodání zboží v případě přepravy, odeslání zboží nebo přepraveno osobou, které dodání zboží uskutečňuje, nebo osobou, která si zboží objednala, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy začíná odeslání nebo přeprava zboží (§ 7 odst. 2 ZDPH). V případě dodání zboží s instalací nebo montáží se za místo plnění považuje místo, na kterém bylo zboží nainstalováno, nebo smontováno (§ 7 odst. 5 ZDPH). Místem plnění nemovité věci je místo, kde se nemovitá věc nachází (§ 7–12 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Při dodání zboží v ČR není podstatné stanovení místa plnění. Místem plnění bude v takovém případě vždy ČR (Kuneš, Polanská, Paikert, Galočík, 2021).

Při dodání zboží pomocí zásilky je místem plnění buď místo, kde se zboží nachází při dodání, nebo místo, kde se zboží nachází v době, kdy začíná jeho odeslání nebo přeprava (§ 8 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Při poskytování služeb je nezbytné dodržovat základní pravidla a rozlišovat, zda je služba poskytnuta osobě povinné k dani nebo nepovinné k dani. V případě poskytnutí služby osobě povinné k dani je místem plnění sídlo nebo provozovna dané osoby, které jsou služby poskytovány.

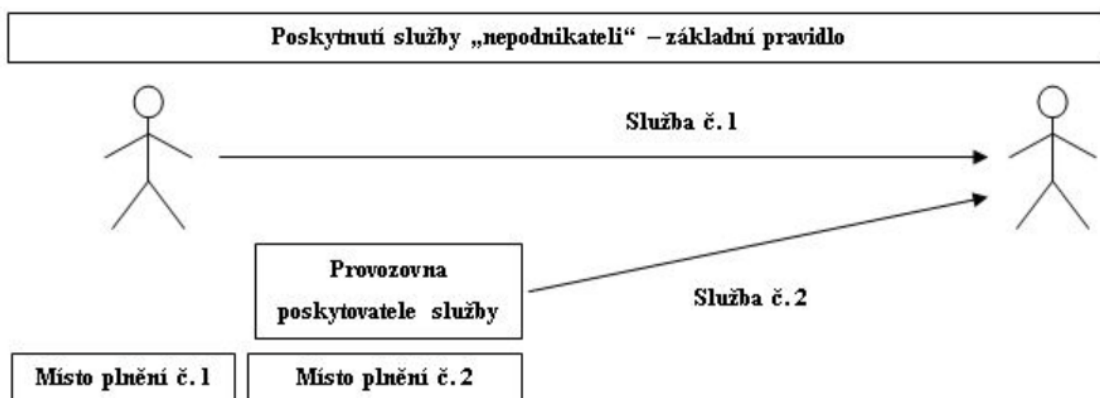
Obrázek 2: Poskytnutí služby podnikateli



Zdroj: Fulsoft.cz, 2022

Naopak pokud je služba poskytnuta osobě k dani nepovinné, místem plnění je sídlo nebo provozovna osoby, která službu poskytuje (§ 8 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Obrázek 3: Poskytnutí služby nepodnikateli



Zdroj: Fulsoft.cz, 2022

Při pohybu zboží mezi jednotlivými členskými státy EU záleží na tom, kdo komu zboží dodává, a podle toho je určen i režim zdanění. Podle § 11 odst. 2 ZDPH se za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje členský stát EU, který vydal daňové identifikační číslo, pod kterým bylo zboží pořízeno. Pokud však ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě EU, než ve kterém bylo vydáno DIČ, a pořizovatel tohoto zboží neprokáže, že u tohoto pořízení, které bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, splnil v tomto členském státě povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění. Pokud místo plnění bylo stanoveno podle věty první v tuzemsku, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně uplatněné při tomto pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Pokud není pořizovatel schopen dokázat, že daň přiznal ve členském státě ukončení přepravy, místem plnění je tuzemsko (Kuneš, Polanská, Paikert, Galočík, 2021).

Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie. Při vývozu zboží z EU do třetí země platí, že místem plnění při vývozu zboží je členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření, pokud je toto zboží při vstupu na území Evropské unie a přestanou se na toto zboží vztahovat celní opatření EU (§ 11 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

1.6 Daňové subjekty

1.6.1 Plátce

Plátcem DPH se lze stát dobrovolně nebo povinností uloženou zákonem. Povinnost stát se plátcem DPH vzniká na základě překročení stanoveného obratu nebo například zakoupením zboží určité hodnoty. Další možností je přijetí i poskytnutí služby do jiného členského státu.

Povinně se plátcem DPH stane osoba uskutečňující ekonomickou činnost:

- překročením obratu 1 milion Kč za předchozích 12 kalendářních měsíců,
- členstvím ve sdružení, kde je některý z členů plátcem DPH,
- nabytím majetku privatizací nebo prodejem podniku,
- pokračováním v činnosti po zemřelém plátcí,

Obratem se rozumí souhrn všech úplat bez daně, včetně dotace, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku (§ 6 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Rozdíl mezi plátcem a neplátcem daně nespočívá jen v možnosti nároku nebo naopak povinnosti daň odvést. Plátce DPH musí vést evidenci k DPH, a to v takovém členění, aby byl schopen kdykoliv svůj nárok na odpočet nebo naopak povinnost odvodu DPH prokázat.

1.6.2 Identifikované osoby

Jedná se o speciální formu plátce DPH. Status identifikované osoby vznikl z toho důvodu, aby se podnikatelé, kterým vzniká povinnost přiznat daň z nahodilých přeshraničních plnění, nemuseli nutně hned registrovat jako plnohodnotní plátci DPH. To znamená, že osoba identifikovaná k dani má na rozdíl od plátce DPH povinnost podat daňové přiznání pouze tehdy, když jí ve zdaňovacím období vznikne daňová povinnost. Identifikovaná osoba musí vést evidenci veškerých výdajů vztažených k daňovým povinnostem pro účely DPH. Evidenci je třeba členit tak, aby z ní bylo možné sestavit daňové přiznání nebo souhrnné hlášení.

Identifikovanou osobou se subjekt stává v těchto následujících situacích:

- Osoba povinná k dani, která není plátcem, pokud v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně,
- osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku, není plátcem a přijala zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o poskytnutí služby, dodání zboží s instalací nebo montáží nebo dodání zboží soustavami nebo sítěmi,
- osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku a není plátcem, poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě. Kromě poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně,
- osoba povinná k dani, která není plátcem nebo osoba nepovinná k dani, která bude v tuzemsku pořizovat zboží z jiného členského státu jsou identifikovanými osobami ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým jsou tyto osoby registrovány.

(§ 6 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

1.6.3 Veřejnoprávní subjekty

Jedná se především o obce, kraje a stát, pokud poskytuje služby vyjmenované v příloze 3 zákona (doprava, dodávky vody nebo tepla). V případě, že tyto veřejnoprávní subjekty překročí obrat milion korun, stanou se plátcí DPH. Další podmínky jsou stejné jako u identifikované osoby a to, jestliže si nechají zaslat zboží podléhající spotřební dani, nebo pořídí zboží z Evropské unie za více než 10 000 eur (§ 6 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

1.7 Sazba daně

Daň z přidané hodnoty je v České republice rozdělena do tří sazeb:

- základní sazba DPH ve výši 21 %,
- první snížená sazba DPH ve výši 15 %,
- druhá snížená sazba DPH ve výši 10 %.

Takto nastavené sazby platí v České republice od roku 2015. V tomto roce se také přidala druhá snížená sazba daně 10 %.

Do základní sazby 21 % spadá veškeré zboží a služby, které v zákoně o DPH nespádají do snížených sazeb. První snížená sazba se vztahuje na prodej zboží uvedeného v příloze 2 a 3 zákona o DPH. Jedná se například o prodej potravin, ubytovací služby, stravovací služby, prodávání nápojů nebo služby fitness center. Od 1. 1. 2021 byla do první snížené sazby zařazena také položka „Zpracování komunálního odpadu k dalšímu využití; druhotné suroviny“. Druhá snížená sazba 10 % se vztahuje na zboží a služby uvedené v příloze 3a a 2a zákona o DPH. Této sazbě podléhají např. knihy, léky, nenahraditelná dětská výživa, suroviny určené k výrobě potravin pro lidi s celiakií a fenylketonurií.

Plátcí DPH musí na svá uskutečněná zdanitelná plnění uplatňovat základní sazbu DPH, pokud zákon nestanoví jinak. Uplatňovat sníženou nebo druhou sníženou sazbu DPH mohou jen v případech vyjmenovaných v zákoně (Příloha 3a a 2a zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

1.8 Povinnosti v oblasti DPH v ČR

Daňový řád i zákon o DPH určují plátcí povinnosti, které je plátce DPH nucen dodržovat. Plátce je například povinen vést daňovou evidenci k DPH, registrovat se jako plátce DPH, určit a zveřejnit bankovní účty pro účely podnikání, podávat daňová přiznání k DPH aj.

1.8.1 Registrace k DPH

Registrace k dani z přidané hodnoty může být buďto povinná, nebo dobrovolná.

Povinná – plátcem DPH se ze zákona stává osoba:

- jejíž obrat překročil 1 milion korun za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců (účetní období). Osoba povinná k dani je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat,
- je členem ve sdružení, kde je některý z členů plátcem DPH,
- přijala nebo i poskytla služby do jiného členského státu

(§ 79 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

1.8.2 Zdaňovací období

Zdaňovací období je vymezeno v § 99 zákona o DPH. Zdaňovacím obdobím pro plátce i identifikované osoby se rozumí kalendářní měsíc. Každý nový plátce DPH se tedy stává automaticky měsíčním plátcem. Zákon také umožňuje plátcům se rozhodnout, zda jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí. Pro kalendářní čtvrtletí musí ale splňovat několik podmínek:

- jeho obrat za předcházející kalendářní rok nepřekročil 10 000 000 Kč
- není nespolehlivým plátcem
- není skupinou

Změnu zdaňovacího období je plátce povinen oznámit správci daně do konce ledna daného roku.

Pro skupinu i nespolehlivého plátce platí vždy kalendářní měsíc jako zdaňovací období. Plátce, jehož zdaňovací období v předchozím kalendářním roce bylo čtvrtletí, nemusí změnu znovu hlásit správci daně (§ 99 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

1.8.3 Daňové evidence k DPH

Plátcům, kteří vedou účetnictví, ale i plátcům, kteří používají daňovou evidenci, má zákon povinnost vést evidenci pro účely DPH. Evidence pro účely DPH plní v praxi dvě významné funkce. Pro plátce slouží evidence jako podklad k sestavení přiznání k DPH, souhrnného hlášení a kontrolního hlášení. Tato evidence slouží plátcům také jako dokument pro případné kontroly v oblasti DPH. Evidence pro účely DPH není správci daně automaticky zasílána, ale plátce je povinen ji předložit právě na výzvu správce daně při kontrolních postupech. Evidence pro účely DPH musí obsahovat jednak přijaté daňové doklady, podle kterých je plátcům určen nárok na odpočet DPH, tak i vystavené daňové doklady, ze kterých plátcům plyne povinnost daň na výstupu. Plátce DPH je povinen dochovat tyto doklady po dobu 10 let (§ 100 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

1.8.4 Daňové přiznání a splatnost daně

Každý plátce DPH má povinnost podávat daňová přiznání a uhradit příslušnou daň, kterou přizná. Daňové přiznání musí být podáno do 25. dne po uplynutí zdaňovacího

období. Pro kvartální plátce je to vždy po 3 měsících do 25. dne v posledním kalendářním měsíci. Přiznání musí podávat i plátce, kterému v uplynulém daňovém období nevznikla daňová povinnost. Společně s daňovým přiznáním je plátce DPH povinen podávat tzv. **Kontrolní hlášení**. Zákonná povinnost podávat kontrolní hlášení vznikla plátcům DPH k 1.1.2016. Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které ovšem nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti však kontrolní hlášení nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH (§ 102 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Kontrolní hlášení se podává pouze elektronicky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (§ 101a zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

V některých případech je plátce DPH povinen podávat společně s daňovým přiznáním a kontrolním hlášením také **Souhrnné hlášení**. Souhrnné hlášení se podává jen tehdy, pokud pro ně je náplň. Nejčastěji to nastává při dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě EU. Souhrnné hlášení se podává s daňovým přiznáním do 25. dne po uplynutí zdaňovacího období a stejně jako kontrolní hlášení se podává pouze v elektronické podobě (§ 102 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

2 Daňové úniky

Daňový únik je čin, který vědomě či nevědomě porušuje právní předpisy upravující daňovou oblast. Pomocí tohoto činu se daňový subjekt snaží o zkrácení daňové povinnosti nebo o úplné vyhnutí se daňové povinnosti. Plátce takto jedná buďto s plným vědomým, že se dopouští daňového úniku, nebo se může jednat o chybu a daňový subjekt se dopustí nevědomě daňového úniku. V případě, že toto jednání bude odhaleno kontrolním orgánem (správcem daně), může být daňový subjekt postihnut sankcí, nebo může být jeho jednání označeno za trestný čin (Sejkora, 2017).

Je důležité rozlišovat daňový únik nelegální a legální. Legální daňový únik je spíše označován jako vyhýbání se daňové povinnosti. Daňový subjekt v tomto případě využívá mezer v zákoně pro zkrácení daňové povinnosti. Využívá možnost snížení základu daně v takovém rozmezí, které povoluje zákon. Jedná se o situace, které jsou zahrnuty v daňových zákonech za účelem zvýhodnění některých daňových skupin nebo podpora vybrané činnosti, jako je například věda a výzkum. Konkrétně jde například o různá osvobození od daně, slevy, volbu odpisů aj. (Kubátová, 2018).

Nelegální daňové úniky zahrnují aktivity, které vedou ke zkrácení daňové povinnosti a porušují právní předpisy upravující daňovou oblast. Vzhledem k faktu, že se v tomto případě jedná o porušení právních předpisů, jsou tyto úniky prokazatelné a také postižitelné. Formu postihu určí kontrolní orgán, který zjistil přestupek. Výše postihu se odvíjí od závažnosti přestupku. Může se jednat o penále, pokuty, úroky z prodlení aj. Daňový únik může kontrolní orgán vyhodnotit také jako trestný čin. V takovém případě musí být zřetelné, že se jedná o porušení právních předpisů s jasným úmyslem a škoda vzniklá tímto jednáním přesahuje určitou hranici (Kubátová, 2018).

V případě trestného činu o postihu rozhodne soud. Sazby za krácení daní se pohybují dle rozsahu způsobené škody:

- Škoda vyššího rozsahu – 100 000 a výše = trest 6 měsíců až 3 roky
- Škoda značného rozsahu – 1 000 000 a výše = trest 2 roky až 8 let
- Škoda velkého rozsahu – 10 000 000 a výše = trest 5 let až 10 let

- Velmi specifický případ nastane, pokud budou daňové úniky páčány organizovanou skupinou, nebo zločineckou skupinou v jejich prospěch. V takovém případě můžou být pachatelé „odměněni“ až 13,5 lety odnětí svobody.

Osoba, která byla doposud bezúhonná, či osoba, která není označena za organizátora trestné činnosti, či účastníkem zločinecké skupiny, bude pravděpodobně postihnuta trestem dosahujícího maximálně 1/2 horní sazby.

To tedy znamená:

- Při škodě do 1 milionu - max. 2 roky (reálně tedy trest podmíněný s odkladem na zkušební dobu X let)
- Při škodě do 10 milionu - max. 6 let (reálně nepodmíněný trest)
- Při škodě nad 10 milionu - max. 7,5 roku (reálně nepodmíněný trest)

(Český Fair Trade institut, 2022).

2.1 Daňový podvod

Pojem daňový podvod, a pojem podvod jako v takovém smyslu, se používá při nelegální činnosti. Daňový podvod je forma úmyslného daňového úniku, který je všeobecně trestán podle trestního práva. Pod tento pojem se zahrnuje i předložení falešných daňových přiznání a falšování dokumentů. Tím se liší od daňového úniku. Tyto dva pojmy je důležité rozlišovat. České soudnictví, resp. rozhodovací činnosti soudů, vymezuje podvod v oblasti daně z přidané hodnoty jako situaci, kdy jeden z účastníků obchodu neodvede státu vybranou daň a druhý účastník si tuto daň odečte, za účelem krácení daňové povinnosti (Sejkora, 2017).

2.2 Stínová ekonomika

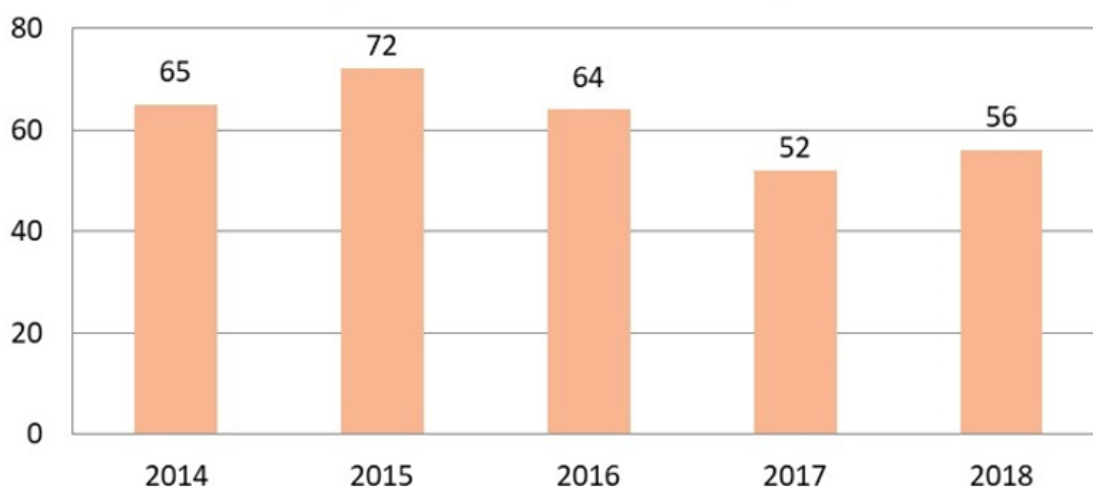
Stínová ekonomika je pojem, který označuje činnosti, které porušují všeobecné normy etické, sociální, morální a obchodní. Lze říci, že se tyto činnosti pohybují na hraně zákona, nebo zákon úplně porušují a obcházejí. Stínová politika úzce souvisí s daňovými úniky. Jedná se o část ekonomiky, kdy jsou činnosti zatajovány a také se vyhýbají státnímu usměrňování a zdaňování. Jedná se například o činnosti vyhýbající se daňové povinnosti, zaměstnávání svých zaměstnanců „na černo“, aby za zaměstnance nemusel

podnik platit povinné zákonné pojištění, vyhýbaní se placení spotřebních daní aj. Stínovou ekonomiku je možné rozlišit na šedou a černou. Rozlišují se podle toho, která činnost škodí společnosti a která může být třeba i prospěšná. Šedou ekonomikou jsou charakteristické činnosti, které jsou na hranici legality, avšak jsou produktivní. Naopak kriminální činnosti, které snižují společenský blahobyť, jsou identifikovány jako černá ekonomika. Stínová ekonomika je součástí ekonomiky každé země. Není však možné určit, jakou část ekonomiky dané země představuje stínové ekonomika a jaké dosahuje peněžní hodnoty. Činnosti patřící do stínové ekonomiky nepodléhají zdanění. Příjmy z těchto činností jsou tedy neregulované a nijak nepřinášejí do státního rozpočtu žádnou část příjmů (Kobík & Kohoutková, 2016).

2.3 Mezera na DPH

Daňová mezera je rozdíl mezi teoretickou daňovou povinností a reálným výběrem DPH. Teoretická daňová povinnost je hodnota, která určuje, kolik peněz vybere stát na DPH, pokud by každý plátce odvedl daň řádně, sazby byly správně aplikovány, bez úmyslů daň krátit a správa daní by efektivně dohlížela na proces vybírání. Od roku 2016 se mezera na DPH postupně snižuje. Ke snížení mezery ve výběru DPH přispělo zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb. Při využívání digitálních technologií by ovšem ambice na zvýšení efektivity výběru daní měla být vyšší. V roce 2018 se mezera DPH snížila na 12 %, v porovnání s mediánem celé EU, který dosahuje 9,2 %, je daňová mezera ve výběru DPH v České republice prakticky o třetinu vyšší (Euro.cz, 2019).

Obrázek 4: Mezera DPH (v mil. Kč)



Zdroj: Evropská komise 2019

2.4 Karuselové podvody

Karuselové podvody, také nazývány kolotočové podvody, nebo podvody chybějícího obchodníka (Carousel Frauds, Missing Trader Frauds), jsou významnou částí úniků daně z přidané hodnoty. Principem karuselových podvodů je využívání přeshraničního obchodu v Evropské unii, při kterém je dodání zboží mezi státy osvobozené od DPH (Finanční správa, 2016).

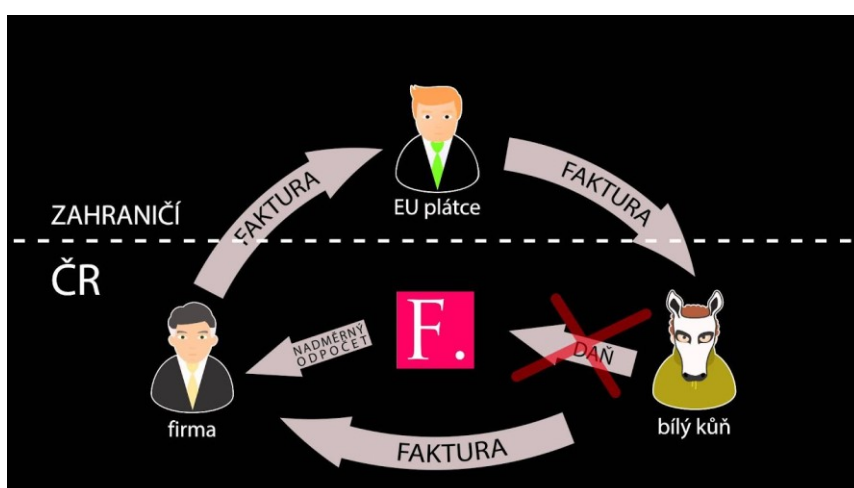
K těmto podvodům dochází při dodávání zboží. Dodání zboží probíhá řetězovitě za sebou. Podstatou celého systému je fakt, že jeden ze článků řetězce (chybějící obchodník) neodvede daň. Tento subjekt po dodání zboží zmizí a není již dohledatelný. Se zmizením subjektu mizí i jeho povinnost na DPH (Kubátová, 2018).

V základním schématu karuselu jsou minimálně tři subjekty:

- Bílý kůň (missing trader) – neodvede daň na výstupu
- Firma (broker) – žádá odpočet daně na vstupu
- EU plátce

Povinnost odvést DPH vzniká u obchodníka, který zboží získá z jiného státu a chce ho prodat ve svém státě. Bílý kůň prodává zboží s DPH. Firma, která zboží koupí, zaplatí DPH bílému koni a následně prodá zboží do EU (bez DPH). Firma si poté uplatní nárok na nadměrný odpočet. V tu chvíli bílý kůň zmizí z trhu (skryje se před finančním úřadem), aniž by zaplatil DPH. Pokud finanční úřad neprokáže firmě účast na výše uvedeném podvodu, musí uznat nárok na nadměrný odpočet.

Obrázek 5: Struktura organizované skupiny provádějící karuselové podvody



Zdroj: Finanční správa, 2016

V případě tří subjektů by byly karuselové podvody jednoduše odhalitelné. Organizované skupiny proto nasazují mnoho bílých koní, aby struktura podvodu zůstala skryta. Karusel poté může mít desítky až stovky účastníků. Jednotlivé subjekty podvodu mizí a nové se objevují, rozkrytí celého řetězce proto může trvat i několik let (Finanční správa, 2016).

V současné době probíhají kolotočové podvody třemi následujícími způsoby:

- **fiktivní obchodní transakce** – Chybějící obchodník (missing trader) vykazuje nepravdivá uskutečněná plnění s místem plnění v jiném členském státě EU. Tím se subjekt snaží zakrýt svá zdanitelná plnění v tuzemsku, kde musí vytvářet falešné daňové doklady. Chybějící obchodník spoléhá na delší prodlevu mezi předáním informací mezi členskými státy EU. Tím získává čas na uskutečnění všech transakcí. Poté se „vypaří“ a s ním i daňová povinnost. Dalším případem bývají fiktivní dodávky zboží, uskutečněné jen na papíře (Strémy & Hangáčová, 2017).

- **fiktivní fakturace** – V tomto případě se jedná o vystavení falešných daňových dokladů neexistujícím daňovým subjektům. Uskutečňuje se „nákup“ neexistujícího zboží, které podléhá DPH a „prodej“ neexistujícího zboží dalším neexistujícím odběratelům v jiných členských zemích EU. Tím pádem dochází k zahrnutí uskutečněných zdanitelných. Vznikne nárok na odpočet DPH a tím je vyvolán dojem, že se jedná o daňový subjekt, který si plní daňové povinnosti (Strémy & Hangáčová, 2017).

- **kontradiktorní obchody** – Také obsahují fiktivní faktury, ale objevuje se zde tzv. „nárazníková společnost“. Tato společnost je zapojena do řetězce fiktivních plnění a fiktivních fakturací, ale také na řetězec reálně uskutečněných zdanitelných plnění od dodavatelů z jiných členských zemí EU. Nárazníková společnost vykáže ve svém daňovém přiznání vlastní daňovou povinnost, která ale bývá minimální. Tím nebude vypadat před správcem daně tak podezřele (Strémy & Hangáčová, 2017).

2.5 Typy článků účastnících se na podvodu

Rozlišujeme několik účastníků řetězového podvodu. Každý hraje svojí unikátní roli a v celém kruhu podvodu se organizátoři a účastníci spoléhají právě na tyto mezičlánky. Každá účastník vystupuje na trhu za jiným účelem a dohromady se dopouštějí daňových podvodů. Nejčastějšími účastníky řetězového podvodu jsou Missing trader, Buffer a Broker.

Missing trader

Takzvaný chybějící obchodník je podstatným článkem v řetězovém podvodu. Obchodník nakoupí zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani v daném státě. Tím vzniká nakupujícímu povinnost odvést daň v zemi, kde je on registrovanou osobou. Missing trader však daňovou povinnost nesplní a zboží prodá další firmě registrované k DPH v tuzemsku. Jedná se o vnitrostátní obchod, kde je zboží prodáno klasicky s DPH podle tuzemských předpisů. DPH ale není ve skutečnosti přiznáno a zapláceno. Po této transakci firma zbankrotuje nebo zmizí z trhu. Obecně platí, že chybějící obchodník neplní žádnou ze svých daňových povinností pro účely DPH a nereaguje na daňovou kontrolu a výzvy správce daně. Obchodník je většinou identifikován pouze daňovým

identifikačním číslem, ale skutečná fyzická osoba, skrývající se za tímto číslem, je většinou správcem daně neznámá (Strémy & Hangáčová, 2017).

Existují tři typy chybějících obchodníků, kteří jsou identifikováni podle doby jejich životnosti:

- osoby, které nepodali daňová přiznání
- osoby, které v daňovém přiznání mají nulové příjmy
- osoby, které neodvedli splatnou DPH

(Strémy & Hangáčová, 2017).

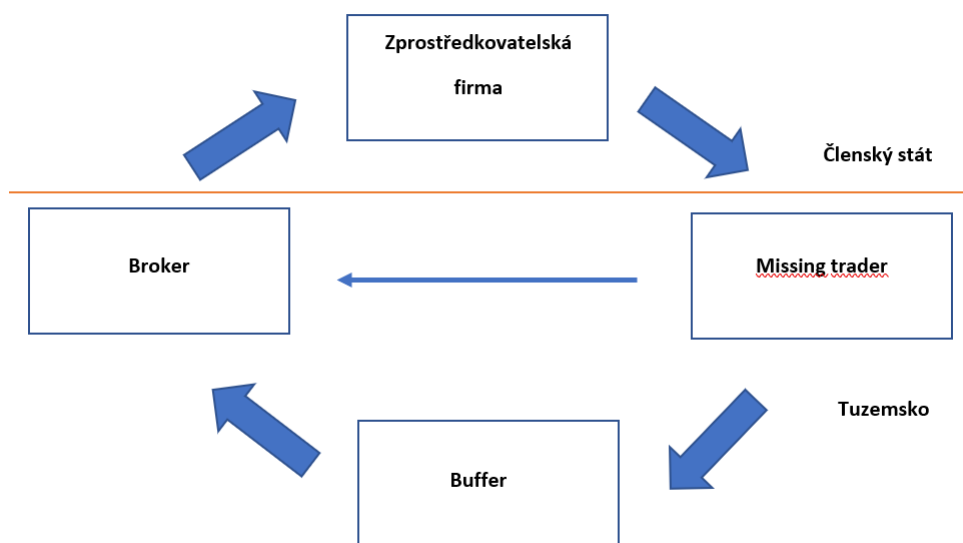
Buffer

V překladu nárazník. Tento mezičlánek v řetězovém podvodu zajišťuje nepřehlednost a zdání spořádané společnosti. Buffer opravdu vystupuje jako společnost, která plní své povinnosti vůči státu. Společnost nakoupí zboží od chybějícího obchodníka, přidá na zboží minimální, téměř nepatrnou marži a zboží prodá další společnosti v řetězci. Aby na společnost nepadlo podezření ze zapojení do podvodu, společnost z přidané hodnoty na zboží skutečně daň odvede. Přidaná hodnota bufferem je ale tak malá, že DPH na výstupu je minimální. Buffer se jeví pro správce daně jako spolupracující osoba, která ale zpravidla nedisponuje dostatečným majetkem k úhradě daně nebo se správcem daně přestane komunikovat ve chvíli, kdy je zahájena kontrola nebo se zahájí řízení o podvodu a zapojení buffera do řetězového podvodu. Organizátoři a účastníci řetězových podvodů spoléhají na nepostihnutelnost chybějícího obchodníka a také nemožnost prokázání spojení mezi ním a jinými články řetězce, kteří nárokují odpočet daně. Je možné v řetězovém podvodu buffera vynechat, ale tím roste i riziko odhalení podvodu (Strémy & Hangáčová, 2017).

Broker

Zastupuje roli zprostředkovatele, který nakoupí zboží od buffera a dál prodává zboží do jiného členského státu. Vzhledem k tomu, že se jedná o vývoz zboží, bude prodej osvobozen od DPH a povinnost odvést daň přebírá kupující z jiné země. Broker tak má nárok žádat o vrácení nadměrného odpočtu DPH.

Obrázek 6: Schéma Karuselového podvodu



Zdroj: Vlastní zpracování, 2022

2.6 Další druhy daňových úniků

2.6.1 Zatajení zdanitelných příjmů

Zatajení příjmů, které podléhají dani, je jedním z běžných daňových úniků. Netýká se to pouze oblasti DPH. Daňový subjekt zatajuje své příjmy z důvodu vidiny nižší daňové povinnosti a tím pádem odvedení méně peněz správci daně. V oblasti DPH se subjekty snaží zatajit tržby hotovostního charakteru. Bezhotovostní transakce je možné dohledat podle výpisu bankovního účtu. Podnikatelé, kteří nepřiznají tržby jsou zvýhodněni vůči těm, kteří řádně platí daně a odvádí zákonná pojištění. Nástrojem, který má tomuto jednání zabránit je Elektronická evidence tržeb (EET), která byla zavedena právě z důvodu zatajování hotovostních plateb (Peníze.cz, 2020).

2.6.2 Neoprávněné uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu

V tomto případě daňový subjekt produkuje více výstupů a u některých výstupů, osvobozených od DPH a bez nároku na odpočet daně na vstupu, uplatňuje nárok na odpočet. Tvrdí totiž, že tyto vstupy byly použity na výrobu výstupů, které podléhají

DPH. Daňový subjekt však tyto vstupy ve skutečnosti použil k výrobě výstupů, které jsou od daně osvobozené. Falešná tvrzení o použití vybraných vstupů při ekonomické činnosti, i když ve skutečnosti byly vstupy užity pro soukromou spotřebu, je další forma neoprávněného uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu (Kubátová, 2018).

2.6.3 Nesplnění registrační povinnosti

Jedná se o podvod nedodržení povinnosti registrace k dani. Osoba povinná k dani, je subjekt, který přesáhne požadovaný obrat (1 000 000 Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců) a stane se tak plátcem daně. Tím pádem je tento subjekt povinen registrovat se k dani z přidané hodnoty. Podvodná činnost nastává ve chvíli, kdy se tento subjekt úmyslně nezaregistruje. (Sejkora, 2017).

2.7 Měření daňových úniků

Daňové úniky jsou součástí tzv. stínové ekonomiky. Stínová ekonomika není přesně měřitelná, ale pouze odhadnutelná. I přes tento fakt existují určité metody, jako lze úniky na DPH změřit. Měření ovšem nikdy nebude úplně přesné. Pro měření úniků na DPH se používají přímé a nepřímé metody měření.

Mezi přímé metody se řadí metoda daňového auditu a metoda dotazování. Nepřímá metoda měření je například mezera na DPH.

2.7.1 Dotazování

K výhodám této metody patří přímé zjišťování požadované veličiny od vybraného vzorku respondentů. Bohužel výzkumy založené na měření hladiny šedé ekonomiky mají svá úskalí. Přiznání se k daňovému úniku je ve většině zemí přiznání se ke spáchání trestného činu, proto odpovědi v dotaznících budou vždy zachycovat dolní hranici nepřiznaných příjmů. Z toho vyplývá, že lze očekávat, že míra šedé ekonomiky a z nich vyplývajících daňových úniků bude vyšší. Následný výsledek z dotazníkového šetření je možné aplikovat celoplošně, ale bude se jednat pouze o odhad. (Rais & Klička & Rod, 2015).

2.7.2 Daňový audit

Tento způsob přímého zjišťování daňových úniků má podobné výhody, jako výběrové šetření, ale bohužel i své zápory. Tuto metodu přímého měření vykonává správce daně. Obdobně jako výběrové šetření je možné vybrat reprezentativní vzorek daňových přiznání a poplatníky, kteří audit podstoupí, nebo může správce daně vybrat přímo plátce, u kterých mají podezření na daňový únik. Nevýhodou této metody je fakt, že audit nedokáže odhalit celkový objem daňových úniků, ale pouze některé daňové podvody. Opět se tedy zjištěná data použijí na celou populaci a odhadnou tak výši možných daňových úniků (Kubátová, 2018).

3 Správa daní

„Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“ (Dle §1 odst. 2. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

Správu daní ČR upravuje zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád, který určuje postup správců daně a práva a povinnosti daňových subjektů při daňovém řízení. Správa daní má za úkol zabezpečení správného výběru daní. Daňová povinnost subjektu nastává ve chvíli, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně. Největší roli mají správci daně, kterými jsou správní orgány ČR.

Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán. Záleží na rozsahu, v jakém je tomuto orgánu zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní. Správním orgánem se podle zákona č. 280/2009 Sb. rozumí *„orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.“*

3.1 Organizační složky daňové správy v ČR

Daňovou správu v České republice tvoří třístupňová soustava finančních orgánů:

- Generální finanční ředitelství
- Odvolací finanční ředitelství
- Finanční úřady

Finanční správa byla zřízena v roce 2011 zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Orgány Finanční správy mají postavení správních úřadů, mají oprávnění jménem státu vykonávat státní správu v oblasti své působnosti.

Vybírané daně:

- daň z přidané hodnoty
- daň z příjmů
- silniční daň
- daň z nemovitých věcí

3.2 Orgány finanční správy

Nejmenším orgánem finanční správy jsou finanční úřady. Ty podléhají odvolacímu finančnímu ředitelství, které je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství. Ministerstvo financí spravuje všechny tyto orgány a všechny mu jsou podřízené.

3.2.1 Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství sídlí v Praze a pod jeho působnost spadá celé území České republiky. V čele je generální ředitel. Ředitelem se může stát pouze zaměstnanec finanční správy, který splní určité podmínky při výběru. Generální finanční ředitelství je účetní jednotkou a je financováno z rozpočtové kapitoly Ministerstva financí, kterému je podřízeno. Generální finanční ředitelství je oprávněno činit právní úkony jménem státu ve všech majetkoprávních a pracovněprávních věcech. K jeho činnostem patří například řízení o správních deliktech, řízení finančního ředitelství, účast na přípravě návrhů právních předpisů, zabezpečování analytických a koncepčních úkolů a další. (Zatloukal, 2011).

3.2.2 Odvolací finanční ředitelství

Odvolací finanční ředitelství sídlí v Brně, ale vykonává působnost na celém území České republiky. Odvolací finanční ředitelství není účetní jednotkou a pro účely hospodaření a účetnictví má postavení organizační jednotky Generálního finančního ředitelství. Hlavní činnosti podle zákona č. 456/2011 Sb. jsou:

- Vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům
- Provádí řízení o správních deliktech
- Vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.

3.2.3 Finanční úřady

Jsou řízeny příslušným finančním ředitelstvím. Finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, přičemž jeho název je součástí názvu finančního úřadu. Hlavním úkolem finančních úřadů je dohlížení na výběr daní.

Činnosti finančního úřadu:

- řídí správu daní
- vykonává řízení o správních deliktech
- převádí příjmy z daní do rozpočtů
- dohlíží na loterie
- dohlíží na výběr daní a vymáhá peněžní prostředky, které uložily orgány finanční správy
- vede evidence a registry nutné pro výkon působnosti orgánů finanční správy
- vykonává finanční kontrolu
- dohlíží na dodržování povinností daňových subjektů
- vykonává mezinárodní pomoc při správě daní.

(Kobík & Kohoutková, 2016).

3.3 Harmonizace DPH v EU

Už od založení Evropského hospodářského společenství se předpokládala nutnost jednotného vnitřního trhu. Tím mělo být dosaženo především odstraněním bariér obchodu, které představovaly různorodé systémy nepřímého zdanění a daňové sazby, sladit zákony členských států týkající se systému DPH. Prvním krokem bylo zavedení společného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy, který by fungoval podobně jako v rámci jednoho státu.

Harmonizace nepřímých daní v rámci EU je zásadní pro fungování vnitřního trhu. Cílem harmonizačního procesu je sjednocení daňových systémů členských států v EU. Mezi státy neexistují právní nařízení upravující výběr daně, ale v mezinárodním měřítku upravují daňové povinnosti směrnice EU.

Jednotlivé sazby členských států nejsou jednotně určeny. Základní i snížené sazby si určuje vláda daného státu sama. Hlavním úkolem EU je dohlížet, aby byly dodrženy daňové předpisy členských států v souladu s politikami EU:

- podpora hospodářského růstu a tvorba pracovních míst
- volný tok zboží, služeb a kapitál v EU

- omezení výhod podniků v dané zemi na úkor země jiné
- zamezení diskriminace spotřebitelů, pracovníků nebo podniků z jiných zemí EU

Ačkoli si mohou státy určovat sazby DPH podle vlastního uvážení, Evropská unie stanovuje minimální výši základní sazby daně, a to ve výši minimálně 15 %. EU také stanovuje maximální počet snížených sazeb na dvě sazby a ani jedna z nich nesmí být nižší než 5 %. Je to hlavně z důvodu zamezení zvýhodněných nákupů a prodejů jen v jedné zemi. V určitých případech je povoleno, aby sazba daně byla například i nulová, jako je to v současné době u respirátorů a testů na COVID-19. O výjimku z minimální sazby DPH musí stát požádat EU.

Obrázek 7: Sazby DPH v EU

	Super snížená sazba	Snížená sazba	Základní sazba
Belgie	-	6 / 12	21
Bulharsko	-	9	20
ČESKO	-	15	21
Dánsko	-	-	25
Německo	-	7	19
Estonsko	-	9	20
Řecko	-	6,5 / 13	23
Španělsko	4	10	21
Francie	2,1	5,5 / 10	20
Chorvatsko	-	5 / 13	25
Irsko	4,8	9 / 13,5	23
Itálie	4	10	22
Kypr	-	5 / 9	19
Lotyšsko	-	12	21
Litva	-	5 / 9	21
Lucembursko	3	6 / 12	15
Maďarsko	-	5 / 18	27
Malta	-	5 / 7	18
Nizozemsko	-	6	21
Rakousko	-	10	20
Polsko	-	5 / 8	23
Portugalsko	-	6 / 13	23
Rumunsko	-	5 / 9	24
Slovinsko	-	9,5	22
Slovensko	-	10	20
Finsko	-	10 / 14	24
Švédsko	-	6 / 12	25
Velká Británie	-	5	20

Zdroj: Ct24, 2022

Jak bylo již řečeno, DPH v EU není upraveno pomocí nařízení, ale k harmonizace nepřímých daní slouží několik směrnic:

- První směrnice 67/227/EHS
- Druhá směrnice 67/228/EHS
- Třetí směrnice 69/463/EHS
- Čtvrtá směrnice 71/401/EHS
- Pátá směrnice 72/250/EHS
- Šestá směrnice 77/388/EHS
- Směrnice Rady 2006/112/EHS
- Směrnice 91/680/EHS

První směrnice 67/227/EHS

První směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Tato směrnice stanovila, že členské státy nahradí daň z obratu daní z přidané hodnoty. V každém členském státě byla následně přijata potřebná právní úprava pro nahrazení daně obratové. Od nabytí účinnosti této právní úpravy členské státy nesměly udržovat nebo zavádět opatření k paušálnímu vyrovnání při dovozu nebo vývozu týkající se daní z obratu v obchodě mezi členskými státy. (Eur-lex.europa.eu, 2022)

Druhá směrnice 67/228/EHS

Tato směrnice zaváděla definice základních pojmů, jako například předmět daně, místo zdanitelného plnění, místo plnění, dodání zboží, osoba podléhající dani, a mechanismů fungování DPH včetně speciálních opatření k zabránění daňovým únikům.

Pomocí této směrnice měla být daň aplikována také na dodání zboží za peníze a poskytnutí služeb na území daného státu osobu podléhající dani a dovoz zboží.

Díky této druhé směrnici mohli členské státy zavést různě vysoké sazby a bylo umožněno přijímání zvláštních ustanovení v národní legislativě k zabránění daňovým podvodům. Druhá směrnice také obsahovala možnosti zavést speciální režimy pro zdaňování subjektů v zemědělství. V roce 1977 byla nahrazena Šestou směrnicí (Eur-lex.europa.eu, 2022).

Šestá směrnice 77/388/EHS

Ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Tuto směrnici považujeme za nejdůležitější směrnici Rady. Byla stavebním kamenem pro směrnici 2006/112/EHS. Šestá směrnice podrobněji popisovala sazby DPH a jejich strukturu. Také poskytovala konkrétnější údaje o zdanitelném plnění, o osobě povinné k dani, nebo výši a osvobození od daně. Úkolem Šesté směrnice bylo odstranění omezení pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu a sjednocení národních hospodářství. Směrnice ovšem nebyla úplně dokonalá, a tak prošla velkým množstvím novelizací, než dostala podobu Směrnice 2006/112/ES (Eur-lex.europa.eu, 2022).

Směrnice Rady 2006/112/EHS

Směrnice nabyla účinnosti 1. 1. 2007. Směrnice nahradila první a šestou směrnici a všechny novely do jedné směrnice. Obsahuje 15 hlav a 11 příloh, které upravují především předmět daně, územní působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění. Nejvýznamnější změnou bylo stanovení výše základní a snížené sazby. Jako předmět DPH stanovovala směrnice veškerá plnění v EU prováděná fyzickými a právnickými osobami, které jsou registrovány jako plátcí DPH. Dále byla určena jasná pravidla týkající se určení místa plnění (Eur-lex.europa.eu, 2022).

Směrnice 91/680/EHS

O odstranění daňových hranic ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnici 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Eur-lex.europa.eu, 2022).

3.4 Spolupráce při správě daní v Evropské Unii

V rámci prostoru Evropské unie mají správci daně možnost výměny informací mezi členskými státy. Výměna informací pomáhá zefektivnit kontrolu správnosti tvrzení plátců DPH a také efektivnímu výběru daní. Existuje několik způsobů, jak si správci daně předávají informace:

- Výměna informací na žádost
- Automatická výměna informací

- Spontánní

Výměna informací na žádost

Na základě žádosti o zahájení harmonizovaného postupu poskytne členský stát jinému členskému státu informace na konkrétní dotazovaný případ. Žádost musí být vyplněna podle vzorového formuláře, který je platný v rámci celé Evropské unie. Žádost musí být dostatečně konkrétní. Žadatel musí přesně specifikovat, co chce vyhledáváním zjistit. Nelze zaslat pouze obecnou žádost o poskytnutí informací týkajících se určitého daňového subjektu. Současně je nutné daný subjekt dostatečně specifikovat. Nestačí specifikovat pouze jménem osoby či názvem společnosti, což může v praxi způsobit problémy. Žádost musí být natolik podrobná a srozumitelná, aby dožádaný správce daně v daném státě správně pochopil, co žádající stát potřebuje za informace. Nepřesnosti v obsahu žádosti mohou způsobit zpoždění při jejím vyřizování. Dožádaný stát může v případě nejasností požádat o upřesnění dotazu, aby mohl správně odpovědět. Členský stát, kterému je poslána žádost, musí poskytnout informace nejpozději do 3 měsíců od doručení žádosti (Shillerová, 2009).

Automatická výměna informací

V tomto případě předá členský stát informace příslušnému orgánu bez žádosti z několika důvodů. Například pokud má správce daně jednoho státu podezření, že ke zdanění dochází v jiném členském státě určení a že informace poskytované jiným členským státem původu jsou nezbytné ke provedení kontroly státu určení. Nebo, pokud se správce daně domnívá, že v jiném členském státě došlo k porušení právních předpisů v oblasti DPH. Správce daně poskytuje informace také v případě, že existuje možnost daňového úniku v jiném členském státě (Shillerová, 2009).

Spontánní výměna informací

Tato výměna informací, bez předchozí žádosti, spočívá v poskytnutí takových informací jinému správce daně ve členském státě, o kterých se předpokládá, že by mohly být pro správce daně významné při kontrolním procesu. Tento způsob se týká skutečností, které správci daně jednoho státu zjistili v průběhu vlastní daňové kontroly nebo šetření a je pravděpodobné, že mohou napomoci k odhalení daňových podvodů či případů vyhýbání se placení daní ve druhém státě u stejného daňového subjektu. Poskytnutí těchto

informací zcela závisí na iniciativě samotného pracovníka správce daně. Není tedy nikde nařízeno poskytování informací tohoto druhu (Shillerová, 2009).

4 Nástroje omezující daňové úniky v oblasti DPH

Tato kapitola se věnuje nástrojům omezujícím daňové úniky a podvody v oblasti DPH v České republice. Tyto nástroje se dělí na legislativní, nástroje finanční správy a nástroje mezinárodní spolupráce.

4.1 Legislativní nástroje

Existuje několik legislativních opatření, které pomáhají v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH. Jedná se například o kontrolní hlášení, souhrnné hlášení, přenesenou daňovou povinnost, ručení za nesplacenou daň a také o elektronickou evidenci tržeb.

4.1.1 Kontrolní hlášení

S účinností od 1. 1. 2016 má plátce DPH povinnost podávat, kromě daňového přiznání, kontrolní hlášení. Bylo zavedeno k podpoře boje proti krácení daní. Kontrolní hlášení pomáhá správci daně lépe identifikovat „podezřelé“ společnosti a faktury, které se s největší pravděpodobností účastní daňového podvodu. Princip kontrolního hlášení je jednoduchý. Tento systém vlastně páruje poskytnutá a přijatá plnění DPH mezi plátcí a kontroluje tak, jestli oba účastníci obchodu splnili své daňové povinnosti. Výhodou, a nejen pro správce daně, je rychlý a efektivnější způsob vrácení nadměrného odpočtu. Kontrolní hlášení se podává pouze v elektronické podobě ve formulářích, které jsou přesně určeny od správce daně (§ 101 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Termín pro podání kontrolního hlášení je každého 25. v měsíci, tedy stejný jako pro daňová přiznání. Každý plátce, který měl ve sledovaném období nějakou operaci týkající se DPH, má povinnost podávat kontrolní hlášení. Pokud má plátce povinnost podávat daňová přiznání čtvrtletně, platí ta samá povinnost i pro kontrolní hlášení. Měsíční plátci mají tedy povinnost podávat kontrolní hlášení také měsíčně. Právníkové osoby podávají kontrolní hlášení také v měsíčních cyklech. Stejně jako u daňového přiznání podává plátce DPH buďto řádné kontrolní hlášení, nebo opravné. Pokud plátce dopodá kontrolní hlášení v termínu, má 5 pracovních dní na nápravu. Pokud správce daně zjistí pochybení v kontrolním hlášení, podá plátcí daně výzvu k opravě. Plátce musí

do 5 pracovních dní výzvu vyslyšet a podat následné kontrolní hlášení, ve kterém buďto opraví, doplní, nebo potvrdí údaje z původního hlášení.

Jak uvádí § 101c-h, zákona č. 235/2004 Sb., 2022, „pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši:

- 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván
- 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván
- 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení
- 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.“

(§ 101c-h, zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Ve formuláři kontrolního hlášení jde o stejné operace jako v přiznání k DPH. Jen se některé speciální operace a běžné operace s plátcem DPH větší než 10 tis. Kč neuvádějí v součtech, ale jednotlivě. Pro menšího podnikatele, který má jen málo větších operací s plátcem DPH, není hlášení o moc složitější než přiznání k DPH. Většinu aktivit vykáže v součtu, pár větších položek jednotlivě a do ostatních částí výkazu nemá co vyplnit. V součtu se uvádějí běžné operace, které mají plnění v tuzemsku, plátce uplatňuje nárok na odpočet, pokud není protistrana plátce DPH a pokud transakce nedosáhla limitu 10 000 Kč. V opačném případě se i běžné operace uvádějí jednotlivě. Speciální operace se vždy uvádějí jednotlivě. Je to z toho důvodu, že má správce daně podezření na podvod a plátce by mohl být tzv. bílý kůň.

Od zavedení kontrolního hlášení došlo také k několika změnám oproti původnímu znění. Necelý rok po zavedení kontrolního hlášení došlo ke změnám uvedených v Nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15.

Na konci roku 2016 byl podán návrh na zrušení kontrolního hlášení. Ústavní soud nevyhověl návrhu a kontrolní hlášení nezrušil. Došel totiž k závěru, že kontrolní hlášení plní svou funkci, výběr daní a snížení počtu daňových úniků. Ústavní soud však provedl několik změn v kontrolním hlášení, například § 101g, zákona č. 235/2004 Sb.

Obrázek 8: Ukázka kontrolního hlášení

A. Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti						
A.2. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. b) a c) (§ 24, § 25)						
Číslo řádku (?)	Identifikace dodavatele		Ev. číslo daňového dokladu (?)	DPPD (?)	Základ daně 1 (?)	
	Kód státu (?)	VAT_ID (?)				
1	<input checked="" type="checkbox"/>	CZ ▼	01757164	12345	01.01.2015 ...	100
2	<input checked="" type="checkbox"/>	CZ ▼	01760165	12345	01.01.2015 ...	100
3	<input checked="" type="checkbox"/>	CZ ▼	01760165	12345789	01.01.2015 ...	
4	<input checked="" type="checkbox"/>	CZ ▼	01925709	12345789	01.01.2015 ...	100
5	<input checked="" type="checkbox"/>	▼			...	
6	<input checked="" type="checkbox"/>	▼			...	
7	<input checked="" type="checkbox"/>	▼			...	
8	<input checked="" type="checkbox"/>	▼			...	
9	<input checked="" type="checkbox"/>	▼			...	
10	<input checked="" type="checkbox"/>	▼			...	
11	<input checked="" type="checkbox"/>	▼			...	

Zdroj: Pavlasoft.com, 2022

4.1.2 Přenesená daňová povinnost

Přenesená daňová povinnost neboli reverse charge se používá především při pořízení zboží ze zahraničí. Čím dál častěji se ale setkáme s tímto pojmem i při specifických obchodních transakcích v tuzemsku. Původně byl režim přenesené daňové povinnosti možný pouze u dodání zboží a služeb v rámci zemí v EU. V roce 2016 však bylo upraveno ustanovení a nově mohou státy využívat režim přenesené daňové povinnosti i na obchodní transakce v tuzemsku, protože je to jeden z užitečných nástrojů v boji proti únikům na DPH. V roce 2019 Rada EU povolila ČR plošné uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti, pokud bude u jednoho plnění překročena prahová hodnota 17 500 € (cca 450 000 Kč). Příslušné prováděcí rozhodnutí Rady povoluje ČR toto opatření od 1. 1. 2020 do 30. 6. 2022. (Běhounek, 2022)

U přenesené daňové povinnosti je DPH ze zboží či služby vyměřeno odběratelem a ne dodavatelem. Odběratel sám vyměří daň na vstupu a tím mu vzniká nárok na odpočet

u finančního úřadu. Tím, že si odběratel vyměřuje daň sám, vznikl pojem samovyměření daně. Oba účastníci obchodní transakce musejí být v momentě uskutečnění osoby povinné k dani, aby bylo možné uskutečnit přenesenou daňovou povinnost. V případě, že by odběratelem byla osoba k dani nepovinná, přiznání daně bude klasicky na dodavateli (§ 92a, zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Plátce, který poskytl plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, má povinnost vystavit běžný daňový doklad do 15 dní od uskutečnění zdanitelného plnění se všemi náležitostmi daňového dokladu. Na daňovém dokladu není vyčíslena výše DPH ani na něm není uvedena sazba daně, tudíž se neodvádí daň na výstupu. Na daňovém dokladu však musí být uvedena poznámka, že se jedná o plnění, kdy „daň odvede zákazník“ (Podnikatel.cz, 2022).

V zákoně o DPH jsou přesně specifikované operace, které podléhají režimu přenesené daňové povinnosti. Rozlišujeme trvalé použití přenesené daňové povinnosti a dočasné použití přenesené daňové povinnosti.

Trvalé

- Dodání zlata

Za zlato se pro účely reverse charge považuje investiční zlato v neopracované podobě, zejména slitku, cihly, prutu, valounu, zrna, granule, granálie, lístku, drátu, prášku, zlomků, smetků nebo odpadu. Dále zlato o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší. Přenesená daňová povinnost se neuplatňuje při dodávkách ČNB.

- Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k tomuto zákonu

Jedná se například o odpady z výroby drahých kovů, úlomky a odřezky z plastů, použité nebo nové hadry, šňůry, provazy, lana atd.

- Dodání nemovité věci
- Poskytnutí stavebních nebo montážních prací

Přenesená daňová povinnost se v tuzemsku nejčastěji uskutečňuje právě při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které odpovídají kódům 41 až 43 klasifikace produkce CZ-CPA. Ne všechny stavby a montáže spadají pod přenesenou daňovou povinnost.

Mezi výjimky patří:

- vrtné práce související s těžbou ropy a zemního plynu
- zkušební vrty během důlní činnosti
- instalace elektromotorů, generátorů a transformátorů v elektrárnách
- údržba a opravy průmyslových kotlů
- čištění komínů
- montáž volně stojícího nábytku
- beton připravený k lití
- instalace parních kotlů

(§ 92e, zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Dočasné

Dočasné použití se vztahuje na případy dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 k zákonu o DPH.

Konkrétně se jedná o následující:

- Převod povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona upravujícího podmínky obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.
- Dodání mobilních telefonů, kterými se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí zařízení vyrobená nebo upravená pro použití ve spojení se sítí, která má licenci, a provozovaná na stanovených frekvencích, bez ohledu na to, zda mají další využití.
- Dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele.
- Dodání plynu a elektřiny obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2.
- Dodání certifikátů plynu a elektřiny.

- Poskytnutí telekomunikačních služeb.
- Dodání herních konzolí, tabletů a laptopů.
- Dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy.
- Dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů, jiných než v příloze č. 5 a s výjimkou dodání, na která se vztahují zvláštní režimy podle § 90 nebo § 92.

(Příloha č. 6, zákona č. 235/2004 Sb., 2022)

Pokud poskytovatel plnění nepostupuje dle režimu přenesení daňové povinnosti a při uskutečnění zdanitelného plnění uplatní daň na výstupu a výši daně uvede na daňovém dokladu, nemá příjemce plnění nárok na odpočet daně uvedené na daňovém dokladu. Má nárok pouze na odpočet té daně, kterou sám přizná.

4.1.3 Ručení

Institut ručení byl do zákona o dani z přidané hodnoty zaveden v roce 2011 a v následujících letech byl podstatným způsobem doplněn a rozšířen. Ručení v oblasti DPH má pomoci správcům daně eliminovat a snižovat daňové úniky. Princip ručení stojí na dodavatelsko-odběratelských vztazích. Pokud dodavatel neodvede příslušnou daň z přidané hodnoty, tato povinnost přechází na odběratele. Ručení je realizováno teprve v případě, že dlužník neuhradí svůj dluh. V zákoně o DPH je ručení rozděleno podle subjektu ručitele na ručení oprávněného příjemce a na ručení příjemce zdanitelného plnění (§ 108, zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Ručení oprávněného příjemce

Oprávněný příjemce, kterému vznikne v souvislosti s přijetím zboží z jiného členského státu povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, ručí za daň z přidané hodnoty, která nebyla při dodání zboží třetí osobě zaplacená osobou, která toto zboží z jiného členského státu pořídila.

Oprávněný příjemce ručí za nezaplacenou daň pouze do výše daně vypočtené ze základu daně odpovídajícího obvyklé ceně včetně spotřební daně (§ 108a, zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Ručení příjemce zdanitelného plnění

Příjemcem zdanitelného plnění je plátce DPH, který od jiného plátce přijal zdanitelné plnění v tuzemsku nebo který za takové zdanitelné plnění zaplatil. V zákoně o DPH je uvedeno několik případů, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění.

- Pokud příjemce zdanitelného plnění věděl nebo měl vědět, že daň z přidané hodnoty nebude úmyslně zaplacená nebo že bude úmyslně krácena. Příjemce by měl mít také informace o ekonomické situaci dodavatele. Pokud nebude dodavatel schopen DPH zaplatit z důvodu špatné ekonomické situace, povinnost zaplatit daň přechází na odběratele.
- Pokud se cena za toto plnění odlišuje od ceny obvyklé.
- Pokud úhrada byla poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko anebo na účet, který není uveden správci daně v registraci k DPH.
- Pokud příjemce plnění v době jeho uskutečnění věděl, že jeho dodavatel je uveden v celostátním registru plátců DPH jako nespolehlivý plátce.
- Pokud se jedná o dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot, o kterém v okamžiku uskutečnění plnění není zveřejněno na stránkách celní správy České republiky, že je registrován jako distributor pohonných hmot.

(§ 109, zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

4.1.4 Elektronická evidence tržeb (EET)

Elektronická evidence tržeb byla zavedena v roce 2016 a je upravována zákonem 112/2016 Sb. Důvodem k zavedení EET bylo dlouhodobé krácení daní ze strany malých podnikatelů, především v oblasti pohostinství a služeb. EET Zajišťuje, aby ti, kteří neplatí daně, neměli výhodu oproti poctivým živnostníkům a podnikatelům, kteří své příjmy evidují a odvádí z nich daně. Systémy podobné EET existují již několik let v řadě dalších evropských zemí. Férové prostředí je takové, kde mají všichni stejné podmínky a ve kterém řádné plnění povinností neznamená konkurenční nevýhodu. A právě proto je evidence tržeb od počátku zamýšlena jako plošné opatření pro hotovostní tržby napříč

ekonomikou. Podle Českého statistického úřadu dosahovaly před spuštěním elektronické evidence tržeb nevykázané tržby 160 mld. ročně (Finančnispráva.cz, 2022).

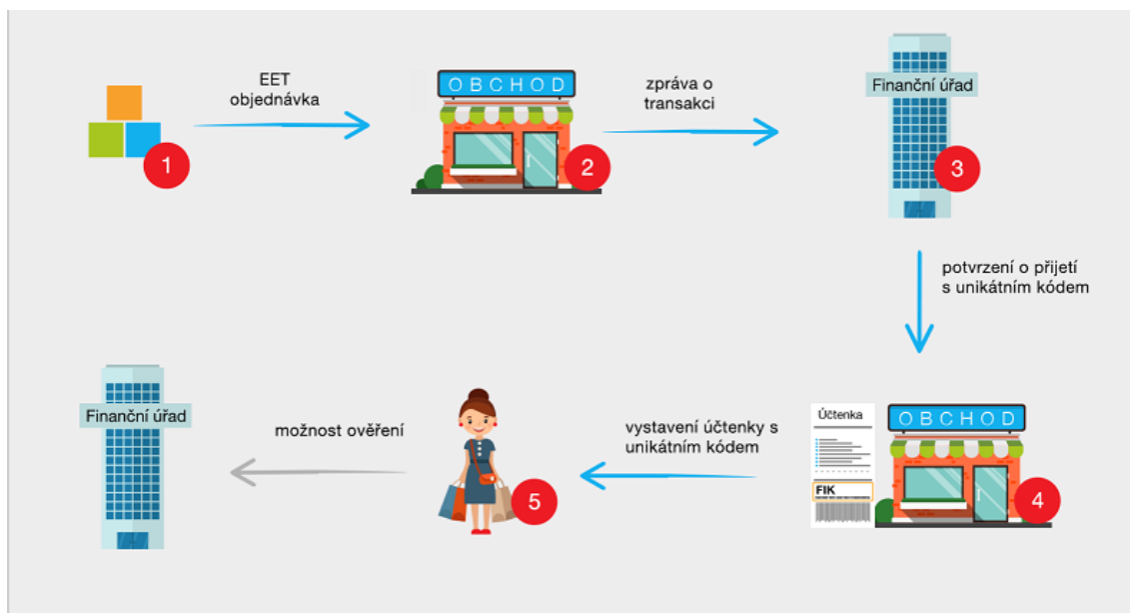
Elektronická evidence tržeb nebyla zavedena ze dne na den pro všechny daňové subjekty najednou. Zavedení bylo rozvrženo do 4 fází:

- 1. fáze – od 1. prosince 2016 – ubytování, stravování, pohostinství
- 2. fáze – od 1. března 2017 – maloobchody a maloobchody
- 3. a 4. fáze – od května 2020 – podnikatelé provozující vybraná řemesla a činnosti

Zavedení EET pro podnikatele ve 3. a 4. fázi bylo původně naplánováno na 1. června 2018. Začátkem roku 2018 se ale zavedení odložilo na rok 2020. Do 3. a 4. fáze spadají podnikatelé, provozující například kadeřnictví, elektrikáři, malíři, kartárky, pokrývači aj. (Etržby.cz, 2022).

Princip fungování Elektronické evidence tržeb je prostý. Principem je online připojení k systému pokladny, která pošle obchodní transakci finanční správě, ta po odsouhlasení zašle specifický kód a tento kód je následně vytisknut na účtence pro zákazníka. Princip fungování EET je vysvětlen na následujícím obrázku (Podpora.shoptet.cz, 2022).

Obrázek 9: Princip EET



Zdroj: Podpora.shoptet.cz, 2022

1. Obchodník obdrží objednávku spadající pod informační povinnost EET.
2. Informace o transakci je automaticky odeslána na server finanční správy.
3. Finanční správa jako odpověď na tuto informaci zašle obchodu potřebný kód.
4. Tento kód je vložen na daňový doklad, který obdrží zákazník.
5. Zákazník má možnost si platnost EET účtenky zkontrolovat na serveru finanční správy.

Zavedení 3. a 4. fáze nakonec neproběhlo z důvodu pandemie COVIDU-19. V květnu roku 2020 byl schválen odklad zavedení EET pro podnikatele spadající do 3. a 4. vlny na 1. 1. 2023. Zároveň bylo EET pozastaveno i pro živnostníky, kteří spadají do 1. a 2. fáze. EET mělo být opět spuštěno, ale dne 9. 3. 2022 vláda vyhověla návrhům Ministerstva financí a elektronickou evidenci zrušila s účinností od 1. 1. 2023, kdy měla být evidence opět zprovozněna. Tím pádem se stát připravil o jeden z fungujících nástrojů pro kontrolu příjmů živnostníků a dává větší prostor pro daňové úniky (Etržby.cz, 2022).

4.2 Nástroje finanční správy

Správce daně má své vlastní nástroje, které dopomáhají správnému výběru daní. Tyto nástroje většinou neslouží k prevenci proti daňovým únikům, ale ke zjištění, že se daňový únik vůbec stal, v jaké výši a kdo je za únik zodpovědný. Mezi nástroje finanční správy se řadí daňová kobra, TMÚK a vědomostní test.

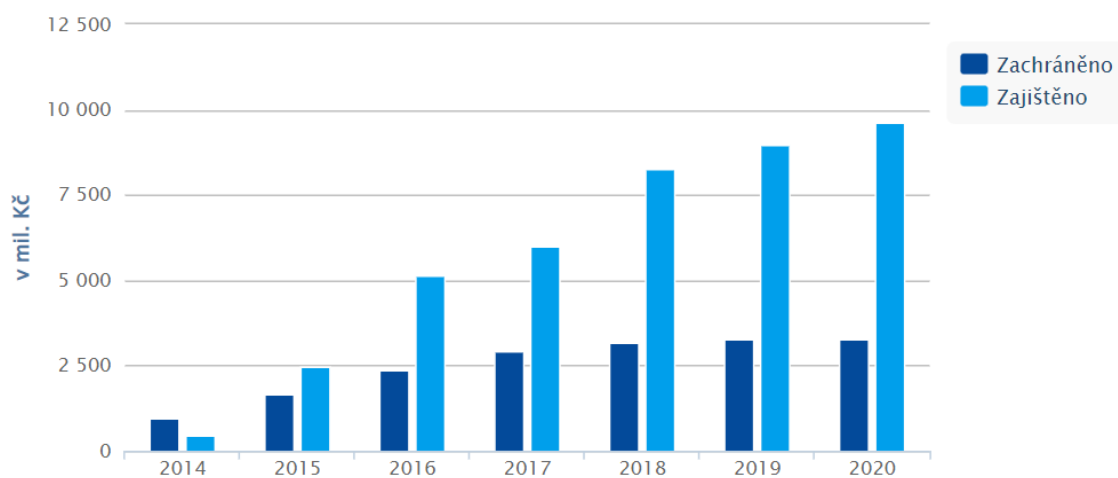
4.2.1 Daňová kobra

Daňová kobra je organizovaný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního celního ředitelství. Dohromady tyto instituce odhalují daňové úniky a společnými silami bojují proti daňové kriminalitě. Daňová kobra se zaměřuje především na daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Všichni členové daňové kobry si vzájemně vyměňují informace. Tato výměna informací umožňuje rychlé jednání při zjištění kráčení daně. Daňová kobra si klade především za cíl identifikovat daňové subjekty kráčící daně a jejich postih, potlačit daňové úniky, vrácení nezákonně získaných prostředků a zabezpečit tak řádný výběr daní do státního rozpočtu (Danovakobra.cz, 2022)

Daňová kobra vznikla 11. dubna 2014, kdy tehdejší ministr financí a ministr vnitra Andrej Babiš a Milan Chovanec uzavřeli dohodu o spolupráci, výměně informací a koordinaci Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního celního ředitelství. Následně byl 13. června 2014 podepsán prováděcí protokol mezi zástupci Policie České republiky, Finanční správy a Celní správy. Již po prvním měsíci existence Daňové kobry se podařilo odhalit daňový podvod ve výši 270 milionů korun. Od té doby se díky tomuto systému podařilo zachránit přes 13 miliard korun (Mfcr.cz, 2022).

„Díky Daňové kobře jsme od roku 2014 získali do státního rozpočtu tolik prostředků, za které bylo možné jednorázově přilepšit důchodcům o 5 400 Kč, postavit 43 kilometrů dálnic nebo třeba armádě pořídit 27 moderních vrtulníků. Je moc dobře, že náš stát o tyto peníze nepřišel a v rozpočtu tak zůstal dostatek prostředků na zvyšování životní úrovně občanů i na potřebné investice,“ uvedla bývalá ministryně financí Alena Schillerová.

Obrázek 10: Výsledky daňové kobry



Zdroj: Mfcr.cz, 2022

4.2.2 TMÚK

TMÚK (tuzemská multiúzemní kontrola) neboli systém jedné hlavy je nástroj finanční správy proti daňovým únikům. Systém jedné hlavy slouží především k boji proti

řetězovým podvodům. Základním kamenem principu jedné společné hlavy je metodická pomůcka GFŘ k problematice dožádání, respektive prostřednictvím výměny informací bez dožádání v rámci jednoho finančního úřadu z roku 2014. Od vydání byla metodická pomůcka již několikrát novelizována.

Předmětem TMÚKu je spolupráce finančního úřadu místně příslušného daňového subjektu zapojeného v řetězci s dožádanými dalšími finančními úřady, které spravují jiné daňové subjekty zapojené do daného řetězce. Daňovou kontrolou provede jeden finanční úřad u všech zapojených daňových subjektů, který bude mít díky systému jedné hlavy přehled o vazbách v řetězci a mohl lépe rozkrýt podvody na dani z přidané hodnoty. (Finanční správa, 2022)

Systém funguje také pro mezinárodní spolupráci v rámci Evropské unie.

Metodická pomůcka popisuje 3 situace, které mohou nastat v přeshraniční spolupráci v oblasti DPH:

- Daňový subjekt je místně příslušné aktivní územní pracoviště a další článek řetězce spadá do místní příslušnosti územního pracoviště realizujícího přeshraniční spolupráci.
- Daňový subjekt je místně příslušné domovské územní pracoviště, které realizuje přímou přeshraniční spolupráci, ale není aktivním územním pracovištěm.
- Daňový subjekt je místně příslušné domovské územní pracoviště, které stojí mimo přeshraniční spolupráci a zároveň není aktivním územním pracovištěm. Aktivní územní pracoviště se nachází v příhraničí a realizuje přímou přeshraniční výměnu.

Domovské území pracoviště představuje územní pracoviště domovského finančního úřadu, na kterém je uložen spis daňového subjektu a aktivní územní pracoviště provádí postupy nebo úkony u jednotlivých článků řetězce. Tento postup k šetření řetězových podvodů na DPH detekoval 3 varianty problematického řetězce.

Řetězec odhalený finančním úřadem

Při odhalení řetězce finančním úřadem je zkoumané zařazení rizikového řetězce do systému TMÚK. V případě kladného výsledku se navrhne aktivní finanční úřad a domovské pracoviště má povinnosti do 5 pracovních dnů sdělit informace o podezřelých

daňových subjektech. Pokud aktivní územní pracoviště převezme případ, aktivní finanční úřad předá veškeré dostupné informace a podklady k případu. Následně aktivní územní pracoviště rozešle do datových schránek domovských územních pracovišť podněty k TMÚKu o daňovém subjektu, které se rozhodl do systému zařadit.

Řetězec odhalený jinou státní institucí

Jako například finančním analytickým útvarům, celní správou ČR nebo policií ČR. Podnět se nejprve předá místně příslušnému finančnímu úřadu. Poté bude případ zařazen do systému TMÚK a dále bude finanční úřad postupovat podle předchozí varianty, kdy je řetězec odhalený finančním úřadem.

Řetězec odhalený na základě analýzy kontrolních hlášení

Zjištěné informace budou předány aktivnímu finančnímu úřadu, ten přidělí případ územnímu pracovišti. Aktivní územní pracoviště pověří správce daně a zajistí zapsání do aplikace, evidující případy TMÚK. Řešení případů probíhá podle výše uvedeného postupu jako v případě odhalení řetězce finančním úřadem (Metodická pomůcka GFŘ, 2015).

4.2.3 Vědomostní test

Vědomostní test se používá k určení míry účasti daňového subjektu na podvodu DPH. Princip testu spočívá ve zjištění a prokázání vědomosti podvodného jednání daňového subjektu. Cílem je zjistit a prokázat, zda daňový subjekt věděl, či mohl vědět o podvodném jednání, kterého byl součástí. Spoluúčastníkem na podvodu je i subjekt, který se aktivně nezapojil do podvodného jednání, ale věděl o těchto podvodných transakcích, a přesto podezřelou činnost nenahlásil (ASPI, 2022).

Vědomostní test hodnotí takzvané objektivní okolnosti. Objektivní okolnosti jsou tvořeny soubory dílčích činností. Jednotlivé okolnosti nejsou ve své podstatě nezákonné, ale pokud se souhrn těchto činností vzájemně propojí, vznikne ucelený řetězec navazujících a doplňujících důkazů, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o trestné činnosti (ASPI, 2022).

Při postupech vědomostního testu se vyskytuje několik situací, které se velmi často opakují. Jedná se například o obchod s rizikovou komoditou bez náležitých zkušeností

a praxe. Především se to týká dodávek energií, dodávání herních konzolí, poskytování telekomunikačních služeb, zprostředkování pracovních sil, obchodu s obilovinami, obchodu s elektronikou a dodávek drahých kovů. Další obvyklá situace nastává, když daňový subjekt nemá přehled o obchodovaném zboží v průběhu obchodní transakce. U podvodných operací se stává, že zboží na dokladech není zboží, se kterým se reálně obchoduje, má jinou jakost, jiné množství atd. Velmi často dochází k situaci, kdy daňový subjekt ani neví, že obchoduje s účastníkem daňového podvodu. Proto se doporučuje plátcům prověřovat dodavatele a odběratele, se kterými jsou uzavírány obchodní transakce. Za dostatečné prověření se považuje zjištění sídla subjektu, počet zaměstnanců, předmět činnosti, zveřejňování účetních závěrek, registrované provozovny, změny v osobě jednatele nebo společníka, vznik nebo registrace k DPH, zveřejněný účet pro účely DPH, případně insolvenční rejstřík (ASPI, 2022).

Objektivní okolnosti se musí posuzovat v celkovém souhrnu, aby vyšla podvodná činnost najevo. Fakt, že jeden daňový subjekt na začátku řetězce neodvedl DPH, není možné s jistotou vědět, ale pokud subjekt spolupracoval a obchodoval se subjekty, kteří během transakce vykazovali podezřelé znaky podvodné činnosti, mohl a měl daňový subjekt vědět, že se zapojuje do podvodného obchodního řetězce a že se to může nést patřičné následky (ASPI, 2022).

4.3 Mezinárodní nástroje

Při mezinárodní spolupráci správců daně jsou využívány také nástroje určené pro kontrolu mezinárodních obchodních transakcí. Mezi tyto nástroje patří VIES, Eurofisc a Souhrnné hlášení.

4.3.1 VIES

Elektronický systém VIES (VAT Information Exchange System) je určen k ověřování daňových identifikačních čísel hospodářských subjektů registrovaných v Evropské unii pro účely přeshraničních transakcí týkajících se zboží a služeb.

Tento systém výměny informací o DPH je vyhledávač, nikoli databáze, provozovaný Evropskou komisí. Při vyhledávání v tomto systému jsou údaje získávány z vnitrostátních databází DPH každé členské země.

Existují dva možné výsledky vyhledávání. Platná odpověď, informace o evropském DIČ existují, neplatná odpověď znamená, že data o společnosti neexistují.

Pokud výsledek vyhledávání zobrazí platnou odpověď, systém ukáže informace o DIČ společnosti. Pokud systém vyhodnotí neplatnou odpověď, znamená to, že DIČ přidělené pro účely DPH, které se vyhledávač snaží ověřit, není v příslušné vnitrostátní databázi zaregistrováno, a to z několika možných důvodů:

- DIČ neexistuje
- DIČ nebylo pro účely přeshraničního plnění uvnitř EU aktivováno
- registrace ještě nebyla dokončena

Hlavním cílem VIES systému je boj proti daňovým únikům při přeshraničních transakcích. VIES umožňuje také kontrolovat správné uplatnění DPH a zprostředkovává informace o dodaném zboží a službách. Tyto informace pomáhají správcům daně při daňových řízeních a porovnávat údaje v rámci všech transakcí v rámci Evropské unie.

Informace ze systému se dělí na tři typy informací podle úrovní:

- **úroveň L1** probíhá automaticky nebo na dožádání. Z této úrovně lze zjistit informace týkající se souhrnných hodnot dodání zboží a služeb do jiné členské země.
- **úroveň L2** zajišťuje větší míru informací na základě konkrétního dotazu správce daně.
- **úroveň L3.** V této úrovni probíhá výměna informací pouze elektronickou formou přes emailové schránky. U této úrovně jsou poskytovány informace s nejvyšší mírou podrobností.

(Europa.eu, 2022).

4.3.2 Eurofisc

Eurofisc je mnohostranný varovný systém členských států pro boj s podvody v oblasti DPH. Tento systém vyhodnocuje tendence úniků na DPH jak na tuzemské, tak i na mezinárodní úrovni. Eurofisc zajišťuje řešení úniků na DPH a za tímto účelem se podílí na přípravě legislativy a tvorbě metodik či analýz v dané oblasti. Zajišťuje

důvěryhodnost daňových přiznání k DPH a také se podílí na vývoji a praktickém uplatňování ostatních interních aplikací s dopady do správy DPH. Systém Eurofisc je hlavně určen k výměně informací mezi správci daně v zahraničí i tuzemsku a tím jim pomoci k efektivnímu boji proti daňovým únikům. Ke zlepšení výměny informací byla vyvinuta transakční síťová analýza. Cílem této analýzy je zlepšit schopnost výměny informací a odhalování podvodného jednání (Finanční správa, 2022).

4.3.3 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení zajišťuje v rámci států Evropské unie kontrolu o poskytnutém plnění na DPH, zda plnění proběhlo a daň byla odvedena. Plátcí DPH mají povinnost podat souhrnné hlášení pokud:

- Plátce dodal zboží či službu do jiného členského státu osobě, která je registrována k dani v místě dodání.
- Plátce daně přemístí zboží z tuzemska do jiného členského státu.
- Plátce dodal zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu.
- Plátce je povinen podat souhrnné hlášení, pokud jako prodávající přemístil zboží v režimu skladu z tuzemska do jiného členského státu.
- Plátce uskutečnil dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto vztahu.
- Plátce uskutečnil poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby

(§ 102 zákona č. 235/2004 Sb., 2022).

Souhrnné hlášení lze podat pouze elektronickou formou. Termíny podání jsou stejné jako u kontrolního hlášení, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Daňový subjekt má povinnost podat souhrnné hlášení pouze za období, kdy splnil podmínky

pro podání souhrnného hlášení. Pokud plátce podává daňové přiznání kvartálně, pro souhrnné hlášení platí stejná lhůta (Finanční správa, 2022).

5 Účinnost vybraných nástrojů ovlivňujících daňové úniky v oblasti DPH

5.1 Kontrolní hlášení a EET a jeho vliv na výběr DPH pohledem Finanční správy ČR

DPH je z hlediska státního rozpočtu považováno za stabilní a důležitý příjem státu. V roce 2016 byly zavedeny nové legislativní nástroje, které měly za úkol zabránit daňovým únikům. Jedná se o kontrolní hlášení a elektronickou evidenci tržeb. Následující kapitola se věnuje analýze příjmů do státního rozpočtu z daně z přidané hodnoty. Počáteční hodnoty za rok 2015, kdy tyto dva nástroje neexistovali a následně roky 2016–2021.

Tabulka 1: Vývoj inkasa DPH v letech 2015–2021 (v mld. Kč)

Rok	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Příjem	236,6	245,7	266	279	291,3	287,9	298,5
Rozdíl	-	3,8 %	8,3 %	4,9 %	4,4 %	-1,2 %	3,7 %

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2022, vlastní zpracování

V roce 2016 mělo pozitivní vliv na inkaso DPH hlavně kontrolní hlášení. Na základě dostupných údajů můžeme konstatovat, že rozpočtový dopad kontrolního hlášení překročil očekávání pro rok 2016, kdy očekávaný přínos kontrolního hlášení byl odhadován na 9 mld. Kč. Ve skutečnosti se podle analýz Ministerstva finanční přínos pohybuje okolo 10–12 mld. Kč.

Rok 2017 byl z hlediska inkasa DPH velmi úspěšný. Meziroční nárůst překonal 8 %. Celkový pozitivní dopad EET na inkaso DPH za rok 2017 na úrovni veřejných rozpočtů je odhadován na 5,2 mld. Kč. Celoroční plán zvýšení inkasa na úrovni veřejných rozpočtů v důsledku EET byl v dokumentaci ke státnímu rozpočtu pro rok predikován na 4,3 mld. Kč. Na základě předběžných odhadů se ukazuje, že EET bylo mnohem efektivnější, než se původně předpokládalo.

V letech 2018 a 2019 inkaso DPH opět meziročně vzrostlo o zhruba 5 %. V roce 2018 nebyl plán inkasa DPH naplněn. V průběhu roku 2018 mělo dojít k účinnosti třetí a čtvrté vlny EET, kdy se do tohoto systému měli zapojit zástupci svobodných povolání, zemědělci, podnikatelé v dopravě, výrobci, poskytovatelé služeb a další. Účinnost třetí i čtvrté vlny byla odložena, což mělo negativní dopad na celoroční inkaso DPH v roce 2018. V roce 2019 bylo opět odloženo zavedení třetí a čtvrté vlny EET a růst inkasa nebyl proti plánu tak vysoký. Dalším negativním vlivem bylo jednorázové vyplacení vyšší částky nadměrného odpočtu DPH v únoru 2019 s dopadem na státní rozpočet ve výši 1,2 mld. Kč.

Rok 2020 byl z hlediska inkasa DPH neúspěšný. Meziroční pokles byl téměř 4 %. Samozřejmě byl hlavním důvodem poklesu inkasa nečekaný výpadek příjmu DPH z obchodů a služeb, jejichž činnost byla kvůli pandemii pozastavena. Opětovné nezavedení třetí a čtvrté vlny EET a následné pozastavení elektronické evidence tržeb způsobilo vysoký pokles inkasa DPH.

V roce 2021 se inkaso DPH zvýšilo v porovnání s rokem 2020 i 2019. Růst byl ale mnohem nižší, než se původně očekávalo. Za nižším růstem inkasa stojí opět dočasné uzavření provozoven v důsledku pandemie a také stálým pozastavením EET (Ministerstvo financí, 2022).

Následující tabulka vychází z dat Finanční správy. Jedná se o údaje za roky 2015–2018. Data udávají, v jaké výši byla v konkrétním roce daňová povinnost a jaké bylo reálné inkaso.

Tabulka 2: DPH v letech 2015–2018 (v mil. Kč)

Rok	2015	2016	2017	2018
Daňová povinnost	339 657	324 104	377 633	407 407
Inkaso	331 604	349 460	381 435	413 013

Zdroj: Finanční správa, 2022, vlastní zpracování

V roce 2016 se zvýšilo inkaso DPH o 17 856 mil. Kč, tj. o 5,4 %. Rok 2017 byl pro Finanční správu dalším mimořádně úspěšným rokem při výběru daně z přidané hodnoty. V meziročním srovnání inkasa u daně z přidané hodnoty o 31 975 mil. Kč, což oproti roku 2016 znamenalo nárůst o 9,1 %. Rok 2018 byl opět velmi úspěšný z hlediska inkasa DPH. Oproti roku 2017 vzrostlo inkaso DPH o 31 578 Kč.

Efektivnost zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb demonstruje následující tabulka, ve které je znázorněn vývoj nedoplatku na DPH v období od roku 2015, roku před zavedením nástrojů proti daňovým únikům, až do roku 2020.

Tabulka 3: Vývoj nedoplatku na DPH v letech 2015–2020 (v mil. Kč)

Druh příjmu	2015	2016	2017	2018	2019	2020
DPH	75 566	37 318	33 202	27 499	22 094	27 178

Zdroj: Finanční správa, 2022, vlastní zpracování

Rozdíl mezi lety 2015 a 2016 je evidentní na první pohled. Nedoplatek na DPH se rapidně snížil. Postupně od roku 2016 klesal až do roku 2020, kdy nepatrně vzrostl. Tento růst by mohl být zapříčiněn právě pozastavením elektronické evidence tržeb (Finanční správa, 2022).

5.2 Vybrané nástroje omezující daňové úniky pohledem konkrétního správce daně – strukturovaný rozhovor

Nástroje určené k boji proti daňovým únikům se mohou zdát při zavedení jako nezávadné a velmi efektivní. Postupem času si ale daňové subjekty dokáží najít cestu, jak tyto nástroje obcházet. Zároveň se správci daně stávají obeznámenější s novými nástroji a při častém setkávání s obcházením daňové povinnosti jsou správci daně schopni toto jednání odhalit, a dokonce mu předejít.

Pro ověření této teorie autorka požádala správce daně o anonymní rozhovor. Otázky byly směřovány z větší části na dva nástroje, a to na kontrolní hlášení a elektronickou evidenci tržeb.

5.3 Formulace rozhovoru se správcem daně

Rozhovor proběhl se správcem daně z územního pracoviště Hořovice. V rozhovoru byl správce daně tázán na jedenáct otázek, které se týkají nástrojů omezujících daňové úniky v oblasti DPH. Všech jedenáct otázek je otevřených a správce daně na ně odpovídal podle vlastních zkušeností a názorů.

5.4 Rozhovor „Vybrané nástroje omezující úniky na DPH“

1. Od roku 2016 funguje jako nástroj v boji proti únikům na DPH tzv. kontrolní hlášení (dále jen „KH“). Můžete říci, že Vám tento nástroj pomohl odhalit podvodné jednání plátců DPH? Pokud ano, jakým způsobem?

Zavedení KH samozřejmě usnadnilo správci daně lépe rozkrýt podvodné jednání. Data získaná prostřednictvím KH umožňují párovat jednotlivá plnění mezi dodavatelem a odběratelem tak, aby v řetězci plátců nebyla čerpána neoprávněně daňová výhoda. Správce daně v okamžiku podání KH má přehled o celkové výši plnění, o tom, zda odběratel uplatňuje nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období, ve kterém dodavatel předmětné plnění přiznal ve svém daňovém tvrzení a řádně odvedl DPH na výstupu. V současné praxi se již nemůže stát situace, že by si odběratel čerpal nárok na odpočet daně, aniž by daň byla dodavatelem řádně odvedena.

2. V jakém časovém horizontu správce daně z údajů uvedených v kontrolním hlášení zjistí nesrovnalosti?

Správce daně tyto nesrovnalosti zjistí ještě před samotným vrácením nárokovaného odpočtu DPH. Daňový subjekt podá daňové tvrzení spolu s KH a je-li tvrzení podáno daňovým subjektem včas a je-li takový odpočet nárokován, běží správci daně lhůta 30 dní od zákonné povinnosti podat daňové tvrzení, zpravidla od 25. dne následujícího měsíce či čtvrtletí na vrácení nadměrného odpočtu. V této lhůtě se vzájemně automaticky propárují údaje uvedené dodavatelem a odběratelem podle párujícího znaku, kterým je číslo daňového dokladu, DUZP a částka v ZD.

V době, ve které neexistoval tento kontrolní nástroj, nebylo vůbec možné výše uvedené nesrovnalosti zjistit a adekvátně v krátkém čase na ně reagovat.

3. Jakým způsobem řešíte zjištěné nesrovnalosti v kontrolním hlášení a od jaké částky?

Není stanovena přesná částka, od které se rozdíly řeší. Nejčastěji se řeší situace, kdy si odběratel nárokuje odpočet daně z daňového dokladu, ze kterého však dodavatel daň nepřiznal, neboli se automaticky nespáruje stejné plnění mezi těmito obchodními partnery. V případě, že existuje více nespárovaných zdanitelných plnění mezi stejnými obchodními partnery, správce daně řeší veškerá předmětná plnění za zdaňovací období najednou. Nejprve osloví neformálním způsobem odběratele, telefonicky či e-mailovou korespondencí, a vyzve daňový subjekt k předložení daňových dokladů včetně veškerých důkazních prostředků (smlouvy, objednávky apod.), aby doložil předmětné plnění. Poté správce daně vyhodnotí informace na základě předložení dokladů a v případě, že nezjistí žádné pochybnosti, postoupí věc místně příslušnému správci daně dodavatele. Průběh a vyhodnocení správce daně uvede do úředního záznamu a založí do spisového materiálu šetřeného daňového subjektu do veřejné části. Totéž proběhne i u dodavatele. V případě, že odběratel pochybil a chybu opraví podáním následného KH, správce daně již dodavatele nekontaktuje. Řekla bych, že v 90 % se tímto způsobem nejasnosti vyřeší. Nejčastější chyby bývají zejména uvedení chybného čísla dokladu nebo data uskutečněného zdanitelného plnění. Též dochází k situaci, kdy odběratel nárokuje odpočet z dokladu od dodavatele, který ještě KH nepodal či zapomněl předmětné plnění přiznat.

4. Dokážete díky kontrolnímu hlášení odhalit podvody většího rozsahu, jako jsou například řetězové podvody?

Samozřejmě daňové subjekty jsou vůči správci daně vždy o krok dopředu a vymýšlejí další a propracovanější daňové výhody, a dokonce jejich předmětem činnosti je pouze získání těchto výhod bez existence jakéhokoliv skutečného plnění, pouze za účelem čerpání částky DPH. Většinou se jedná o jednu či dvě fyzické osoby, které nefigurují u žádné z takových firem, a přesto je zcela ovládají prostřednictvím nastrčených fyzických osob tzv. bílých koní. Zpravidla tyto osoby ovládají několik na sebe navazujících obchodních korporací, z nichž každá představuje jeden článek propojeného řetězce. Čím více článků řetězec má, tím těžší je prostřednictvím nástroje KH tento řetězec odhalit. Daňová tvrzení podávaná jednotlivými články řetězce zpravidla mají

společné znaky. Například daňový subjekt je podezřelý, když podá daňové tvrzení, ve kterém uvede vysoká přijatá zdanitelná plnění a o něco vyšší uskutečněná zdanitelná plnění s velmi nízkou daňovou povinností, která nebyla uhrazena. Ekonomickou činnost uvedenou na přiznání je většinou obchodní činnost, či zprostředkování. Poté jeden z článků řetězce inkasuje DPH vysokým nadměrným odpočtem.

5. Máte osobně nějakou zkušenost s neefektivností kontrolního hlášení? Jakým způsobem se daňovým subjektům daří kontrolní hlášení obcházet?

Samozřejmě délkou fungování KH český podnikatel hledá způsoby, jak hlášení obejít. V současnosti se nám stává, že daňový subjekt místo toho, aby přiznal jedno či dvě plnění do oddílu zdanitelných plnění nad 10 000 Kč, přizná veškerá plnění do oddílu plnění do 10 000 Kč, kde není povinen uvádět příjemce či poskytovatele plnění. Jedná se o oddíl KH A4 – Uskutečněná zdanitelná plnění a KH B3 – Přijatá zdanitelná plnění do hodnoty 10 000 Kč. Takže se může stát, že např. má daňový subjekt 50 daňových dokladů – faktur či zjednodušených daňových dokladů od jednoho odběratele, či dodavatele za jedno zdaňovací období, aniž by správce daně zjistil jejich původ. I takto podezřelá podaná KH se vyhodnocují, avšak ne vždy následně po jejich podání. Svým způsobem takto podaná KH bývají důvodem pro zahájení daňové kontroly.

6. Můžete sdělit, s jakými nejčastějšími podvody v oblasti DPH jste se v poslední době setkala?

V současné době jsou zjišťovány podvody odpovídající situaci, kdy obchodní korporace, které nevystupují oficiálně jako pracovní agentury, (zpravidla společnosti s ručením omezeným) poskytují pracovní síly výrobním podnikům, či jiným korporacím, přičemž se tento poskytovatel pracovní síly snaží účelově vyhnout placení daně z přidané hodnoty. Jedním ze způsobů je, že tento poskytovatel pracovní síly ve svém přiznání k DPH a KH vykazuje fiktivní přijatá zdanitelná plnění, a tím si neoprávněně snižuje svoji daňovou povinnost. Většinou dochází k řetězení těchto dodavatelů a nikdo z nich vlastně neví, kdo tyto pracovníky zaměstnával. Převážně se jedná o pracovníky národnosti bulharské, ukrajinské, rumunské. Tito pracovníci nemají pracovní povolení ani povolení k pobytu na našem území a jsou vlastně nedohledatelní. Většinou jsou deklarované práce u konečného odběratele vykonány, ale jednatele nevědí, kdo tyto pracovníky

ve skutečnosti zaměstnal a plnil za ně zákonné odvody na zdravotním či sociálním pojištění. Z tohoto důvodu bylo Generálním finanční ředitelstvím dne 14.7.2017 zveřejněno **Upozornění na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty – poskytování pracovní síly, č. j. 75066/17/7100-20118-012884**, které upozorňuje, že přijímání služeb (pracovní síly) od plátců, kteří uskutečňují ekonomickou činnost evidentně nestandardním způsobem, může reálně vést k účastni na podvodu v oblasti DPH. V tomto upozornění jsou konkrétně vyjmenovány nestandardní situace, které musí každého plátce vést k vyšší opatrnosti či obezřetnosti a v případě, že plátce shledá při obchodování se svým bezprostředním obchodním partnerem v tuzemsku naplnění jedné či několika těchto situací, měl by tento plátce vědět, že daň, kterou uhradí dodavateli, nebude tímto dodavatelem účelově uhrazena. Proto by měl příjemce takového plnění využít možnosti uvedené v § 109a zákona o DPH (Zvláštní způsob zajištění daně) a uhradit za poskytovatel z předmětného plnění daň přímo finančnímu úřadu.

7. Někteří plátcí DPH byli proti zavedení Kontrolního hlášení a vyhlásili po zavedení v roce 2016 bojkot a úmyslně nepodávali kontrolní hlášení. Za takové jednání byly zavedeny velké pokuty. Setkala jste se s takovýmto jednáním od plátců DPH a jakým způsobem se taková situace řešila?

Jelikož pracuji na malém územním pracovišti a jsem z kontrolního oddělení, tak jsem se s něčím takovým nesetkala. Z této pozice se setkávám s plátcí, kteří nerespektují žádná pravidla, přestože podnikají, nepodávají žádná KH ani daňová tvrzení nebo je podávají sporadicky, a to se týkalo samozřejmě i elektronické evidence tržeb. Většinou se jedná o stále se opakující jednotlivce.

8. Má správce daně nějaké další nástroje, kromě uložení pokuty za nepodání daňových tvrzení či nevedení EET?

Jedním z dalších nástrojů, které správce daně u DPH používá je vydání rozhodnutí o tom, že se daňový subjekt stane nespolehlivým plátcem DPH a v případě, že stále neplní své zákonem stanovené povinnosti, správce daně rozhodne z moci úřední o zrušení plátcovství DPH. Ovšem k tomuto zrušení dochází až poté, co na takový daňový subjekt žádný odběratel nevykáže v KH žádné plnění. Myslím si, že v některých případech

by bylo nejefektivnější, takovému daňovému subjektu zrušit či pozastavit živnostenská oprávnění.

9. EET bylo zavedeno ve stejném roce jako kontrolní hlášení. Bylo podle Vás EET efektivním nástrojem v boji proti daňovým únikům? Souhlasíte s jeho definitivním ukončením?

Každý správce daně napříč republikou by Vám řekl, že nesouhlasí s ukončením EET. Vždyť naše země byla jedna z posledních, ve které začal tento systém fungovat. Myslím si, že zrušení EET bylo velkou chybou, neboť se stalo politickým nástrojem k získání voličů, bez přemýšlení o ekonomických dopadech a narovnání podnikatelského prostředí. Zavedení EET mělo zcela nezpochybnitelný pozitivní dopad na efektivitu výběru daní. Položme si otázku, proč ve většině zemí může EET fungovat a u nás bylo definitivně zrušeno? Myslím si, že systém evidování tržeb nebyl přínosem jenom pro stát, ale uvítali ho i ti podnikatelé, kteří vykonávali činnost prostřednictvím svých zaměstnanců, např. v pohostinství či obchodech soužilo ke kontrole denních tržeb, kdy se do systému EET mohl daňový subjekt kdykoliv a kdekoliv ihned podívat, na výši tržeb a mít tzv. „vše pod kontrolou“.

10. Když je řeč o mezinárodní spolupráci v boji proti únikům na DPH, jaké nástroje osobně využíváte pro zjišťování informací z jiných členských států?

V případě obchodování v rámci EU existuje nástroj Souhrnné hlášení, prostřednictvím kterého tuzemský daňový subjekt deklaruje předmětná plnění do jiných států EU a stejně tak tento systém funguje i naopak. V době podání daňového přiznání správce daně disponuje s informacemi, že v rámci EU bylo našemu daňovému subjektu dodáno zboží či poskytnuty nějaké služby. Stejně jako u KH dochází ke kontrolním mechanismům, kdy se porovnává celková částka z předmětných plnění za jednotlivé státy, např. z Německa daňový subjekt přijal zboží v celkové hodnotě 100 000 Kč, z Rakouska v hodnotě 50 000 Kč atd. Tyto částky, které vykázali v souhrnném hlášení plátcí z Německa a Rakouska je povinen tuzemský plátce vykázat jednou celkovou částkou podle toho, zda jde o zboží či službu v základní či snížené sazbě daně na příslušné řádce daňového přiznání k DPH.

V případě, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda zboží bylo do členského státu Evropské unie skutečně dodáno, ověří tuto skutečnost prostřednictvím dotazu L3. Jedná se o elektronické vyplnění formuláře, do něhož správce daně vyplňuje základní identifikační údaje odběratele, popis předmětného plnění, popis pochybností českého správce daně a jaké informace potřebuje z JČS zjistit. K takto vyplněnému dotazu se přikládají veškeré daňové doklady, smlouvy a jiné dokumenty, které se týkají předmětné transakce. Generální finanční ředitelství následně přeloží tento dotaz, zpravidla do anglického jazyka, a odešle do příslušné členské země EU. Výměna informací mezi členskými státy funguje celkem bez problému. Samozřejmě tento systém funguje i naopak, kdy tuzemský správce daně dostane informaci z JČS a je povinen provést u daňového subjektu místní šetření či jiným způsobem zjistit požadované informace.

11. Myslíte si, že se boj proti daňovým únikům může ze strany státu nebo finanční správy zefektivnit zavedením například dalších nástrojů zabraňujících páchat podvodnou činnost?

Určitě, jak jsem již říkala, EET bylo jedním z nástrojů, který sloužil ke kontrole zejména obchodníků a restaurací. Proto bych EET znovu zavedla. Dalším nástrojem je například zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, který přenesou daňovou povinnost na odběratele. Odběratel odvede za dodavatele daň na výstupu a současně si uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, a tím se mu jeho daňová povinnost vyrovná. Z toho vyplývá, že až poslední článek obchodní transakce odvede daň z celého plnění. Finanční úřad postupně zavádí trvalé či dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti u různých komodit. Výběr komodit, u kterých bude v rámci jejich obchodování dočasně tento režim používán, stanovuje vláda svým nařízením a používá se po dobu nepřesahující 9 měsíců, jde o tzv. mechanismus rychlé reakce. V roce 2021 se jednalo např. o dodání mobilních telefonů, integrovaných obvodů, poskytování telekomunikačních služeb atd. Výčet těchto komodit je přílohou č. 6 zákona o DPH. Zavedení trvalého či dočasného režimu přenesení daňové povinnosti je jeden ze způsobů, kterým může stát bojovat proti daňovým únikům. Jaký nástroj mě osobně v boji proti daňovým únikům chybí? Myslím, že by měl mít správce daně pravomoc v případě dlouhotrvajícího neplnění povinností např. nepodávání

přiznání, nekomunikace se správcem daně apod. zrušit daňovému subjektu povolení k podnikatelské činnosti či podat návrh na výmaz obchodní korporace.

5.5 Vyhodnocení rozhovoru

Odpovědi správce daně byly velmi detailní a přínosné. Z odpovědí je patrné, že zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb bylo pro správce daně přínosem. Zároveň velmi kritizuje zrušení povinnosti vést elektronickou evidenci tržeb. V oblasti kontrolního hlášení správce daně nastínil několik existujících problémů, kterým čelí při boji proti daňovým únikům.

Ohledně mezinárodních nástrojů se správce daně zmiňuje především o souhrnném hlášení a o systému VIES. Z hlediska mezinárodní spolupráce komunikuje správce daně převážně prostřednictvím dotazu L3, což znamená, že komunikuje výhradně elektronickou formou, prostřednictvím e-mailové schránky.

Správce daně také poskytl některé své myšlenky pro možnost nových a efektivnějších nástrojů při boji proti daňovým únikům.

6 Návrhy opatření na omezení podvodů v oblasti DPH

Po seznámení s problematikou daňových úniků v oblasti DPH a se současnými nástroji, které mají těmto únikům bránit, dospěla autorka k několika návrhům a změnám, které by měly podle jejího názoru zefektivnit výběr daní a ve větší míře omezit daňové úniky v oblasti DPH. K návrhům jí také dovedly odpovědi správce daně, který sám při rozhovoru navrhoval zlepšení současných nástrojů k omezení podvodů v oblasti DPH.

6.1 Rozšíření reverse charge

Režim přenesené daňové povinnosti se již osvědčil jako jeden z účinných nástrojů v boji proti daňovým únikům. Bohužel v současné době se režim přenesení daňové povinnosti používá pouze u některých vybraných komodit a služeb. Jak bylo zmíněno v kapitole 4., režim přenesené daňové povinnosti v roce 2019 bylo České republice povoleno uplatňovat režim přenesené daňové povinnosti, ale pouze od určité částky.

Rozšíření přenesené daňové povinnosti by pomohlo zamezit podvodům v oblasti DPH především u řetězových podvodů. Celý princip přenesené daňové povinnosti spočívá v tom, že plnění nenáleží dodavateli, ale příjemci (pořizovateli) zdanitelného plnění. Vzhledem k faktu, že pořizovatel má v tomto případě nárok na odpočet daně, nárokuje si daň a provede odpočet v jednom daňovém přiznání. Díky tomu nedojde k odvodu nebo vrácení této daně. Právě v případech řetězových podvodů by tento způsob danění prakticky vymazal roli missing tradera, protože daň, kterou chybějící obchodník neodvádí, by se k němu vůbec nedostala. Povinnost odvést daň by zůstala na konečném příjemci zboží (služby).

Existence řetězových podvodů je hlavní důvod, proč autorka navrhuje rozšíření reverse charge. Ovšem rozšířit režim přenesené daňové povinnosti není tak snadné. Vzhledem k faktu, že je Česká republika členem Evropské unie a tím pádem musí dodržovat určitá nařízení v oblasti DPH. Česká republika žádala Evropskou Radu o výjimku v režimu přenesené daňové povinnosti již v minulosti. Evropská Rada České republice vyhověla v roce 2020 a povolila plošný reverse charge. Uplatňován měl být ale pouze po dobu dvou let, a to do 30. června 2022, jak vyplývá ze Směrnice rady EU. Česká republika

ale plošný reverse charge zavést nestihla, i přes to, že o něj velmi usilovala. Autorka by doporučovala nejprve připravit tuzemský systém na zavedení plošného reverse charge a usilovat o výjimku znovu. Autorka pevně věří, že pokud by byl systém zaveden, třeba i na krátkou dobu několika let, a ukázal by se jako efektivní, byla by možnost získat výjimku na dlouhodobý horizont.

6.2 Zdokonalení kontrolního hlášení

Zavedení kontrolního hlášení mělo velmi pozitivní dopad na boj proti daňovým únikům. Vychází to z dat finanční správy a také toto tvrzení potvrdil i správce daně v rozhovoru. Ovšem jak již bylo zmíněno, čím déle v tuzemsku tento nástroj funguje, tím spíše si daňové subjekty dokáží najít cestu, jak kontrolní hlášení obejít. Při zkoumání fungování kontrolního hlášení bylo zmíněno, že při plnění do 10 000 Kč nemusí daňový subjekt uvádět žádné informace o transakci. V praxi se stává, že daňový subjekt má sjednanou obchodní transakci za podstatně vyšší částku, ale tuto částku si obchodní partneři rozdělí tak, aby na jednom daňovém dokladu byla maximálně částka právě zmíněných 10 000 Kč. Mezi těmito obchodními partnery tak existuje několik daňových dokladů za stejné období, stejnou práci, ale jsou rozděleny tak, aby na kontrolním hlášení nebyly uvedeny podrobné informace o této obchodní transakci.

Autorka by navrhovala aktualizaci systému kontrolního hlášení, kde by musel být minimálně odběratel či dodavatel vždy uveden, a tím by bylo možné sledovat kumulující se částku u dvou daňových subjektů za jedno stejné období. Pokud by nebyl doložen důkaz o tom, že každý daňový doklad byl opravdu vystaven oprávněně například na jiný druh zboží nebo službu, pak by se všechny částky sečetly a daňový subjekt by byl nucen podat dodatečné kontrolní hlášení, kde by byly tyto částky sečteny a s největší pravděpodobností by byla jiná povinnost k dani z přidané hodnoty.

Správce daně v rozhovoru potvrdil, že k těmto situacím dochází velmi často a že správce daně už dokáže sám odhadnout podezřelou činnost právě z podoby podaného kontrolního hlášení. Jednalo by se ale o velké usnadnění práce pro všechny správce daně, pokud by existovala v kontrolním hlášení taková kontrola, jakou autorka navrhuje.

6.3 Elektronická evidence tržeb

Autorka by v této části ráda poukázala na aktuální dění v oblasti nástrojů na omezení podvodů v oblasti DPH. Jedná se o zrušení elektronické evidence tržeb. V předchozích kapitolách autorka zmiňovala, že EET bylo z důvodu pandemie COVID-19 zrušeno. Dne 9. 3. 2022 však vláda odhlasovala definitivní ukončení EET, a to splatností od 1. 1. 2023, kdy mělo být EET opět spuštěno. Autorka se domnívá, že zrušení tohoto nástroje pro omezení daňových úniků bude mít na výběr daní velký dopad. EET mělo už od roku jeho zavedení velký úspěch při výběru daní. Dokonce vyšší, než se vůbec očekávalo. Samozřejmě sloužila elektronická evidence tržeb i jako nástroj pro kontrolu úniků v oblasti DPH, ale především je to nástroj pro podporu výběru daně z příjmu. V oblasti pohostinství, služeb a maloobchodů to byl prakticky jediný nástroj, který daňové subjekty opravu donutil evidovat poctivě své tržby. Bez vystavení účtenky s číselným označením se daňový subjekt dopouštěl trestné činnosti a kontroly evidence tržeb byly velmi časté a důsledné. Častých přestupků se dopouštěli převážně osoby provozující menší pohostinství a také cizinci provozující maloobchody.

Autorka považuje zrušení EET pouze za politický tah a naprosto s ním nesouhlasí. V rámci Evropské unie jsme jedna z mála posledních zemí, která nemá kontrolu nad příjmy daňových subjektů. V tomto tvrzení byla také autorka ujištěna správcem daně, který se k problematice zrušení EET vyjádřil v jedné z otázek v rozhovoru.

6.4 Pravomoci správce daně

Při rozhovoru se správcem daně byla zjištěna také jedna důležitá věc. Pokud plátce daně není ochotný spolupracovat a plnit své povinnosti vůči státním institucím, jsou mu udělovány pokuty a penále z prodlení platby. Takové finanční postižení může být velmi vysoké, ale některé daňové subjekty zkrátka nekomunikují a nic je nedonutí plnit své povinnosti.

Po rozhovoru se správcem daně by autorka navrhovala možnost udělit správci daně v některých případech vyšší pravomoci. Například možnost pozastavení činnosti daňového subjektu či mít možnost podat návrh k výmazu obchodní korporace z obchodního rejstříku.

6.5 Omezení nevědomosti daňových subjektů

Autorka se domnívá, že ne vždy si je daňový subjekt vědom faktu, že se dopustil, nebo byl součástí daňového podvodu. Opět se to týká především řetězových podvodů, kde do řetězce může být zapojen i subjekt, který neměl v úmyslu unikat své daňové povinnosti. Daňovému subjektu se také může stát, že si dostatečně neprověří svého obchodního partnera. Může se jednat o nespolehlivého plátce a daňový subjekt, který s tímto nespolehlivým plátcem obchodoval, na to doplatí.

Z těchto důvodů autorka navrhuje existenci nějakého druhu vzdělání pro každého podnikatele, který se registruje jako plátce DPH. Takové vzdělání by mohlo proběhnout například formou zhlédnutí informativního videa pro poučení nového plátce daně o možných situacích, které by ho mohli přivést do problémů. Autorka si je vědoma toho, že není možné plátce donutit se v této oblasti vzdělávat, ale pokud by při registraci k DPH existovala možnost být informován, je autorka přesvědčena, že by někteří nově registrovaní plátcí takovou možnost uvítali a možná by jim jednou mohla pomoci při výběru obchodních partnerů. Správce daně by mohl také vytvořit informativní prezentaci, která by nově registrovaných plátcům byla zaslána na jejich uvedenou emailovou adresu. Email by si plátce mohl i uložit a vrátit se k těmto informacím později nebo vždy nahlédnout, pokud by si nebyl jistý svými postupy. Při výrobě vzdělávacích materiálů by bylo potřeba vynaložit finanční náklady, ale autorka se domnívá, že by tyto náklady nemuseli být tak velké vzhledem ke skutečnosti, že by stačilo vytvořit jedno video a jeden informativní email, který by byl automaticky rozesílán nově registrovaným plátcům a video by se automaticky zobrazovalo po registraci elektronickou formou.

Závěr

Daň z přidané hodnoty patří mezi důležité příjmy státního rozpočtu. Stát přichází kvůli daňovým únikům o miliardy korun ročně. V posledních letech se zavádějí a stále zdokonalují nástroje, které mají za úkol těmto únikům bránit.

Cílem této diplomové práce bylo analyzovat současná opatření, která omezují podvody v oblasti daně z přidané hodnoty, a navrhnout opatření, která by měla zamezit těmto daňovým únikům.

Pro dosažení tohoto cíle byla nejprve provedena literární rešerše v oblasti daně z přidané hodnoty. Literární rešerše obsahovala především vymezení základních pojmů, jako je identifikovaná osoba, jaké jsou povinnosti plátce daně, vymezení pojmů daňové podvody a daňové úniky, charakteristika karuselových podvodů a jeho článků, roli správce daně a také harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii.

Druhá část této diplomové práce se věnovala nástrojům, které slouží k omezení daňových úniků. Tyto nástroje byly rozděleny na legislativní, nástroje finanční správy, ale také na nástroje omezující daňové úniky v mezinárodním měřítku. Následně byla provedena analýza inkasa daně z přidané hodnoty z dat Ministerstva financí České republiky a také finanční správy.

Součástí této práce byl také strukturovaný rozhovor se správcem daně. Rozhovor byl zaměřen na nástroje omezující daňové úniky. Především se jednalo o kontrolní hlášení a elektronickou evidenci tržeb. Správce daně v rozhovoru sděluje své zkušenosti při výběru daní a páchání podvodné činnosti daňovými subjekty.

Na závěr byla navržena opatření, která by podle autorky měla lépe bránit páchání daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty. Jednalo se například o zavedení plošného režimu přenesení daňové povinnosti, aktualizaci kontrolního hlášení, znovuoobnovení elektronické evidence tržeb, větších pravomocí pro správce daně a nakonec také doporučení pro daňové subjekty z hlediska nevědomosti.

Seznam použitých zdrojů

Tištěné publikace

Kobík, J., & Kohoutková, A. (2016). *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer.

Kuneš, Z., Polanská, P., Paikert, O., & Galočík, S. (2021). *DPH 2021 výklad s příklady*. Praha: Grada.

Marková, H. (2022). *Daňové zákony 2022*. Praha: Grada.

Sejkora, T. (2017). *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o.

Strémy, T., & Hangáčová, N. (2017). *VAT Frauds (CarouselFrauds)*. Praha: Leges.

Vančurová, A., Láchová, L., & Zidková, H. (2020). *Daňový systém ČR 2020*. Praha: Wolters Kluwer ČR.

Zatloukal, T. (2011). *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání.

Praha: C. H. Beck

Internetové zdroje

ASPI.cz (2022). *Specifika daňové kontroly daně z přidané hodnoty*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/law>

Běhounek, P. (2019). *Směrnice 2006/112 upravující oblast DPH v rámci Evropské unie*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: <https://www.danebehounek.cz/mohlo-by-vas-zajimat/smernice-2006-112-upravujicioblast-dph-v-ramci-evropske-unie/>

Český fair trade institut (2022). *Trestní činnost a její dopady*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: <https://www.cfti.cz/magazin-cfti-hospodarska-trestna-cinnost-a-jeji-dopady.html>

Daňová kobra. (2014). *Daňová kobra*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>

- Etržby.cz (2016). *Elektronická evidence tržeb*. Cit. 10.4.2022, dostupné z: <http://www.etrzby.cz/>
- Evropská unie (2022). *Daně v Evropské unii*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/actions-topic/taxation_cs
- Finanční správa.cz (2017). *Daň z přidané hodnoty – kontrolní hlášení*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni>
- Finanční správa.cz (2013). *Narizení Rady EU č. 904/2010*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/mslegislativa/Narizeni_Rady_EU_904_2010.pdf
- Fuldofr.cz (2022). *Místo plnění DPH*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: <https://www.fulsoft.cz/33/misto-plneni-v-dph-uniqueidm>
- GFŘ. (2015). *Metodická pomůcka k šetření řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty tzv. systém jedné hlavy (TMÚK)*. Cit. 3.5.2020, dostupné z: <https://www.financnisprava.cz>
- Jonáš, R., Klička, O., Rod, A., (2015). *Stínová ekonomika v ČR*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: http://eceta.cz/wp-content/uploads/2015/11/SE_01_2015_web.pdf
- Ministerstvo financí České republiky.cz (2005). *Tisková zpráva: Daňová kobra zachránila státu už 13 mil. Kč*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-41556>
- Mladý podnikatel.cz (2022). *Vývoj DPH v Čechách od 1993*. Cit 10.4.2022, dostupné z: <https://mladypodnikatel.cz/vyvoj-dph-v-cechach-od-1993>
- Nejvyšší kontrolní úřad.cz (2022). *Výroční zpráva 2021*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: <https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/vyrocni-zprava/vyrocni-zprava-nku-2021.pdf>
- Peníze.cz (2022). *Daňový únik*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: <https://www.penize.cz/slovník/danovy-unik>

Podnikatel.cz (2021). *Režim přenesené daňové povinnosti*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/rezim-prenesene-danove-povinnosti-kdy-se-pouzije-a-co-to-znamenava/>

Shillerová, P., (2009). *The Conference Proceedings*. Cit: 10.4.2022, dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/cofola2009/files/contributions/Petra%20Schillerova%20_847_.pdf

Právní předpisy

Zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, v platném znění, v platném znění

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění, v platném znění

Směrnice Rady (EU) 2006/112/ES, v platném znění

Směrnice Rady (EU) 67/227/EHS, v platném znění

Směrnice Rady (EU) 77/388/EHS, v platném znění

Směrnice Rady (EU) 91/680/EHS, v platném znění

Seznam tabulek

Tabulka 1: Vývoj inkasa DPH v letech 2015-2021(v mld. Kč).....	58
Tabulka 2: DPH v letech 2015-2018 (v mil. Kč).....	59
Tabulka 3: Vývoj nedoplatku na DPH v letech 2015 - 2020 (v mil. Kč).....	60

Seznam obrázků

Obrázek 1: Vývoj sazeb DPH v ČR.....	12
Obrázek 2: Poskytnutí služby podnikateli	17
Obrázek 3: Poskytnutí služby nepodnikateli	18
Obrázek 4: Mezera DPH (v mil. Kč)	27
Obrázek 5: Struktura organizované skupiny provádějící karuselové podvody	28
Obrázek 6: Schéma Karuselového podvodu.....	31
Obrázek 7: Sazby DPH v EU.....	37
Obrázek 8: Ukázka kontrolního hlášení.....	44
Obrázek 9: Princip EET	49
Obrázek 10: Výsledky daňové kobry.....	51

Seznam zkratek

ČR Česká republika

DŘ Daňový řád

DPH Daň z přidané hodnoty

Sb Sbírký

DUZP Datum uskutečnění zdanitelného plnění

EET Elektronická evidence tržeb

EU Evropská unie

IČ Identifikační číslo

DIČ Daňové identifikační číslo

GFŘ Generální finanční ředitelství

FÚ Finanční úřad

KH Kontrolní hlášení

MFČR Ministerstvo financí České republiky

NKÚ Národní kontrolní úřad

ÚzP Územní pracoviště

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

Abstrakt

Chowanioková, K. (2022). *Opatření na omezení podvodů v oblasti DPH* (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

Klíčová slova: Daně, DPH, daňový subjekt, podvod, daňový únik, správce daně, nástroje v boji proti daňovým únikům

Tato diplomová práce se zabývá tématem opatření na omezení podvodů v oblasti DPH. V první části této práce je provedena literární rešerše v oblasti DPH, identifikace plátců daně a jejich povinností, včetně právních úprav, jsou charakterizovány a členěny podvody na DPH a je definována role správce daně. Druhá část práce je věnována praktické aplikaci řešené problematiky. Je zde provedena analýza legislativních nástrojů, nástrojů finanční správy a mezinárodních nástrojů, které slouží k omezení daňových úniků v oblasti DPH. V této části je také hodnocen vliv zavedení kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb na efektivitu výběru daně z přidané hodnoty. Následně jsou tyto nástroje blíže specifikovány a diskutovány v rozhovoru se správcem daně. Závěrem jsou poznatky analýzy shrnuty a také jsou navržena možná doporučení pro zlepšení stávajícího stavu v oblasti daňových podvodů.

Abstract

Chowanioková, K. (2022). *Opatření na omezení podvodů v oblasti* (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

Key words: Taxes, VAT, tax subject, fraud, tax evasion, tax administrator, instruments against VAT frauds

This diploma thesis deals with the topic of measures to reduce VAT fraud. The first part of this work is a literature search in the field of VAT, identification of taxpayers and their obligations, including legislation, characterization and distribution of VAT fraud and the role of the tax administrator. The second part is devoted to the practical side of the problem. There is an analysis of legislative instruments, financial administration instruments and international instruments that serve to reduce tax evasion in the field of VAT. This section also analyzes the impact of the introduction of control reports and electronic records of sales on the effectiveness of value added tax collection. Subsequently, these instruments are discussed in more detail in an interview with the tax administrator. Finally, the findings of the analysis are summarized and changes to these instruments are also proposed.