

# **Návrh opatření k efektivnímu využití mechanismů omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty**

Bc. Kristýna Kudrnová

---

Diplomová práce  
2016

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2015/2016

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Kristýna Kudrnová**  
Osobní číslo: **M14321**  
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Návrh opatření k efektivnímu využití mechanismů omezujících daňové úniky na dani z přidané hodnoty**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a na jejich základě zpracujte rešerši týkající se problematiky daně z přidané hodnoty.

#### II. Praktická část

- Proveďte analýzu daňových úniků na dani z přidané hodnoty.
- Proveďte analýzu platných legislativních mechanismů omezujících daňové úniky na dani z přidané hodnoty.
- Navrhněte opatření k efektivnímu využití mechanismů omezujících daňové úniky na dani z přidané hodnoty.

### Závěr

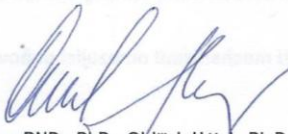
Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

GRUBER, Jonathan. Public finance and public policy. 3rd ed. New York: Worth Publishers, 2011, 823 s. ISBN 978-1-4292-1949-5.  
KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualit. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3.  
NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.  
STIGLITZ, Joseph E. Economics of the public sector. 3rd ed. New York: W. W. Norton, 2000, 823 s. ISBN 978-0-393-96651-0.  
ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 6., aktualit a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Veřející diplomové práce: **Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.**  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: **15. února 2016**  
Termín odevzdání diplomové práce: **18. dubna 2016**

Ve Zlíně dne 15. února 2016

  
doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.  
děkan



  
doc. Ing. Miloš Král, CSc.  
ředitel ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byla jsem seznámena s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### Prohlašuji,

- že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
- že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce byla zaměřena na problematiku daňových úniků na dani z přidané hodnoty, zejména oblast karuselových podvodů. V rámci řešení diplomové práce byla provedena analýza jednotlivých daňových úniků, především karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty, následně byla provedena korelační analýza vývoje hrubého domácího produktu a mezery DPH, a dále byla analýza zaměřena na dosavadní instituty, které jsou již zavedeny do daňového systému České republiky. V diplomové práci byla navržena možná opatření změny legislativy v oblasti správy daně z přidané hodnoty. Výsledné návrhy přinášejí možnost snížení rizika výskytu daňových podvodů pomocí jednotlivých opatření, která by měla být implementována do daňového systému.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, plátce daně, daňové úniky, karuselové podvody, mezera DPH

## **ABSTRACT**

This master's thesis was focused on the issue of the tax evasion of value added tax, in particular on the area of the carousel fraud. Within the thesis the analysis was focused on the individual tax evasion, especially the value added tax carousel fraud. Afterwards there was performed the correlation analysis of the gross domestic product development and the VAT gap and then the analysis was also focused on the existing institutes, which are introduced in the tax system of the Czech Republic. In the thesis there were suggested the possible solutions regarding the legislative changes in the administrative area of the value added tax. The final suggestions bring the opportunity to decrease the risk of the tax fraud through the various measures that should be implemented into the tax system.

Keywords: Value Added Tax, Tax Payer, Tax Frauds, Carousel Frauds, Vat Gap

Děkuji vedoucí mé diplomové práce, Mgr. Evě Kolářové, Ph.D za zkušené a cenné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování této práce.

Dále bych chtěla poděkovat Ing. Luboru Homolkovi, Ph.D za cenné poznatky a rady při zpracování statistické části diplomové práce.

# OBSAH

|  |           |
|--|-----------|
| ÚVOD.....  | 10        |
| CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....                                      | 11        |
| I TEORETICKÁ ČÁST.....   | 12        |
| <b>1 ZÁKLADNÍ POJMY A FUNKCE DANÍ V EKONOMICE.....</b>                   | <b>13</b> |
| 1.1 CHARAKTERISTIKA DANĚ A PRINCIPY DANÍ.....                            | 13        |
| 1.1.1 Třídění daní v České republice.....                                | 13        |
| 1.1.1.1 Vlastnosti nepřímých daní.....                                   | 14        |
| 1.1.2 Požadavky kladené na daňový systém.....                            | 15        |
| 1.1.3 Úloha daní v ekonomice.....  | 15        |
| 1.1.3.1 Alokační funkce.....   | 15        |
| 1.1.3.2 Redistribuční funkce.....  | 15        |
| 1.1.3.3 Stabilizační funkce.....   | 15        |
| 1.1.3.4 Fiskální funkce.....   | 16        |
| 1.1.3.5 Stimulační funkce.....   | 16        |
| 1.1.4 Lafferova křivka.....  | 16        |
| 1.2 ZÁKLADNÍ POJMY Z OBLASTI DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....                 | 17        |
| 1.2.1 Předmět daně.....  | 17        |
| 1.2.2 Subjekty daně z přidané hodnoty.....                               | 17        |
| 1.2.3 Princip fungování daně z přidané hodnoty.....                      | 18        |
| 1.2.3.1 Modely fungování DPH.....  | 18        |
| 1.2.3.2 Daň na vstupu.....   | 19        |
| 1.2.3.3 Daň na výstupu.....  | 20        |
| 1.2.4 Místo plnění.....  | 20        |
| 1.2.4.1 Místo plnění při dodání zboží.....                               | 20        |
| 1.2.4.2 Místo plnění při zasílání zboží.....                             | 21        |
| 1.2.4.3 Místo plnění při poskytnutí služby.....                          | 21        |
| 1.2.4.4 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu.....    | 22        |
| 1.2.4.5 Místo plnění při dovozu zboží.....                               | 22        |
| 1.2.5 Osvobození od daně.....  | 23        |
| 1.2.6 Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty.....                      | 24        |
| 1.3 ORGÁNY FINANČNÍ SPRÁVY.....  | 25        |
| 1.3.1 Generální finanční ředitelství.....                                | 26        |
| 1.3.2 Odvolací finanční ředitelství.....                                 | 26        |
| 1.3.3 Finanční úřady.....  | 26        |
| 1.3.4 Specializovaný finanční úřad.....                                  | 27        |
| <b>2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY A EVROPSKÁ UNIE.....</b>                      | <b>28</b> |
| 2.1 PRINCIP FUNGOVÁNÍ DPH V EU.....                                      | 28        |
| 2.1.1 Dodání a pořízení zboží.....                                       | 28        |
| 2.1.1.1 Dodání zboží do Evropské Unie.....                               | 28        |
| 2.1.1.2 Pořízení zboží z Evropské Unie.....                              | 30        |
| 2.1.2 Specifické případy obchodních transakcí v rámci Evropské Unie..... | 31        |
| 2.1.2.1 Přemístění obchodního majetku.....                               | 31        |
| 2.1.2.2 Třístranný obchod.....   | 31        |
| 2.1.2.3 Zasílání zboží.....  | 32        |
| 2.1.2.4 Dodání a pořízení nového dopravního prostředku.....              | 32        |

|           |   |           |
|-----------|---|-----------|
| 2.1.3     | Princip přenosu daňové povinnosti .....   | 33        |
| 2.2       | MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE V OBLASTI DPH.....   | 33        |
| 2.2.1     | Geneze daňových systémů států Evropské Unie.....  | 34        |
| 2.2.2     | Daňová koordinace.....  | 34        |
| 2.2.3     | Daňová harmonizace .....  | 35        |
| 2.2.3.1   | Unijní právo .....  | 36        |
| 2.2.3.2   | Harmonizace daně z přidané hodnoty.....   | 37        |
| 2.2.4     | Daňová konkurence.....  | 38        |
| 2.2.5     | Mezinárodní spolupráce při správě daní v oblasti DPH.....   | 39        |
| <b>3</b>  | <b>DAŇOVÁ MINIMALIZACE.....</b>   | <b>40</b> |
| 3.1       | DAŇOVÁ MINIMALIZACE LEGÁLNÍ.....  | 40        |
| 3.2       | DAŇOVÝ ÚNIK NELEGÁLNÍ .....   | 40        |
| <b>II</b> | <b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>   | <b>42</b> |
| <b>4</b>  | <b>ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b>   | <b>43</b> |
| 4.1       | VNITROSTÁTNÍ DAŇOVÉ ÚNIKY .....   | 43        |
| 4.1.1     | Fiktivní daňové doklady.....  | 43        |
| 4.1.2     | Krácení příjmů.....   | 44        |
| 4.1.3     | Zatajení plnění s vlivem na daň na vstupu a na daň na výstupu .....   | 44        |
| 4.1.4     | Využívání jiné sazby daně.....  | 44        |
| 4.1.5     | Neregistrace k DPH.....   | 45        |
| 4.2       | MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ ÚNIKY .....  | 45        |
| 4.2.1     | Karuselové obchody .....  | 45        |
| <b>5</b>  | <b>ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU NOVÝCH MECHANISMŮ<br/>ZAVEDENÝCH V ČR V BOJI S DAŇOVÝMI ÚNIKY NA DANI<br/>Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b> | <b>49</b> |
| 5.1       | ANALÝZA ZÁVISLOSTI HDP A DAŇOVÉ MEZERY V PODMÍNKÁCH ČR .....  | 49        |
| 5.1.1     | Mezera DPH.....   | 50        |
| 5.1.2     | Korelační analýza HDP a mezery DPH .....  | 52        |
| 5.2       | REVERSE CHARGE .....  | 56        |
| 5.2.1     | Negativní dopady reverse charge .....   | 58        |
| 5.2.1.1   | Určení plnění.....  | 58        |
| 5.2.1.2   | Sankce.....   | 59        |
| 5.2.1.3   | Cash flow .....   | 59        |
| 5.2.1.4   | Administrativní náročnost.....  | 59        |
| 5.3       | MECHANISMUS RYCHLÉ REAKCE.....  | 59        |
| 5.4       | ZVLÁŠTNÍ ZPŮSOB ZAJIŠTĚNÍ DANĚ .....  | 60        |
| 5.5       | RUČENÍ PŘÍJEMCE ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ.....  | 60        |
| 5.6       | ZVEŘEJNĚNÍ BANKOVNÍCH ÚČTŮ .....  | 61        |
| 5.7       | INSTITUT NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE.....   | 62        |
| 5.8       | DAŇOVÁ KOBRA.....   | 65        |
| 5.8.1     | Případy Daňové Kobry v ČR .....   | 66        |
| 5.8.1.1   | Kauza TOPAS.....  | 66        |
| 5.8.1.2   | Kauza CUPRAL .....  | 67        |
| 5.8.1.3   | Kauzy Zlínského kraje .....   | 67        |



|          |   |            |
|----------|---|------------|
| 5.9      | NOVINKY PRO ROK 2016 .....  | 68         |
| 5.9.1    | Kontrolní hlášení .....   | 68         |
| 5.9.2    | Elektronická evidence tržeb .....   | 70         |
| 5.9.2.1  | Pohled na evidenci tržeb ze strany Ministerstva Financí.....                        | 70         |
| 5.9.2.2  | Pohled na evidenci tržeb ze strany Asociace podnikatelů a manažerů                  | 72         |
| 5.10     | SHRNUTÍ PROVEDENÉ ANALÝZY .....   | 73         |
| <b>6</b> | <b>NÁVRH OPATŘENÍ K EFEKTIVNÍMU VYUŽITÍ MECHANISMŮ</b>                              |            |
|          | <b>OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY.....</b>                        | <b>75</b>  |
| 6.1      | LEGISLATIVNÍ NÁVRHY ZMĚN V OBLASTI FINANČNÍ SPRÁVY .....                            | 75         |
| 6.1.1    | Zvýšení kompetencí Oddělení boje s daňovými úniky .....                             | 75         |
| 6.1.2    | Zveřejnění plátců s daňovými nedoplatky .....                                       | 76         |
| 6.1.3    | Zlepšení vypovídací schopnosti a možností daňového portálu finanční<br>správy ..... | 77         |
| 6.1.4    | Žadosti plátců v oblasti posouzení reverse charge .....                             | 78         |
| 6.1.5    | Rating plátců DPH .....   | 79         |
| 6.1.6    | Složení jistiny rizikových společností před jejich registrací.....                  | 80         |
| 6.1.7    | Rozšíření obsahové stránky v žádosti o registraci k DPH .....                       | 80         |
| 6.1.8    | Registr daňových úniků.....   | 81         |
| 6.1.9    | Legislativní návrhy změn v oblasti obchodního práva.....                            | 81         |
| 6.1.10   | Legislativní návrhy změn v oblasti trestního práva .....                            | 82         |
| 6.2      | ČASOVÝ HORIZONT IMPLEMENTACE NÁVRHŮ .....   | 82         |
| 6.2.1    | Kroky implementovány do daňového systému v období do 1 roku.....                    | 83         |
| 6.2.1.1  | Zvýšení kompetencí Oddělení boje s daňovými úniky.....                              | 83         |
| 6.2.1.2  | Kategorizace komodit do skupin podle rizikovosti .....                              | 83         |
| 6.2.1.3  | Rozšíření obsahové stránky žádosti o registraci k DPH.....                          | 83         |
| 6.2.1.4  | Změna v žádosti ohledně plnění spadající do režimu reverse charge..                 | 84         |
| 6.2.1.5  | Zavedení institutu zveřejnění plátců DPH s daňovými nedoplatky.....                 | 84         |
| 6.2.2    | Kroky implementovány do daňového systému v období 1 – 2 let.....                    | 84         |
| 6.2.2.1  | Rating nově registrovaných plátců .....   | 84         |
| 6.2.2.2  | Složení peněžní jistiny nově registrovaných rizikových plátců.....                  | 84         |
| 6.2.2.3  | Zlepšení funkcí a vypovídacích schopností daňového portálu Finanční<br>správy       | 85         |
| 6.2.3    | Kroky implementace návrhů do daňového systému v období do 3 let .....               | 85         |
| 6.2.3.1  | Rating již dříve registrovaných plátců .....  | 85         |
| 6.2.3.2  | Daňová geografická analýza oblastí ČR.....  | 86         |
| 6.2.3.3  | Změny v oblasti obchodního a trestního práva .....                                  | 86         |
| 6.3      | SWOT ANALÝZA NÁVRHŮ OPATŘENÍ.....   | 87         |
|          | <b>ZÁVĚR .....</b>  | <b>91</b>  |
|          | <b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>   | <b>93</b>  |
|          | <b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>                                     | <b>97</b>  |
|          | <b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>   | <b>98</b>  |
|          | <b>SEZNAM TABULEK.....</b>  | <b>100</b> |

## ÚVOD

Výběr daní je mimořádně důležitý pro národní suverenitu. Daňové příjmy jsou pro stát zdrojem peněz, které potřebuje, aby mohl existovat a účinně fungovat. Problematika daňových úniků, především karuselové podvody při odvodech daně z přidané hodnoty, jsou nejen v České republice, ale v celé Evropské Unii velmi obvyklým druhem hospodářské kriminality. Jednotlivé členské státy se snaží proti podvodům na DPH bojovat různými způsoby, všechny členské státy jsou však silně vázány evropským unijním právem v důsledku procesu harmonizace. Karuselové podvody se začaly vyskytovat v Evropské unii kolem roku 1993, kdy došlo k osvobození plnění od DPH uskutečněného mezi členskými státy a daňové ztráty strmě rostou. Jednou z možných metod, pomocí které lze měřit daňové úniky na dani z přidané hodnoty je metoda mezery DPH, která poukazuje na rozdíl mezi teoreticky vybranou daní a skutečným inkasem daně. Výše mezery DPH v podmínkách České republiky se pohybuje kolem 105 mld. Kč, což činí zhruba 2,5 % celkového HDP České republiky.

Cílem diplomové práce je vytvoření návrhu opatření proti daňovým únikům daně z přidané hodnoty a snížení tak výskytu rizika daňových podvodů a nedoplatků.

Diplomová práce je rozdělena do dvou částí, teoretické a praktické části.

Teoretická část je zaměřena na obecnou problematiku daně z přidané hodnoty, dále je zde řešen princip daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie a proces harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie.

V praktické části je provedena analýza jednotlivých daňových úniků na DPH, analýza dosavadních mechanismů zabudovaných v daňovém systému ČR a provedena korelační analýza mezi vývojem HDP a mezerou DPH. Výsledkem diplomové práce je vytvoření návrhu opatření k omezení daňových úniků a podvodů na DPH. V rámci zpracování projektové části, která obsahuje jednotlivá navržená opatření, jsou hodnoceny přínosy i možná rizika související s navrženými opatřeními.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Daňové úniky na dani z přidané hodnoty jsou v České republice, ale i v celé Evropské unii neustálým problémem krácení daní a snižování tak státních rozpočtů. Jen v České republice tvoří výše daňových úniků zhruba 2,5 % hrubého domácího produktu.

Hlavním cílem diplomové práce je vytvoření návrhu opatření, pomocí kterých by ve skutečnosti mohlo dojít k omezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Ke splnění hlavního cíle diplomové práce je třeba, aby došlo k naplnění jednotlivých dílčích cílů. Mezi dílčí cíle patří provedení literární rešerše dostupných zdrojů zabývajících se problematikou daně z přidané hodnoty, dále pak analýza jednotlivých daňových úniků na dani z přidané hodnoty a analýza existujících mechanismů, které jsou v daňovém systému České republiky již zavedeny, a které by měly omezovat riziko vzniku daňových úniků.

Teoretická část práce je zpracována formou literární rešerše, která shrnuje jednotlivé literární prameny týkající se zkoumané problematiky.

V praktické části práce jsou využity metody teoretické, mezi které patří především analýza, kdy dochází k analýze jednotlivých daňových úniků na dani z přidané hodnoty a následně k analýze mechanismů, které jsou již v daňovém systému České republiky zavedeny.

Následně dochází v praktické části ke kvantitativnímu výzkumu, v rámci kterého je provedena korelační analýza mezi hrubým domácím produktem a výší mezery DPH. Dochází ke stanovení hypotéz a následně ke sběru a analýze dat. Korelační analýza je provedena za období 2003 – 2013 a to především v důsledku dostupnosti dat mezery DPH.

V projektové části jsou navržena jednotlivá opatření eliminující daňové úniky na dani z přidané hodnoty, jsou analyzovány přínosy a možná rizika. Následně je provedena SWOT analýza návrhu jednotlivých opatření, která byla v rámci projektové části navržena, a která mají přispět k omezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty a k zefektivnění daňového systému České republiky.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 ZÁKLADNÍ POJMY A FUNKCE DANÍ V EKONOMICE

Berně, dříve lidové označení pro daně jsou známy již od nepaměti. Pojem berně patří mezi pravděpodobně výstižnější označení než pojem daně, protože nikdo nedává, ale spíše se bere a vybírá, tento pojem můžeme slyšet až do roku 1948. Zpočátku byly daně placeny panovníkovi jako zemská berně z půdy, dále pak berně z plochy města, berně z řemesel či pronájmu. Vývoj daní je historicky poměrně dynamický, a postupně docházelo ke změně pojetí v chápání daní. (Jurčík, 2015, s. 9)

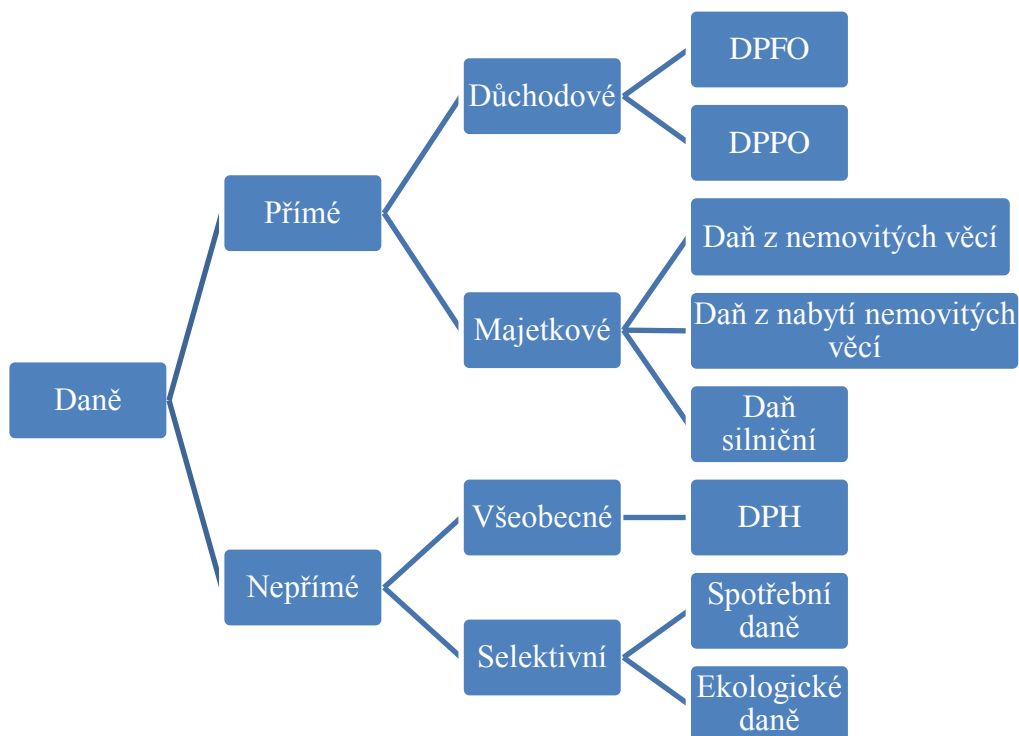
### 1.1 Charakteristika daně a principy daní

Pravděpodobně každý občan nejenom České republiky, ale i celé Evropské unie, odvede každý den nějaký typ daně, ať už se jedná ve formě odvodů na sociální a zdravotní pojištění, tak daň obsaženou především v nezbytných každodenních potřebách, jako jsou potraviny, teplo, elektřina, odívání apod. Zvláštním faktem ale je, že právě pojem daň není v žádném zásadním dokumentu České republiky ani Evropské unie vysvětlen. Široký podává pravděpodobně nejrozšířenější definici daně jako „povinnou, zákonem předem stanovenou platbu, která se na nevratném principu odčerpává z důchodu daňového subjektu“. (2008 s. 22) Kubátová rozšiřuje definici daně jako „transfer peněžních prostředků od soukromého do veřejného sektoru, který je neúčelového charakteru a je neekvivalentní“. (2015 s. 15) Již Tomáš Akvinský vnímá daň jako dovolenou loupež a neúměrné zdanění jako hřích.

#### 1.1.1 Třídění daní v České republice

Daně mohou být klasifikovány podle různých hledisek. Pravděpodobně nejčastější třídění daní je podle dopadu daňového břemene na daňový subjekt. Takto lze třídit daně na přímé a nepřímé. Kubátová charakterizuje daně přímé tak, že daňové břemeno nese konkrétní daňový subjekt na úkor svého důchodu a tuto povinnost nelze přenést na jiný subjekt. Naopak daně nepřímé jsou typické tím, že plátce daň sice odvádí, ale daňové břemeno často nese jiný subjekt, dochází tak k přesunu daňového břemene. (2015, s. 20-21) Dvořáková a kolektiv dále poukazují na to, že „přímé daně jsou stanovovány poplatníkovi dle jeho důchodových a majetkových situací, tudíž většinou respektují majetkovou situaci poplatníka. U daní nepřímých tomu tak není, protože ty jsou vybírány v cenách zboží a služeb, a proto zde nelze zohlednit majetkovou situaci poplatníka“. (2013, s. 18)

V této kapitole je důležité také zmínit rozdíl mezi pojmy poplatník a plátc. Poplatník je ta osoba, jehož příjmy či majetek podléhají dani a jehož důchod je tedy nižší o tuto daň. Plátc je pouze osoba, která je povinna srazit a odvést tuto daň příslušnému finančnímu úřadu, popř. jinému úřadu.



Obrázek 1 Klasifikace daní podle dopadu daňového břemene (vlastní zpracování)

### 1.1.1.1 Vlastnosti nepřímých daní

Jurčík ve své literatuře uvádí charakteristiky nepřímých daní následovně:

- jedná se o stabilní a předvídatelný zdroj příjmu pro stát,
- jsou nenápadné, protože jsou skryty v ceně zboží a služeb,
- lze u nich dosáhnout plíživého zvyšování daňové zátěže,
- jejich zvýšení je snadnější než u daní přímých,
- jsou neutrální tím, že každý občan platí stejnou výši daně a nelze se jim vyhnout změnou chování (např. změnou bydliště),
- správa a výběr nepřímých daní je jednodušší než u daní přímých,
- vedou k jednorázovému zvýšení cen a krátkodobě k inflaci. (2015, s. 13)

### 1.1.2 Požadavky kladené na daňový systém

Každý systém musí mít předem stanovené určité požadavky, aby fungoval. Stiglitz ve své literatuře uvádí následující požadavky, které jsou kladeny na daňový systém jako celek. Daňový systém by měl být **ekonomicky efektivní**, tím je myšleno, aby nebyl v rozporu s efektivní alokací zdrojů. Měl by být **administrativně nenáročný**, jednoduchý a co nejméně nákladný z pohledu veřejné správy. **Flexibilní**, tak aby se co nejdříve byl schopen přizpůsobit změnám v ekonomickém prostředí. S daňovým systémem by měla být spojena také **spravedlnost** k jednotlivým subjektům, kterým daň snižuje jejich důchod. Je zde důležitá také **právní základna**, která by měla být jasná, průhledná a jednoduchá. (2000, s. 457-458) Malý a Strecková poukazují také na fakt, že „by se vláda měla vyhnout skrytým formám zdanění a každý poplatník by měl přímo vědět, na co daň platí, neboť pak může být politický systém více ovlivňován preferencemi voličů (poplatníků)“. (1998, s. 136)

### 1.1.3 Úloha daní v ekonomice

Široký uvádí tři základní funkce daní v ekonomice, alokační, redistribuční a stabilizační funkci.

#### 1.1.3.1 Alokační funkce

Široký definuje alokační funkci jako „problematiku investování (umístování) vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebu. Vláda potřebuje k naplnění svých cílů disponovat určitými prostředky a zasahovat do ekonomiky, ale příliš rozsáhlý veřejný sektor by vedl k alokování i těch prostředků, které je možno efektivněji a méně nákladněji umisťovat prostřednictvím trhu“. (2008, s. 12 - 13)

#### 1.1.3.2 Redistribuční funkce

Redistribuční funkce daní umožňuje státu zmírňovat rozdíly v důchodech mezi jednotlivými subjekty a to tím způsobem, že od bohatších by měl stát vybírat vyšší daně, které následně přerozdělí chudším tím, že jim poskytne vyšší transfery a důchody.

#### 1.1.3.3 Stabilizační funkce

Kubátová v literatuře vysvětluje stabilizační funkci daní jako „prostředek zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability“. (2015, s. 19) Na rozdíl od Kubátové Široký poukazuje na dva odlišné názory, které jsou kontroverzní. První názor vychází z Keynesovské teorie, kdy jsou daně a vládní výda-

je rozhodující a efektivní nástroj státu pro udržení stabilního tempa růstu produktu ekonomiky a plné zaměstnanosti. Odlišný názor zastávají neoklasičtí ekonomové, kteří nepřisuzují vládním výdajům ani daním funkci stabilizátora ekonomiky. Zaměřují se především na funkci alokační a redistribuční. (2008, s. 13)

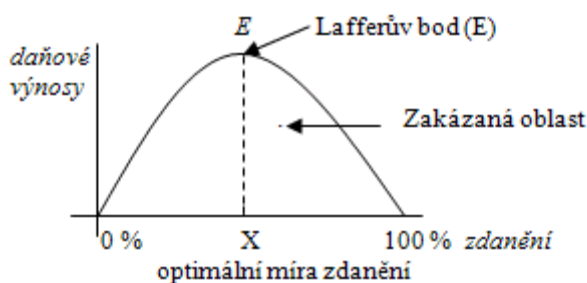
#### 1.1.3.4 Fiskální funkce

Mečár a Jurčíková doplňují funkci fiskální, jejíž podstatou je prostřednictvím striktního vyžadování daňové disciplíny shromažďovat takto získané peněžní prostředky v podobě zdrojů do veřejných rozpočtů. (2006, s. 22) Tato funkce je považována za funkci primární.

#### 1.1.3.5 Stimulační funkce

Vančurová a Láchová dodávají navíc funkci stimulační, kdy jednotlivci vnímají daně jako újmu, a tak jsou ochotni udělat hodně pro to, aby svou daňovou povinnost omezily. Typickým příkladem negativní stimulační funkce daně je vyšší zdanění alkoholu a cigaret proto, aby došlo k jejich omezení ze strany jednotlivců. (2012, s. 12)

#### 1.1.4 Lafferova křivka



Obrázek 2 Lafferova křivka (vlastní zpracování)

Lafferova křivka znázorňuje závislost daňového výnosu na míře zdanění. Autorem Lafferovy křivky je americký ekonom Artur Laffer. (Gruber, 2011, s. 609) Rostoucí míra zdanění vede k tendenci vyhýbání se daním, při nízkých daních se lidem nevyplatí riskovat daňový únik a s rostoucí mírou zdanění se riskovat vyplatí více. Jak míra zdanění roste, jsou přírůstky daňového výnosu stále menší, vyšší zdanění oslabuje ekonomickou výkonnost, zvyšuje daňové úniky a vycválá únik kapitálu do zahraničí, tím následně dochází k poklesu daňového základu a také výnosu z odváděných daní. (ManagementMania.com © 2011 – 2013, Lafferova křivka)



## 1.2 Základní pojmy z oblasti daně z přidané hodnoty

Se vstupem České republiky do Evropské Unie začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, s účinností od 1. 5. 2004.

### 1.2.1 Předmět daně

Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je předmětem daně dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu, dovoz zboží. (Marková, 2016 s. 121) Pilařová dále uvádí důležité společné znaky, které jsou nutné, aby plnění bylo předmětem daně:

- „plnění musí být úplatné (existují výjimky, i bezúplatná plnění),
- místo plnění musí být v tuzemsku,
- plnění je realizováno osobou povinnou k dani,
- plnění je uskutečněno v rámci ekonomické činnosti.“ (© 2012, Daň z přidané hodnoty pro začátečníky)

### 1.2.2 Subjekty daně z přidané hodnoty

#### Osoba povinná k dani

Osobou povinnou k dani je podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty „osoba fyzická nebo právnická, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“ (Marková, 2016, s. 123)

#### Skupina

Skupinu definuje §5a, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty jako „skupinu spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrovaná k dani jako plátce. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Spojenými osobami se rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. Za skupinu jedná její zastupující člen. Členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů.“ (Marková, 2016, s. 123)

#### Plátce

Marková v daňových zákonech definuje plátce jako „osobu povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců

přesáhne 1 000 000,- Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Osoba povinná k dani je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se plátce podle zákona dříve. Osoba povinná k dani je plátcem ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek od plátce.“ (2016, s. 123)

### **Identifikované osoby**

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, §6g definuje identifikovanou osobu jako „osobu povinnou k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného formou třístranného obchodu. Osoba povinná k dani se sídlem nebo provoznou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou ode dne přijetí zdani- telného 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.“ (Marková, 2016, s. 124)

## **1.2.3 Princip fungování daně z přidané hodnoty**

### **1.2.3.1 Modely fungování DPH**

V běžném obchodním vztahu dochází ke styku mezi poskytovatelem plnění (dodavatelem) a příjemcem daného plnění (odběratelem). V praxi existují dva základní modely principu fungování daně z přidané hodnoty.

#### **Klasický model fungování DPH**

U klasického modelu fungování DPH poskytovatel do ceny svého plnění zahrne daň a bude po příjemci plnění požadovat úhradu 100 000,- Kč + 21 000,- Kč DPH. Příjemci vznikne nárok na odpočet daně ve výši 21 000,- Kč a poskytovatel má daňovou povinnost ve výši 21 000,- Kč. Klasický model má však jeden háček. Když poskytovatel plnění daň na výstupu neodvede a zároveň příjemce plnění bude požadovat nárok na odpočet daně na vstupu, stát pak přijde o daňový výnos.

| Poskytovatel plnění |             | Příjemce plnění  |             |
|---------------------|-------------|------------------|-------------|
| • Daň na vstupu     | -           | • Daň na vstupu  | 21 000,- Kč |
| • Daň na výstupu    | 21 000,- Kč | • Daň na výstupu | -           |

Obrázek 3 Klasický model fungování DPH (vlastní zpracování)

### Obrácený model fungování DPH

V důsledku výše zmíněného problému funguje tzv. obrácený model fungování DPH, neboli přenesená daňová povinnost (reverse charge). Tento model by měl být využíván tam, kde hrozí vysoké riziko daňových úniků. V tomto případě poskytovatel dodá plnění bez daně a povinnost přiznat a odvést daň přechází na příjemce plnění, ten samozřejmě při splnění podmínek má nárok na odpočet daně. Potom se nemůže stát, že příjemce uplatní nárok na odpočet, aniž by přiznal a odvedl daň. (Vančurová, Láchová, 2012, s. 275) Vnitrostátní reverse charge byl v České republice zaváděn postupně, a to nejen v souvislosti s rozšiřováním vybraných komodit pro jeho aplikaci na úrovni Evropské unie, ale především v návaznosti na identifikaci rozsáhlých podvodů při obchodování s vybranými komoditami.

| Poskytovatel plnění |   | Příjemce plnění  |             |
|---------------------|---|------------------|-------------|
| • Daň na vstupu     | - | • Daň na vstupu  | 21 000,- Kč |
| • Daň na výstupu    | - | • Daň na výstupu | 21 000,- Kč |

Obrázek 4 Obrácený model fungování DPH (vlastní zpracování)

#### 1.2.3.2 Daň na vstupu

U přijatých zdanitelných plnění má plátce nárok na odpočet daně, avšak není to tak lehká záležitost, jak se může zdát, protože každá nárokovaná položka podléhá přísným kritériím. Plátce u každého přijatého zdanitelného plnění musí sledovat jejich následné použití, resp. využití pro ekonomickou nebo soukromou činnost. V praxi dochází ke čtyřem základním situacím:

- Přijaté zdanitelné plnění je využito výhradně jen pro uskutečňování ekonomických činností, poté má subjekt nárok na odpočet v plné výši.

- Přijaté zdanitelné plnění je využito výhradně pro jiné účely, resp. soukromé účely, poté subjekt nemá nárok na odpočet vůbec a v tomto případě se příslušná DPH na vstupu neuvádí do přiznání k DPH.
- Přijaté zdanitelné plnění je využito jak pro nároková plnění, tak i pro jiné účely, kdy je subjekt oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně v částečné výši:
  - v poměrné výši, jestliže jiné účely nesouvisejí s ekonomickou činností plátce, nebo
  - v krácené výši, jestliže jiné účely představují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. (Děrgel, © 2012, Podmínky nároku na odpočet DPH)

### **1.2.3.3 Daň na výstupu**

Naopak u poskytnutých zdanitelných plnění má plátce povinnost odvést daň na výstupu. Existují situace, kdy dochází při splnění určitých podmínek uvedených v ZDPH k osvobození daně.

### **1.2.4 Místo plnění**

Správné určení místa plnění je základem pro rozhodnutí, zda bude konkrétní plnění předmětem daně či nikoli. Místo plnění upravuje ZDPH konkrétně §7 - §12.

#### **1.2.4.1 Místo plnění při dodání zboží**

§7 odst. 1 ZDPH definuje „**místem plnění při dodání zboží**, pokud je dodání zboží uskutečněno **bez odeslání nebo přepravy**, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje“. (Marková, 2016, s. 124) Typickým příkladem je prodej zboží v kamenném obchodě, maloobchodě apod., kdy prodejce neřeší otázku, zda je zboží poté někam přepraveno, ale je důležité, kde se zboží nachází v době jeho prodeje.

§7 odst. 2 ZDPH poukazuje na problematiku odeslání zboží, kdy „**místem plnění při dodání zboží pokud dojde k jeho odeslání nebo přepravě**, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání začíná.“ (Marková, 2016, s. 124) Pokud je zboží dodáváno v rámci tuzemska, je místem plnění vždy tuzemsko, bez ohledu na pořizovatele zboží. Začíná-li však odeslání nebo přeprava ve třetí zemi, poté se za místo plnění považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu.

Dochází-li však k **dodání zboží s instalací nebo montáží**, je místem plnění místo, kde dochází k instalaci či montáži zboží.

Jedná-li se o **dodání zboží na palubě letadla, lodi nebo vlaku** během přepravy osob na území Evropské Unie, považuje se za místo plnění zahájení přepravy osob, přičemž zpáteční cesta se považuje za samostatnou cestu.

**Místem plnění nemovité věci** je místo, kde se nemovitá věc nachází, popř. pozemek zatížený právem stavby v případě stavby. Nemovité věci nacházející se na území jiného členského státu nebo třetí země nebudou předmětem daně v České republice.

**Dodání zboží soustavami nebo sítěmi** (plynu, elektřiny, tepla, chladu) obchodníkovi (osobě povinné k dani) je místo, kde má příjemce zboží sídlo nebo provozovnu, a která nakupuje zboží za účelem jeho dalšího prodeje a jehož vlastní spotřeba je zanedbatelná.

#### ***1.2.4.2 Místo plnění při zasílání zboží***

Zasíláním zboží je myšlena situace, kdy dochází k dodání zboží mezi členskými státy osobou povinnou k dani, která zboží dodává osobě, pro kterou pořízení zboží není předmětem daně, typickým příkladem je situace, kdy si občan jednoho státu pro osobní spotřebu objedná zboží z jiného členského státu a nejedná se o dodání nového dopravního prostředku a zboží s instalací či montáží. V takové situaci je nutné znát a dodržet limit pro zasílání zboží, který je stanoven členským státem pro příjemce zboží. Pro Českou republiku je tento limit bez daně 1 140 000,- Kč a to v příslušném i bezprostředně předcházejícím kalendářním roce. (Bartůšková, © 2014, DPH pro začátečníky – 3. část)

#### ***1.2.4.3 Místo plnění při poskytnutí služby***

Při určování místa plnění při poskytnutí služby je důležité rozpoznat, zda je tato služba poskytnuta osobě povinné k dani nebo osobě nepovinné k dani. Jedná-li se o poskytnutí služby **osobě povinné k dani**, je místem plnění místo kde má tato osoba sídlo. Pokud je však služba poskytnuta **osobě nepovinné k dani** je místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu sídlo.

Místem plnění při poskytnutí **služby, která se vztahuje k nemovité věci**, jako jsou např. služby znalce, odhadce, realitní kanceláře apod., je místo, kde se nemovitá věc nachází.

Jedná-li se o poskytnutí **služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělání, zábavy** apod., je místem plnění místo konání konkrétní služby.

Dochází-li k poskytnutí **služby v oblasti stravování**, je místem plnění místo, kde je služba poskytnuta. Jedná-li se však o poskytnutí stravování na palubě lodi, letadla nebo vlaku v rámci přepravy osob na území Evropské Unie, je místem plnění místo zahájení přepravy.

Při **poskytnutí nájmu** dopravního prostředku je nutné sledovat časový horizont nájmu, jedná-li se o krátkodobý nájem (u dopravního prostředku maximálně 30 dní, u lodi maximálně 90 dní), je místem plnění místo, kde příjemce nájmu dopravní prostředek přebral. Místem plnění u nájmu delšího než 30, resp. 90 dní je místo, kde má příjemce nájmu sídlo nebo místo pobytu. (Marková, 2016, s. 125)

§10f ZDPH stanovuje místo plnění při **poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani** „je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje. Pokud je služba mezi členskými státy, je místem plnění místo zahájení přepravy“. Na tuto situaci navazuje přímo §10g ZDPH, který řeší problematiku určení místa plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou osobě nepovinné k dani. „Místem plnění je místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta, pokud jde o službu přímo související s přepravou zboží jako je nakládka, vykládka či manipulace. (Marková, 2016, s. 125 - 126)

#### ***1.2.4.4 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu***

§11 ZDPH řeší problematiku pořízení zboží z jiného členského státu mezi dvěma osobami registrovanými k dani, a na rozdíl od §7 ZDPH řeší problematiku z pohledu pořizovatele zboží. Místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. (Marková, 2016, s. 126) Nárok na odpočet z pořízení zboží má pouze plátce DPH, identifikovaná osoba pořizující zboží podle §6g nemá nárok na odpočet.

#### ***1.2.4.5 Místo plnění při dovozu zboží***

Obecně je místem plnění při dovozu zboží členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie. Může však nastat situace, kdy je zboží dováženo ze třetí země, ale je např. propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, poté místem plnění bude až členský stát, ve kterém došlo k propuštění zboží do volného oběhu a je ukončen celní režim. (Marková, 2016, s. 126)

### 1.2.5 Osvobození od daně

Po vstupu České republiky do Evropské unie začal platit zákon o dani z přidané hodnoty, který důsledně rozlišuje dva typy osvobození od daně. Jedná se o osvobození od daně bez nároku na odpočet a osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. V rámci **osvobození od daně bez nároku na odpočet daně** dochází k tomu, že se neuplatňuje daň na výstupu, ale také nevzniká k těmto plněním nárok na odpočet daně. Přehled plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, jsou uvedena v § 52 - §62 ZDPH, mezi které lze zmínit základní poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční, pojišťovací a penzijní činnosti, dodání a nájem nemovité věci, výchova a vzdělání, zdravotní a sociální služby apod. Další situací je **osvobození od daně s nárokem na odpočet daně**, kdy se neuplatňuje daň na výstupu, ale je možnost uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu v plné výši k těmto plněním. Přehled takových plnění je uveden v §64 – §71g, v nichž jsou pro jednotlivá osvobozená plnění uvedeny podrobnější podmínky pro uplatňování osvobození. Pokud nastane situace, že plátce uskutečňuje plnění osvobozená bez nároku na odpočet i s nárokem na odpočet daně, má nárok na odpočet v krácené výši podle §76 ZDPH. Přehled plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet:

- **Dodání zboží do jiného členského státu** – dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, v praxi se jedná o velmi častou situaci, kdy dochází k uplatnění režimu reverse charge – povinnost přiznat daň se přenáší na příjemce. Obdobně se postupuje v případě dodání nového dopravního prostředku a při přemístění obchodního majetku plátce z tuzemska do jiného členského státu pro účely podnikání.
- **Pořízení zboží z jiného členského státu** – osvobozeno je pořízení zboží z jiného členského státu, pokud by toto pořízení bylo osvobozeno při pořízení v rámci tuzemska.
- **Vývoz zboží** – vývoz zboží do třetí země je osvobozen s nárokem na odpočet a plátce je povinen vývoz zboží prokázat daňovým dokladem při vývozu potvrzený celním úřadem.
- **Poskytnutí služby do třetí země** – poskytnutí služby do třetí země osobě, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu, s místem plnění v tuzemsku, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. Jedná se o situaci, kdy jsou poskytnuty práce na movitém majetku, který je dovezen za účelem provedení těchto prací v tuzemsku a následně je přepraven zpět do třetí země.

- **Zvláštní případy** – jedná se např. o dodání zboží pro zásobení na moři, opravu a údržbu lodí a letadel apod.
- **Přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží**
- **Přeprava osob** – osvobozena je přeprava osob a jejich zavazadel mezi jednotlivými členskými státy a třetími zeměmi, avšak pouze ta část dopravy, která se odehrává v tuzemsku. Doprava na území jiných států musí být posuzována podle předpisů konkrétního státu.
- **Dovoz zboží** – je osvobozen dovoz zboží, pokud by dodání tohoto zboží plátcem v tuzemsku bylo osvobozeno od daně, dále dovoz zboží v uvedených limitech, kdy se jedná především o dovoz zboží v malém množství pro soukromé účely, např. osobní majetek osob, které se stěhují ze zahraničí do tuzemska nebo nabytý děděním, studijní potřeby, zboží určené pro charitativní účely, zboží, jehož úhrnná hodnota nepřesahuje 22 EUR apod.
- **Dovoz zboží v osobních zavazadlech** – od daně je v tuzemsku osvobozen příležitostný dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujících využívaný pro soukromé účely nebo jako dar, pokud jsou splněny podmínky vymezeny ZDPH, zejména co se týče množství u alkoholu a tabákových výrobků, popř. ceny u zboží.
- **Dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země a ukončení přepravy je v jiném členském státě** (Bartůšková, © 2014, DPH pro začátečníky – 4. část)

### 1.2.6 Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty

Kubátová uvádí přehled výhod DPH, mezi které patří **možnost zdanit služby**. Tím dochází k rozšíření daňové základny a následně ke zvýšení daňových příjmů pro stát. Samozřejmě existují situace, kdy je velmi obtížné identifikovat přidanou hodnotu, jako příklad lze uvést finanční služby. S výše uvedenou výhodou souvisí také další plus, protože obecně platí, že DPH umožňuje přinést do státní pokladny **vyšší výnosy** ze zdanění spotřeby a výše uvedených služeb.

**Výhodnost pro mezinárodní obchod**, především co se týče posledních desetiletí, kdy dochází k růstu integrace a globalizace, zvyšuje se potřeba mezinárodního obchodu a roste potřeba omezit daňové distorze u DPH, které jsou odstraněny právě technikou DPH, která umožňuje vývoz bez daně.

Kubátová uvádí další výhodu DPH a to **odolnost proti daňovým únikům**. K tomuto faktu bych byla opatrná, protože právě výše zmíněnou integrací jednotlivých zemí a růstem glo-



balizace dochází k daňovým únikům především, co se týče intrakomunitárních obchodů zemí EU. Samozřejmě postupem času je tendence jednotlivých zemí EU omezit daňové úniky, a to nejen na úrovni DPH.

DPH je zároveň považována za daň **neutrální**, protože zde nedochází k diskriminaci u zboží s velkým počtem stupňů zpracování.

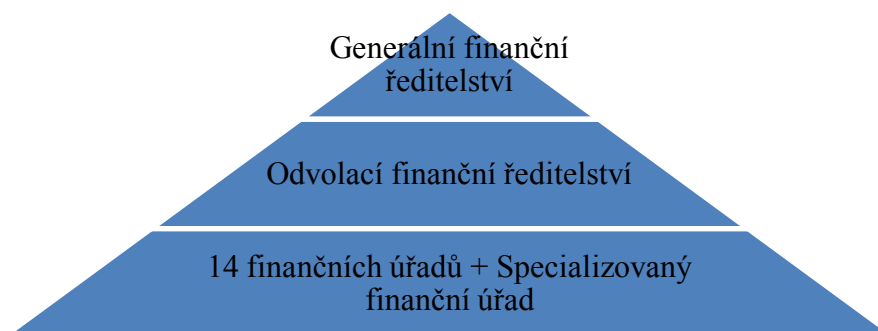
Jako nevýhodu DPH vidí Kubátová její **administrativní náročnost**, jak z pohledu pro samotného plátce daně, tak i z pohledu státu. Jakmile se stane osoba plátcem, ať už dobrovolně nebo povinně, je jeho povinností začít řešit daňové doklady, podávat daňová přiznání, popř. kontrolní hlášení apod., musí si samozřejmě hlídat termíny pro podání těchto tvrzení, přičemž termíny pro podání daňového přiznání a např. kontrolního hlášení mohou být různá. Další povinností plátce je archivace a s tím spojené náklady s časem a místem uložení, zabezpečení čitelnosti daňových dokladů apod. Z pohledu státu je administrativní náročnost myšlena, co se týče množství plátců, správy DPH, zabezpečení proti daňovým únikům, spolupráce s ostatními státy apod. (2015, s. 228 – 231) K 11. 1. 2016 je v České republice registrovaných necelých 503 tis. plátců DPH, z toho 194 tis. tvoří měsíční plátcí, což je zhruba 38,5 % celkových plátců DPH. (Finanční správa, © 2016, Registr plátců DPH)

Kubátová zmiňuje další nevýhodu DPH a to **náročnost přechodu na novou daň**, kdy především v zemích se stabilizovanou ekonomikou je tento proces administrativně i politicky velmi náročný a je k tomu zapotřebí silných politických tlaků, protože je potřeba překonat odpor veřejnosti, provést registraci subjektů, vyškolit je, vytvořit stabilní právní základnu, zabezpečit výběr daně apod.

Posledním kritickým faktorem DPH jsou **obavy ze zvýšení inflace**, protože zavedením daně mohou spotřebitelské ceny zboží a služeb vzrůst, avšak různé výzkumy poukazují, že nelze v tomto směru učinit jednoznačné závěry, protože se tato daň projevuje různě v rozdílných podmínkách jednotlivých zemí. (2015, s. 228-231)

### 1.3 Orgány finanční správy

Od roku 2013 existuje nová soustava orgánů finanční správy, do té doby tvořilo soustavu územních finančních orgánů 199 finančních úřadů, 8 finančních ředitelství a Ministerstvo financí. V České republice momentálně existuje třístupňová soustava orgánů Finanční správy.



Obrázek 5 Schéma Finanční správy (vlastní zpracování)

Primárním účelem Finanční správy je výkon správy daní, poplatků a jiných peněžitých plnění obdobného charakteru, avšak v působnosti mají i provádění finanční kontroly, cenové kontroly, dozor nad loteriemi, kontrolu v oblasti účetnictví apod. Generální finanční ředitelství je jedinou účetní jednotkou Finanční správy, ostatní orgány jsou vnitřními organizačními jednotkami Generálního finančního ředitelství, tzn., že z hlediska hospodaření s majetkem státu tvoří orgány Finanční správy jeden celek.

### 1.3.1 Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství, dále jen GFŘ, vzniklo v roce 2011 na základě novely zákona o územních finančních orgánech, došlo tzv. k odštěpení Ústředního finančního a daňového ředitelství od Ministerstva financí. GFŘ sídlí v Praze v čele s generálním ředitelem, kterého jmenuje a odvolává vláda na návrh ministra financí. Do působnosti GFŘ spadá role řídicí a metodická a dále pak vykonává působnost správního orgánu Odvolacímu finančnímu ředitelství, provádí řízení o správních deliktech a vede centrální evidenci a registry.

### 1.3.2 Odvolací finanční ředitelství

Od roku 2013 bylo zrušeno dosavadních 8 finančních ředitelství, které byly nahrazeny pouze jedním orgánem, Odvolacím finančním ředitelstvím, dále jen OFŘ. OFŘ sídlí v Praze je zejména správním orgánem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu.

### 1.3.3 Finanční úřady

Celkem na území ČR působí 14 finančních úřadů, přičemž každý finanční úřad vykonává působnost na území určitého kraje a nese tak v názvu název tohoto kraje. Sídlem jednotlivých finančních úřadů jsou jednotlivá krajská města. Finanční úřady vykonávají svou působnost i na jiných místech kraje pomocí institutu územních pracovišť finančních úřadů,

v současnosti tak existuje celkem 173 takových územních pracovišť a jedná se o takové územní pracoviště, kde před rokem 2013 měl své sídlo finanční úřad. Do působnosti finančních úřadů spadá výkon správy daní a poplatků, výkon provádění finančních a cenových kontrol, dohled nad loterieri apod.

#### **1.3.4 Specializovaný finanční úřad**

Specializovaný finanční úřad, dále jen SFÚ, vznikl v roce 2012 se sídlem v Praze, důvodem vzniku SFÚ byla potřeba centralizace výkonu určitých činností v působnosti finančních orgánů do jednoho orgánu. Faktorem, kterým se SFÚ odlišuje od běžných FÚ je, že vykonává působnost na celém území ČR a je příslušným pro vybrané subjekty, tzn. právnické osoby založené za účelem podnikání s obratem vyšším než 2 mld. Kč a dále pro subjekty se specifickým účelem založení, jako jsou např. banky, pojišťovny apod. (Bakeš, 2012, s. 44 – 47)

## 2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY A EVROPSKÁ UNIE

Obchodní transakce, které se týkají zboží dodávaného v rámci Evropské Unie a do třetích zemí jsou až na výjimky, kdy je místo plnění určeno mimo tuzemsko, předmětem české DPH s tím, že se uplatní dva základní režimy, režim osvobození od daně nebo režim zdanění.

### 2.1 Princip fungování DPH v EU

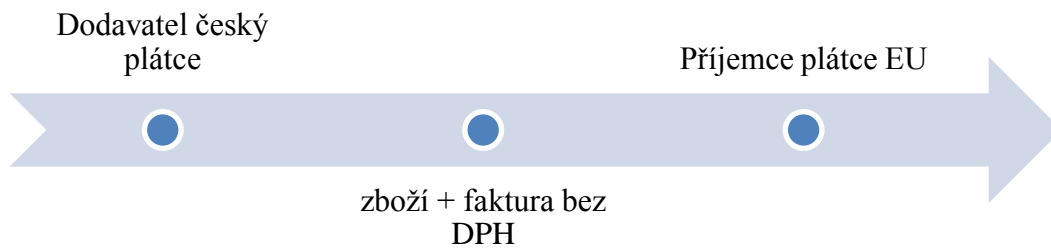
V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské Unie dochází k určitým změnám týkajících se obchodních transakcí se zahraničím. Obchodní transakce, mezi které patří dodání zboží do jiného členského státu (dříve vývoz) a pořízení zboží z jiného členského státu (dříve dovoz) se tak uskutečňují mezi českým plátcem (dříve tuzemský plátec) a osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě (dříve zahraniční osoba). Se vznikem jednotného vnitřního trhu také dochází k odbourání hraničních kontrol, odpady celní formality a povinnost potvrzení skutečnosti o tom, že zboží vstoupilo na území daného státu nebo že odeslání a přeprava byla realizována, musí zajistit plátec. (Fitříková, 2007, s. 9 – 10) Problematika DPH na úrovni Evropské Unie je harmonizována převážně směrnicí Rady 2006/112/ES z roku 2006 o společném systému DPH a v roce 2011 bylo k této směrnici vydáno prováděcí nařízení Rady EU č. 282/2011 a je v České republice přímo aplikovatelné.

#### 2.1.1 Dodání a pořízení zboží

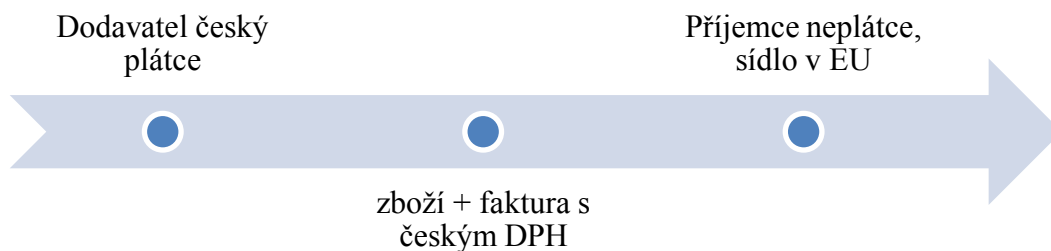
Pro obchodní transakce, které se uskutečňují v rámci Evropské Unie, se používá termín intrakomunitární plnění.

##### 2.1.1.1 Dodání zboží do Evropské Unie

Český plátec dodávající zboží do jiného členského státu se může vyskytnout ve dvou situacích.



Český plátce dodává zboží do jiného členského státu osobě registrované k DPH v jiném členském státě, zboží je odesláno z tuzemska a v souvislosti s dodáním uplatní český plátce při dodání osvobození od daně a vystaví příjemci zboží fakturu bez DPH. V tomto případě dochází k režimu reverse charge, kdy příjemce plnění si sám vyměří daň, kterou odvede svému správci daně a následně nárokuje daň na vstupu.



Český plátce dodává zboží do jiného členského státu osobě neregistrované k DPH, vystaví fakturu s českým DPH. Osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu neplátci není český dodavatel oprávněn uplatnit.

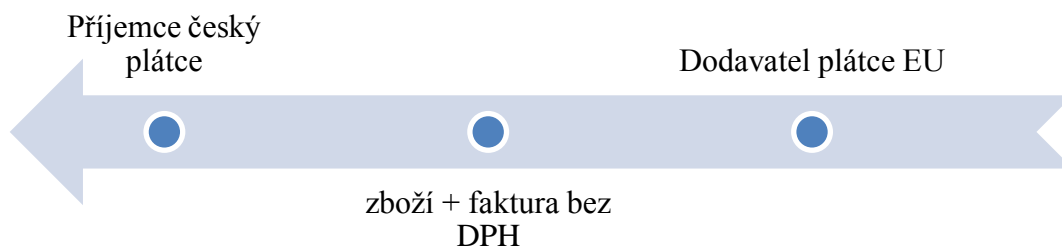
Od daně není osvobozeno dodání osobě neregistrované k DPH v EU, jedná se o tuzemské zdanitelné plnění, které plátce uvádí v DAP k DPH. V souhrnném hlášení tyto dodávky plátce neuvádí.

Podmínky pro uplatnění osvobození od daně jsou k naleznutí v §13 odst. 2 a §64 ZDPH, kde je řečeno, že za dodání zboží do jiného členského státu se považuje takové dodání zboží, které bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a dále se vztahuje pouze na dodání zboží osobě registrované k DPH v jiném členském státě, tzn., že jak dodavatel zboží, tak příjemce zboží musejí být oba plátcí. Osvobození platí za předpokladu, že u příjemce zboží je toto zboží předmětem daně v jeho členském státě a tento plátce je povinen toto zboží přiznat a zdanit ve své zemi. Český plátce jako dodavatel je povinen

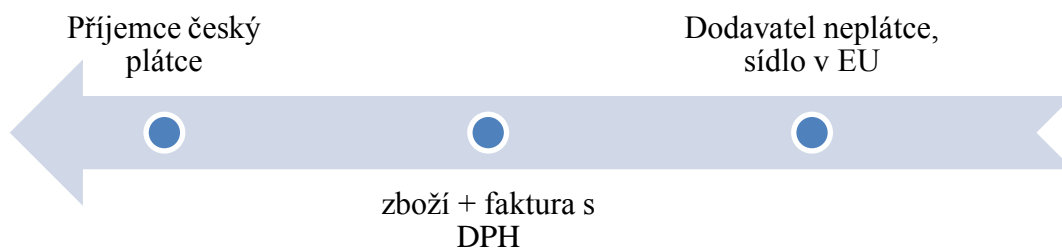
prokázat, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z České republiky do jiného členského státu, písemným prohlášením příjemce zboží, ze kterého je zřejmé, zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Tyto důkazní prostředky nejsou zákonem jednoznačně stanoveny, avšak jejich absence může dostat plátce do situace, kdy nedokáže prokázat dodání zboží a uplatnit tak osvobození od daně.

### 2.1.1.2 Pořízení zboží z Evropské Unie

Pokud český plátce pořizuje zboží z jiného členského státu od osoby registrované k DPH v jiném členském státě, musí být zboží pořízeno za úplatu, v rámci ekonomické činnosti a v tuzemsku. Český plátce se může vyskytnout v následujících dvou situacích.



Dodavatel je osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě, zboží je odesláno z jiné členské země do České republiky, dodavatel uplatní osvobození od daně při dodání zboží a vystaví fakturu bez DPH. Českému plátcovi vzniká povinnost přiznat DPH při pořízení zboží a současně mu vzniká i nárok na odpočet daně na vstupu, výsledná daň je tak nulová. Opět se jedná o režim reverse charge.



Dodavatel zboží není osoba registrovaná k DPH a zboží je odesláno nebo přepraveno do České republiky, dodavatel není povinen v souvislosti s dodáním zboží uplatnit daň na výstupu. Pořízení zboží českým plátcem není předmětem DPH a český plátce toto zboží v DAP k DPH neuvádí.

Pořízení zboží z jiného členského státu se rozumí nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník a je předmětem daně, pokud je zboží dodáno osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě, zboží je odesláno nebo přepraveno a nejedná se o dodání zboží s instalací nebo montáží.

## **2.1.2 Specifické případy obchodních transakcí v rámci Evropské Unie**

### **2.1.2.1 Přemístění obchodního majetku**

Přemístění obchodního majetku do jiného členského státu se považuje za specifický případ dodání zboží do jiného členského státu a je osvobozeno od daně na výstupu podle §64 odst. 4 ZDPH. §13 odst. 7 ZDPH uvádí konkrétní případy, kde se jedná o obchodní majetek, ale z hlediska uplatňování DPH se nejedná o přemístění majetku. Přemístěním majetku se podle §13 odst. 6 ZDPH rozumí „odeslání nebo přeprava majetku z tuzemska do jiného členského státu za účelem podnikání plátce v jiném členském státě“. (Marková, 2016, s. 127) Takové přemístění majetku spadá do kategorie plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet.

### **2.1.2.2 Třístranný obchod**

Typickým znakem pro třístranný obchod je fakt, že každá strana je registrována k DPH v jiném členském státě. Problematika třístranného obchodu je upravena §17 ZDPH. Předmětem obchodu musí být dodání zboží jeho přímým odesláním kupujícímu. V jakémkoli třístranném obchodu vystupují prodávající, kupující a prostřední osoba a každá z těchto osob v určitém okamžiku disponuje vlastnickým právem k předmětu. Za prodávajícího je považována osoba registrovaná v členském státě, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno a kupující je naopak osoba registrovaná v jiném členském státě, kde odeslání či přeprava končí. Prostřední osoba je pak osoba pořizující zboží u prodávajícího za účelem jeho dalšího prodeje kupujícímu a to za podmínky, že není registrován v členském státě prodávajícího ani kupujícího. Další podmínkou je přímé odeslání zboží z členské země prodávajícího kupujícímu. Dodání zboží je osvobozeným plněním na straně prodávajícího a prostřední osoby. Prodávající musí prokázat přemístění do jiného členského státu přepravním dokladem.

Společnost A registrovaná na Slovensku uzavřela kupní smlouvu na dodávku zboží se společností B registrovanou v ČR, která pořizuje zboží z od společnosti C v Rakousku. Jsou-li společnosti registrovány pouze ve výše uvedených státech a zboží je přímo přepraveno

z Rakouska na Slovensko, je možné využít režim zjednodušeného třístranného obchodu, protože:

- kupující je plátce nebo identifikovaná osoba,
- zboží pořízené prostřední osobou bude přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího,
- pořízení zboží z jiného členského státu bude uskutečněno prostřední osobou za účelem následného dodání zboží v tuzemsku.

Osobou povinnou přiznat daň je kupující registrovaný na Slovensku, plátce ČR vykáže dodání jako třístranný obchod a prodávající v Rakousku jako dodání zboží do jiného členského státu. (Hájek, Novotná, 2013, Úskalí aplikace zjednodušeného dodání zboží formou třístranného obchodu)

### **2.1.2.3 Zasilání zboží**

Zasiláním zboží se rozumí dodání zboží do jiného členského státu osobě neregistrované k DPH, pokud celková hodnota zboží překročí v jednom kalendářním roce určitou částku. Každý členský stát si v rámci národní legislativy určí limit pro zasilání zboží, a pokud je tento limit dosažen, považuje se dodání zboží pro osoby neregistrované k DPH za zasilání zboží. Jakmile je limit dosažen, vzniká plátcovi, který zboží dodává, povinnost registrovat se k DPH v daném státě. Česká republika má stanoven limit pro zasilání ve výši 1 140 000,- Kč.

### **2.1.2.4 Dodání a pořízení nového dopravního prostředku**

Pojem nový dopravní prostředek je vymezen §4 odst. 3 písm. b) ZDPH: „za nový dopravní prostředek se považuje dopravní prostředek, který byl dodán do tří měsíců, v případě pozemního motorového vozidla do šesti měsíců, ode dne prvního uvedení do provozu, nebo má najeto méně než 6 000 km v případě pozemního dopravního vozidla, u lodi najeto méně než 100 hodin, u letadel nalétáno méně než 40 hodin“. (Marková, 2016, s. 122) Dodání, resp. pořízení nového dopravního prostředku se vyznačuje stejnými principy jako dodání zboží do jiného členského státu, resp. pořízení zboží z jiného členského státu, pokud jsou obě osoby plátcem DPH. Při dodání i pořízení nového dopravního prostředku platí vždy princip zdanění v zemi určení.



### 2.1.3 Princip přenosu daňové povinnosti

Aplikace přenosu daňové povinnosti z poskytovatele služby na příjemce služby je možná po vstupu České republiky do Evropské Unie, jedná se o tzv. reverse charge. Tento princip je možný využít u zákonem vymezených služeb a za předpokladu, že místo plnění u poskytnuté služby je mimo tuzemsko.

Český plátce se může dostat do následujících situací, pokud poskytuje službu osobě se sídlem v jiném členském státě.



Český plátce poskytuje službu osobě registrované k DPH v jiném členském státě, místo plnění je mimo tuzemsko, český plátce vystaví fakturu bez DPH a neuplatní daň na výstupu. Příjemce služby využije princip reverse charge (samovyměření).

## 2.2 Mezinárodní spolupráce v oblasti DPH

V rámci vzniku Evropské Unie, jako systému založeném na členských státech, kde má fungovat jednotný vnitřní trh a spolupráce, bylo také nutno odstranit bariéry a překážky, které jednotnému vnitřnímu trhu bránily. Bariéry jednotného vnitřního trhu byly především v oblasti nepřímého zdanění v důsledku rozdílných daňových systémů, které neumožňovaly efektivní fungování na trhu zboží a služeb. Hlavní myšlenkou pro odstranění těchto bariér byl proces daňové harmonizace mezi jednotlivými státy.

Jak již bylo zmíněno výše, je daňová koordinace a harmonizace podstatným krokem pro fungování jednotného vnitřního trhu. Neohrožuje však daňová harmonizace svobodu a demokracii v rámci Unie? Ideálním a jediným možným prostředkem pro rozvoj demokracie je samotný národní stát a proto by měl zůstat těžištěm v rámci rozhodování. Daňová harmonizace úzce souvisí se samotnou suverenitou států a dochází tak zde k přesunu rozhodování jednotlivých států z národní úrovně na úroveň nadnárodní.

### 2.2.1 Geneze daňových systémů států Evropské Unie

Zhruba do poloviny **60. let 20. st.** měly zakládající státy EHS zcela **různorodé daňové systémy**, především co se týče daní uvalených na spotřebu. Tehdy Francie jako jediná měla zaveden systém daně z přidané hodnoty a ostatní státy (Belgie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemí) měly zaveden kaskádovitý systém daně z obratu, která je konstruována kumulativním způsobem. Pokud by bylo zachováno více forem nepřímých daní včetně daně z obratu, musely by členské státy při provádění společného obchodu uplatňovat složitý systém vzájemných refundací, přičemž tento proces a jeho následná kontrola by byla velmi obtížná a někdy i nemožná. Proto následně v roce **1967** bylo rozhodnuto, aby členské země **zavedly systém daně z přidané hodnoty**. Dalším krokem procesu harmonizace byl rok **1977**, kdy došlo k **vymezení jednotné daňové základny** pro výpočet daně z přidané hodnoty. Následně vznikl v roce **1993 jednotný vnitřní trh**, prostor bez vnitřních hranic, ve kterém dochází k volnému pohybu osob, zboží a služeb a kapitálu. V roce 2004 se rozšiřuje území Evropské Unie o dalších 10 zemí, následně v roce 2007 se připojují další 2 země a v roce 2013 i Chorvatsko a dochází tak k vysokému růstu podnikatelského potenciálu, k nárůstu vzájemných vztahů a povinnosti nových členských zemí upravit své daňové systémy tak, aby se přiblížily původním 15 zemím Evropské Unie. Následná potřeba zvýšení daňové koordinace a harmonizace roste s rostoucím vlivem elektronických služeb (e-commerce), mezinárodního obchodu a spolupráce a rozsáhlých daňových úniků. (Široký, 2013, s. 39 – 137)

### 2.2.2 Daňová koordinace

Daňová koordinace je prvním a nejširším stupněm v oblasti sblížení jednotlivých daňových systémů. Jedná se především o vytváření bilaterálních a multilaterálních smluv a schémat, jejichž hlavním účelem je novelizace daňových zákonů jednotlivých států, ale také zabezpečení výměny dat v rámci daňové problematiky mezi jednotlivými státy, zamezení praní špinavých peněz, omezení škodlivé daňové konkurence a zvýšení transparentnosti daňových systémů. (Nerudová, 2014, s. 21) Kubátová zmiňuje, že daňovou koordinaci v rámci zemí OECD lze spatřit zejména ve dvou oblastech:

- „smlouvy o zamezení dvojího zdanění,
- seznam daňových rájů a boj proti nim“. (2015, s. 160)

### 2.2.3 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace je nejužším krokem sblížení daňových systémů. Kubátová definuje daňovou harmonizaci jako proces „přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí“. (2015, s. 160) Nerudová rozděluje daňovou harmonizaci do třech základních kroků a poukazuje na fakt, že harmonizační proces nemusí vždy projít všemi kroky, ale může zůstat pouze u některého kroku:

- „výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby“. (2014, s. 17)

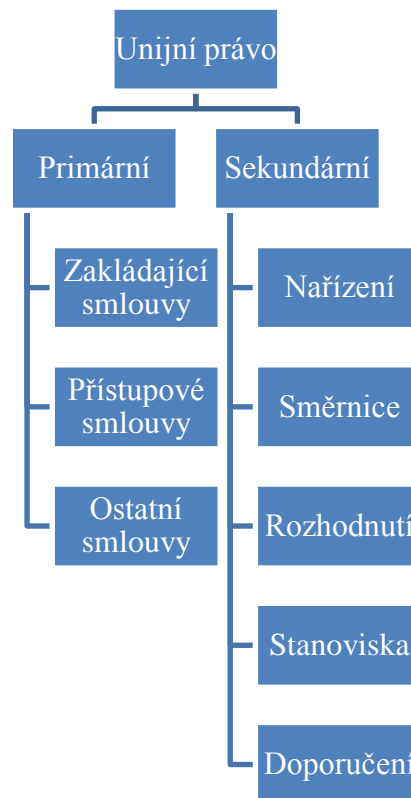
Kubátová přidává další krok harmonizačního procesu, který se zabývá daňovou administrativou a správou daní mezi jednotlivými státy. Poukazuje také na fakt, že v rámci harmonizace a koordinace daní je důležitá efektivita administrativy a správy daní. „Důraz je kladen na informovanost o daňových záležitostech subjektů (rezidentů i nerezidentů) mezi členskými státy a mezi daňovými orgány a dalšími institucemi, zejména bankami. (2015, s. 160)

Vybíhal poukazuje na fakt, že nižším stupněm daňové harmonizace je daňová aproximace. „**Daňová aproximace** vyjadřuje zpravidla směr daňové spolupráce, tj. přiblížení se daňových systémů k sobě navzájem.“ (2009, Mezinárodní zdanění)

Jednotlivé státy Evropské unie mají v zásadě samostatné daňové systémy a uplatňují samostatné daňové politiky, takové uspořádání daňových systémů vychází z různých ekonomických, politických, historických, sociologických a dalších aspektů dané země. Právě harmonizace nepřímých daní byla v Evropské unii v rozsáhlé míře realizována, protože představovala nutný předpoklad volného pohybu zboží a služeb.

Široký poukazuje na specifický nástroj sblížení jednotlivých daňových systémů, využívání poznatků a aplikací judikátů Soudního dvora Evropské Unie. Tyto judikáty jsou zpravidla směřovány do národní legislativy formou rozsudků uvalených na subjekty tuzemských žalob, avšak jejich interpretaci lze využít i v rámci unijního práva, které je společné pro všechny členské země. Tyto rozsudky bývají často nazývány jako negativní daňová harmonizace, ale ve své podstatě se jedná o velmi pozitivní faktory. (2013, s. 37)

### 2.2.3.1 Unijní právo



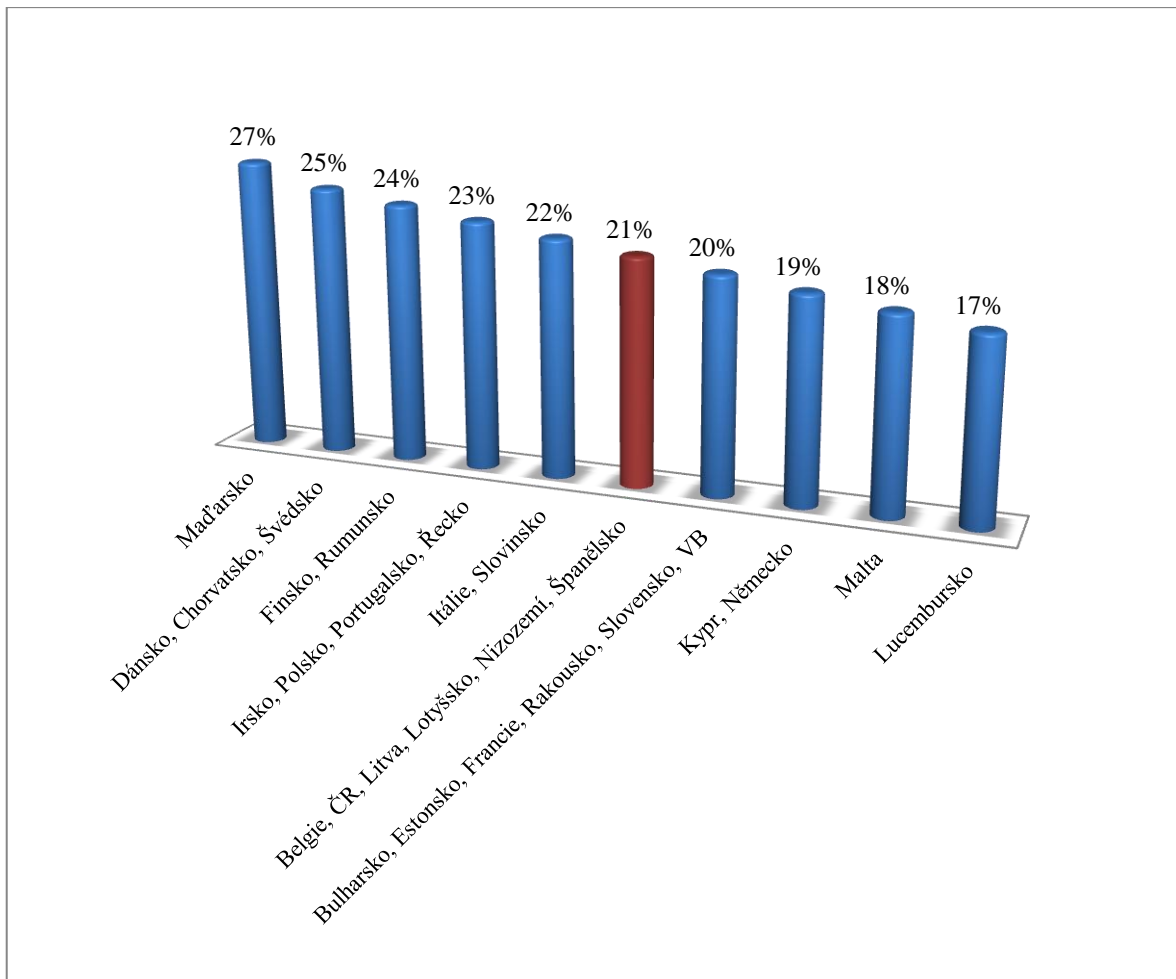
Obrázek 6 Unijní právo (vlastní zpracování)

Primární právo tvoří základ celé Evropské Unie, vymezuje základní principy, strukturu a kompetence Evropské Unie a jednotlivých členských zemí. Sekundární právo může být následně schvalováno na základě primárního práva. **Nařízení** jsou normativní právní akty, které zavazují Evropskou Unii, členské státy a občany členských států, a ihned se stávají součástí práva členských států. Jsou základem v rámci procesu harmonizace daňových systémů, protože zde existuje povinnost implementace do národního práva. Jestliže dojde k rozporu mezi tuzemským právem a nařízením, mají tato nařízení vždy přednost před tuzemským právem. **Směrnice** jsou normativní právní akty, které zavazují členské státy provést v národní legislativě úpravy, aby si právo jednotlivých zemí nerozporovalo, neurčují nástroje, ale výsledek, kterého má být docíleno, a jsou základem celého procesu harmonizace. **Rozhodnutí** jsou individuální právní akty určená vybraným subjektům (členské země, právnické a fyzické osoby apod.). **Stanoviska a doporučení** nepatří mezi závazné právní akty a jejich respektování nelze vymáhat. Stanoviska obsahují zhodnocení stavu, doporučení rady pro další vývoj či postup. (Široký, 2013, s. 53 – 59)

### 2.2.3.2 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Jak již bylo zmíněno výše, prvním podstatným krokem bylo zavedení jednotného systému daně z přidané hodnoty a Francie byla jedinou zemí, která tuto daň používala. Snaha o harmonizaci daní je tedy patrná už od samého počátku integrace Evropských společenství. V roce 1967 byla přijata první směrnice č. 67/227/EEC, která přikazovala členským zemím přestup na daň z přidané hodnoty do 1. 1. 1970. Následně druhá směrnice č. 67/228/EEC definovala předmět daně, místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Velikost základní sazby daně, stejně tak jako velikost snížené sazby daně byla ponechána v kompetencích jednotlivých zemí. Některé země jako Německo, Nizozemí přestoupily na systém daně z přidané hodnoty okamžitě, jiné země, např. Belgie, Itálie měla se změnou systému zdanění a jeho implementací velké problémy. Tyto problémy se týkaly především obav, že změna systému zdanění bude mít významný negativní dopad na veřejné rozpočty těchto zemí. Směrnice č. 69/463/EEC prodlužovala povinnou dobu implementace daně z přidané hodnoty Belgie, která přešla na výše zmíněný systém až v roce 1972. Dvě následující směrnice č. 71/401/EEC a 72/250/EEC prodlužovaly časový limit Itálii a to až do roku 1973. Přijetí a implementace první a druhé směrnice znamenala významný krok v harmonizačním procesu, ale unijní daňový systém přesto nebyl jednotný, protože směrnice umožňovaly jednotlivým zemím určité výjimky. Šestá směrnice č. 77/388/EEC je pravděpodobně jedna z nejdůležitějších v rámci harmonizace, protože stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální rozsah, okruhy subjektů, sazby daně apod. Tato směrnice byla častokrát novelizována až do takové fáze, kdy se situace stala velmi komplikovanou a nepřehlednou. Důsledkem toho vznikla v roce 2006 směrnice č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty. Dále byla přijata směrnice 2008/117/EC v souvislosti s bojem proti daňovým únikům spojeným s intrakomunitárními plněními, v této souvislosti bylo přijato i nařízení č. 143/2008, které zavádí povinnost výměny informací, správní spolupráci a postupy při vrácení daně. Dalším krokem harmonizace bylo sladění jednotlivých daňových sazeb. Tento krok s sebou nese také úskalí, neboť dochází k zasahování do národní suverenity zemí, může dojít k ohrožení příjmových stránek rozpočtů jednotlivých zemí a také fakt, že se jednotlivé země vzdávají jen těžko zavedených tradic a zvyků. Členské země nejenže uplatňovaly různé sazby daně, ale také měly různý počet těchto sazeb daní. Proto s účinností od roku 1993 zavedla směrnice č. 92/77/EEC, která stanovila minimální sazbu základní daně ve výši 15 % a pro sníženou sazbu daně byla tato výše určena minimálně 5 %. Dále směrnice stanovila, že členské země mohou mít

pouze dvě snížené sazby daně. Některé státy i po roce 1993 nerespektovaly povinnost maximálně dvou snížených sazeb DPH a ani povinnost minimální výše 5% (Francie, Irsko, Lucembursko). (Nerudová, 2014, s. 45-58) Obrázek 7 znázorňuje jednotlivé daňové sazby DPH v základní výši států Evropské unie. Je patrné, že výše základní daňové sazby 21 % v ČR není příliš vysoká, protože v Evropské unii se vyskytují mnohem vyšší zdanění základní sazbou DPH, přičemž průměr v Evropské unii činí právě 21 %.



Obrázek 7 Přehled základní sazby daně v jednotlivých členských státech EU (vlastní zpracování dle KODAP GROUP)

#### 2.2.4 Daňová konkurence

Dle Širokého existují také skupiny lidí, kteří patří naopak mezi zastánce daňové konkurence, kteří tvrdí, že daňová koordinace, resp. harmonizace musí mít své limity, protože následné překročení těchto limitů vede k neefektivnosti celého systému a prostředky jsou vynakládány zbytečně. Zastánci daňové konkurence navíc považují vládní zásahy za zbytečné a poukazují na přínosy volné soutěže, která může vést ke zvýšení ekonomických sti-

mulů daní a k úspoře veřejných prostředků. Ani daňovou konkurenci, ani daňovou harmonizaci není dobré využívat v maximální míře, vše má mít své meze, protože vše má svá pozitiva i negativa. (2013, s. 37)

Daňovou konkurenci lze obecně členit na poctivou, která vyplývá z rozdílné úrovně daňového zatížení obyvatelstva a je dána především výsledky preferencí voličů, škodlivou, která je zaměřena na úmyslném přetahování zahraničního kapitálu do tuzemska a spornou, která je na rozhraní škodlivé a poctivé daňové konkurence.

Projev škodlivé daňové konkurence zemí OECD lze spatřit velmi nízké, či dokonce nulové sazby daně, nedostatek transparentnosti daňového systému, neefektivní výměnu informací nebo tzv. „ring fencing“ neboli situace, kdy je preferenční daňový režim striktně oddělen od domácího trhu, domácí země před tímto režimem chrání svou ekonomiku, může např. docházet k vyjímání rezidentů apod.

### **2.2.5 Mezinárodní spolupráce při správě daní v oblasti DPH**

Mezinárodní spolupráce při správě daní se začala rozvíjet s prohlubující se globalizací, kdy se stalo nemožným společnosti i jednotlivé daňové poplatníky a plátce s mezinárodní působností efektivně kontrolovat, zejména co se týče splnění jejich daňových povinností. Tato spolupráce již dosahuje poměrně vysoké úrovně a dochází neustále k jejímu zlepšování. Oblast nepřímých daní je v rámci mezinárodní spolupráce upravena nařízením č. 1798/2003 ES o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a následně prováděcími předpisy k němu. V souvislosti s mezinárodní spoluprací v oblasti DPH je nutné zmínit systém VIES. Výměna informací v oblasti DPH je uskutečňována prostřednictvím elektronického systému VIES (VAT Exchange Information System). Správce daně tak získává aktuální údaje z EU pro potřeby tuzemského daňového řízení. V této souvislosti ukládá zákon o DPH plátcům daně z přidané hodnoty a identifikovaným osobám podat souhrnné hlášení, pokud poskytují služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH. Plátcí DPH jsou navíc povinni podat souhrnné hlášení v případě dodání zboží do jiného členského státu (tzv. intrakomunitární dodání zboží). (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006, s. 338 – 342) Výměna informací se zahraničními daňovými správami přispívá ke zjištění velkého množství údajů o daňových subjektech.

### 3 DAŇOVÁ MINIMALIZACE

Pro potřeby české terminologie je potřebné daňovou minimalizaci rozlišit dle následujícího obrázku.



Obrázek 8 Členění daňové minimalizace (vlastní zpracování)

#### 3.1 Daňová minimalizace legální

Legální daňová minimalizace znamená v přeneseném slova smyslu efektivní daňovou optimalizaci, kdy se snaží poplatník nebo plátce daně minimalizovat svou daňovou povinnost legálním způsobem v mezích zákona. Jedná se tedy o využití všech zákonných ustanovení, která vede k minimalizaci odvedené daně. Jednotlivá zákonná ustanovení minimalizující daňovou povinnost jsou buď přímo ustanovena zákonodárcem (osvobození, slevy), nebo druhým způsobem je využívání nedostatků a mezer v zákonech, poté mluvíme o tax avoidance. Mezi legální daňovou optimalizací a daňovým únikem je velmi tenká linie posouzení, co měl zákonodárce v úmyslu a co je již obcházení zákona. (Široký, 2008, s. 242.)

#### 3.2 Daňový únik nelegální

Jestliže se jedná o daňovou minimalizaci nelegální, pak se jedná o daňový únik (tax evasion). Jedná se o přímé porušení zákonných ustanovení, čímž může být zatajení či krácení příjmů, umělé navyšování nákladů, záměrné neodvedení daně apod. Takové porušení daňových předpisů může být vědomého i nevědomého charakteru. Obecně je riziko daňových podvodů vyšší u daní nepřímých oproti daním přímým, avšak riziko potrestání je stejné. U přímých daní je časový horizont daňového podvodu obvykle hospodářský nebo kalendářní rok, naproti tomu u daní nepřímých to může být kalendářní měsíc nebo čtvrtletí.



Podle počtu zapojených osob lze dělit daňové úniky:

- Individuální
- Dvě zapojené osoby
- Více zapojených osob – řetězce

**Individuální daňové úniky** se zpravidla vyskytují u OSVČ a právnických osob s nižším obratem, kdy dochází buď k nadhodnocení výdajů, resp. nákladů nebo k zatajení příjmů, resp. výnosů a to především v oborech poradenských, pojišťovacích, v restauracích, obchodech na internetu, se softwarem a v řemeslných oblastech.

**Daňové úniky se dvěma zapojenými osobami** se vyskytují převážně u právnických osob s omezeným nebo žádným ručením. Může zde docházet k nadhodnocování nákladů, neoprávněným odpisům pohledávek, platby přes bankovní účet a následný výběr v hotovosti. Tyto podvody se vyskytují převážně v oblastech poradenských, v poskytování marketingových a reklamních služeb ve stavebnictví.

**S více zapojenými osobami** se jedná o tzv. řetězce, které se vyskytují převážně opět u právnických osob a to v oblastech počítačové techniky, softwaru, mobilní telefony, bižuterie, zlato a drahé kovy, šrot, pohonné hmoty, emisní povolenky. Podvody se týkají neodvedení DPH, karuselové podvody, transferové ceny apod.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

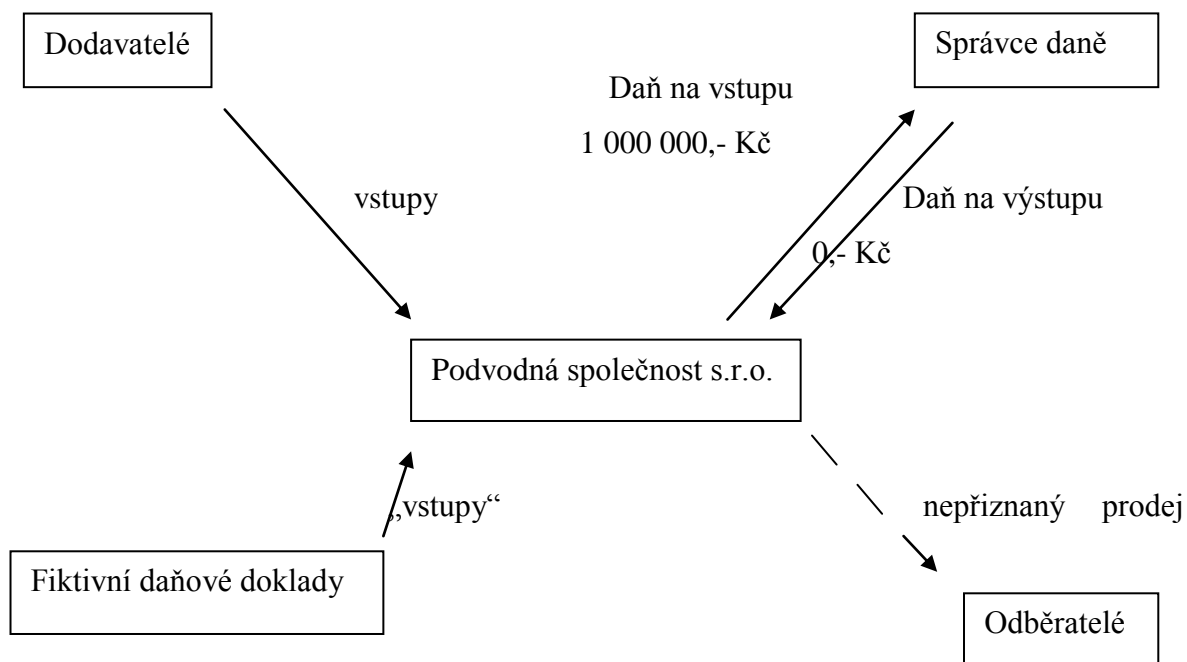
Daňové úniky svojí podstatou ovlivňují všechny oblasti nejen ekonomického, ale také společenského života tím, že:

- snižují příjmy veřejných rozpočtů a tím snižují i možnosti státu zabezpečovat jednotlivé úlohy v oblasti obrany, bezpečnosti, vzdělání, vědy a výzkumu, apod.,
- deformují ekonomické prostředí tím, že některé subjekty získávají výhodu protiprávním způsobem,
- svádí jiné daňové subjekty k podobným protiprávním praktikám a narušují tak jejich daňovou disciplínu, a
- snižují důvěryhodnost krajiny v mezinárodním měřítku.

### 4.1 Vnitrostátní daňové úniky

#### 4.1.1 Fiktivní daňové doklady

Společnost se snaží fiktivními daňovými doklady vymoci od státu nadměrné odpočty. Postupně nakupuje od různých plátců zboží, které následně okamžitě prodává jiným osobám, avšak tento prodej nepřizná. Tato společnost „nemá“ zdanitelná plnění. Současně s nákupem zboží začne vytvářet fiktivní daňové doklady. Poté, co vznikne povinnost podat DAP k DPH je daň na výstupu nulová, popř. nízká a daň na vstupu je vysoká, vzniká tak této společnosti nadměrný odpočet a požaduje vrácení daně od FÚ. Společnost provádí tyto fiktivní daňové doklady do té doby, než začne mít správce daně pochybnosti, jakmile správce daně zjistí únik, popř. ještě před zjištěním, společnost svou činnost (podnikání) ukončí. Podvodná společnost se dopouští jednak daňového úniku na DPH, ale také na dani z příjmů. Typickým příkladem mohou být různé druhy poskytnutých služeb, které se hůře prokazují. Proti zmíněnému typu daňového podvodu by mělo fungovat kontrolní hlášení.



Obrázek 9 Daňový únik pomocí fiktivních dokladů (vlastní zpracování)

#### 4.1.2 Krácení příjmů

V tomto případě zde dochází ke snižování základu daně a to tím způsobem, že plátce krátí příjmy a snižuje si tak daň na výstupu. Tento daňový únik má vliv nejen na DPH, ale také na výpočet základu daně z příjmů.

#### 4.1.3 Zatajení plnění s vlivem na daň na vstupu a na daň na výstupu

Tím že plátce sníží celkově vlastní daňovou povinnost takovým způsobem, že zároveň se snížením základu daně na vstupu sníží i základ daně na výstupu, docílí toho, že u správce daně nevzbudí pozornost při porovnávání vstupů a výstupů. Tento typ daňového úniku se opět týká jak DPH, tak daní z příjmů.

#### 4.1.4 Využívání jiné sazby daně

Obecně platí fakt, že pokud daná země využívá více daňových sazeb, má to vliv také na vznik daňových úniků spojených se situací, kdy plátce daně využívá v rámci ekonomických činností jinou daňovou sazbu než tu, kterou by měl ve skutečnosti uplatnit. Samozřejmostí je fakt, že plátce chce odvádět daň na výstupu co možná nejnižší a zároveň si nárokovat daň na vstupu co nejvyšší. Zde vzniká problematika toho, zda k takové chybě došlo opravdu náhodou, či byla záměna sazeb promyšleným trikem, jak vylákat od správce daně vyšší odpočty.

#### 4.1.5 Neregistrace k DPH

Registrace k DPH je nedílnou součástí, pokud chce daňový subjekt využívat nároku na odpočet DPH, s tím však také vzniká povinnost subjektu odvádět DPH na výstupu. Samozřejmostí je fakt, že ne každému daňovému subjektu se vyplatí být plátcem DPH, pro některé subjekty, převážně ty, kteří mají minimální vstupy, se tato situace velmi nevyplatí. Proto dochází k tomu, že se některé ekonomicky činné osoby „zapomenou“ registrovat k DPH v důsledku překročení obrátu. I to může být určitým typem daňového úniku na dani z přidané hodnoty, v rámci kterého stát přichází o platby do státní kasy.

Vnitrostátní daňové úniky na DPH existují, avšak jejich míra není tak vysoká jako u daňových úniků typu karuselových řetězců, které jsou rozebírány v následující kapitole.

### 4.2 Mezinárodní daňové úniky

#### 4.2.1 Karuselové obchody

Karuselové neboli kolotočové obchody (podvody) na dani z přidané hodnoty patří mezi velmi časté národohospodářské zločiny, které jsou dnes velmi rozsáhlé a samy státy nevědí, jak proti nim účinně a efektivně bojovat. Jedná se častokrát o velmi dlouhý řetězec obchodů ať už se zbožím či službami, u kterého dochází k velmi jednoduchému způsobu krácení a neodvedení daně, kdy daň není příslušnému správci daně přiznána ani zaplacená a konkrétní společnost přestává existovat, je nekontaktní a není k nalezení. Častokrát jsou právě tyto řetězce velmi sofistikovaně propletené, vyskytuje se zde velké množství jednotlivých článků, které jsou pro správce daně špatně identifikovatelné. Tento typ obchodů se vyskytuje v různých obměnách, na různých úrovních, ale princip zůstává neustále stejný. Podvodníci se často přesouvají mezi jednotlivými státy a mění předměty obchody v závislosti na konkrétních podmínkách. Při prodeji zboží do jiného členského státu Evropské Unie je vývozce osvobozen od DPH, naproti tomu příjemce zboží má režim samozdanění, je povinen sám přiznat a odvést DPH z ceny zboží. Podvodné společnosti jsou často spřízněné osoby, které obvykle nedisponují hotovostí, nemají vlastní účty a existují jen velmi krátce. Nejjednodušším případem realizace karuselového obchodu je nutnost existence tří účastníků.

#### Missing trader

Chybějící obchodník je jedním ze základních a podstatných článků karuselového obchodu, tento plátce pořizuje zboží z jiného členského státu za účelem jeho dalšího prodeje v tu-

zemsku, který často sídlí na virtuálním sídle, se správcem daně nekomunikuje a nespolupracuje a také především neodvádí DPH.

### **Buffer**

Buffer stojí mezi missing traderem a brokerem, tento plátce nakupuje zboží od chybějícího obchodníka, podává DAP k DPH, se správcem daně běžně spolupracuje a komunikuje a samozřejmě platí DPH. Tento článek má zakrýt karuselový řetězec a má znesnadnit správcem daně rozluštění karuselového řetězce. V praxi se často vyskytuje existence několika bufferů, čím více těchto článků v řetězci existuje, tím složitější je pro správce daně karuselový obchod vypátrat.

### **Broker**

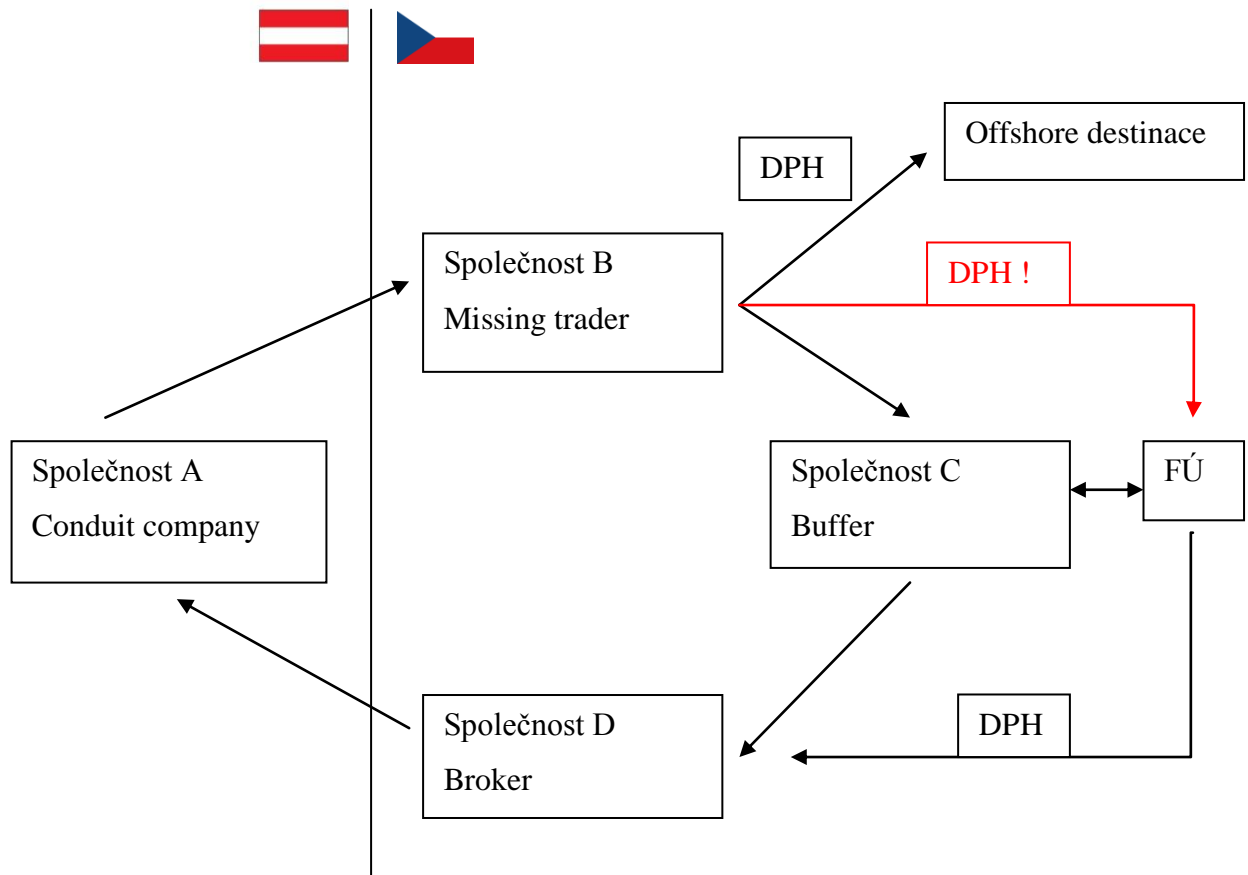
Tento plátce nakupuje zboží od buffera a následně jej prodává zpět do jiného členského státu a legálně si uplatňuje nárok na odpočet DPH, která nebyla missing traderem nikdy odvedena. Proto zde platí podmínka, že sídla missing tradera a brokera musí být v jednom členském státě.

### **Conduit company**

Conduit company je posledním článkem karuselového řetězce, je to obchodní společnost sídlící v jiném členském státě, která nakupuje zboží od brokera a zároveň jej opět prodává missing traderovi. U karuselových obchodů koluje stejné zboží neustále dokola, které ale neexistuje a veškeré obchodní transakce jsou vedeny pouze formálně na papíře.

Společnost B (chybějící obchodník, missing trader, bílý kůň) provede objednávku zboží v celkové hodnotě 10 000 000,- Kč od dodavatele A, který má sídlo na území jiného členského státu, např. Rakouska a je rezidentem Rakouska. Suma je zaplácena a zboží je dodáno, mnohdy ale dochází k tomu, že zboží je fiktivní a k žádným dodávkám ani nedojde. Společnost B následně prodá dodávkou celkové hodnotě 10 000 000,- Kč + 2 100 000,- Kč DPH společnosti C. Společnost B by měla DPH odvést správcem daně jako daň na výstupu, to se však nestane, místo toho jsou peníze převedeny ze společnosti jinam, aby byly skryty, většinou se jedná o off-shore země. Toto je první část obohacení karuselového podvodu. Společnost C (buffer, nárazník) má zakrýt pozornost správce daně a zvýšit tak složitost celého daňového řetězce. Tato společnost odvádí daň na výstupu z následného prodeje společnosti D, uplatňuje také daň na vstupu, je kontaktní se správcem daně a podává daňová přiznání. Jeho cílem je zakrýt podezření správce daně. Následně si společnost D (profit taker) uplatní daň na vstupu a vzniká ji tak nárok na odpočet ve výši 2 100 000,- Kč,

kteřé měla původně odvést společnost B. V dalším kroku jsou počítače opět prodány společností A (conduit company) sídlící v Rakousku za 10 000 000,- Kč. Nyní dochází k uzavření celého karuselového obchodu, podvod začíná opět znovu stejným způsobem až do té doby, než správce daně zjistí pochybnosti či odhalení podvodu.



Obrázek 10 Znárodnění karuselového podvodu (vlastní zpracování)

Karuselové obchody se soustředí na komodity, u kterých lze spatřit podobné rysy:

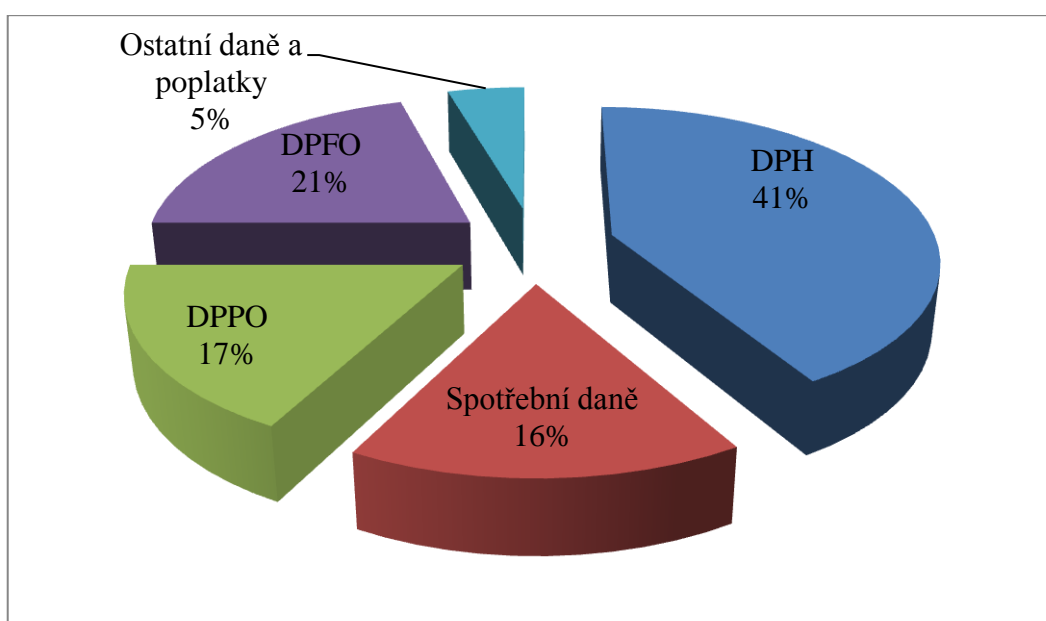
- předmět není v režimu přenesené daňové povinnosti,
- snadná přemístitelnost a skladovatelnost,
- nízká hodnota,
- většinou základní sazba daně,
- vysoká obrátkovost (snadno a rychle prodejná) a
- zaměnitelnost (předmět nelze jednoduše rozlišit od jiného stejného druhu).

Mezi takové zboží můžeme zařadit především obchody s mobilními telefony, počítačovými čipy, softwary, dále drahé kovy, kosmetika, automobily, pohonné hmoty. Karuselové obchody se často týkají i služeb a různých provedení práce.



## 5 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU NOVÝCH MECHANISMŮ ZAVEDENÝCH V ČR V BOJI S DAŇOVÝMI ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

DPH patří mezi nejvýznamnější daň, co se týče příjmů státního rozpočtu a její inkaso převyšuje součet inkas daně z příjmů fyzických a právnických osob. Celkové inkaso DPH za rok 2015 činilo 331,8 mld. Kč, což představuje meziroční nárůst o 2,7 %, tj. absolutně o 9 mld. Kč. V roce 2015 proběhly legislativní změny, co se týče vzniku druhé snížené sazby DPH ve výši 10%.



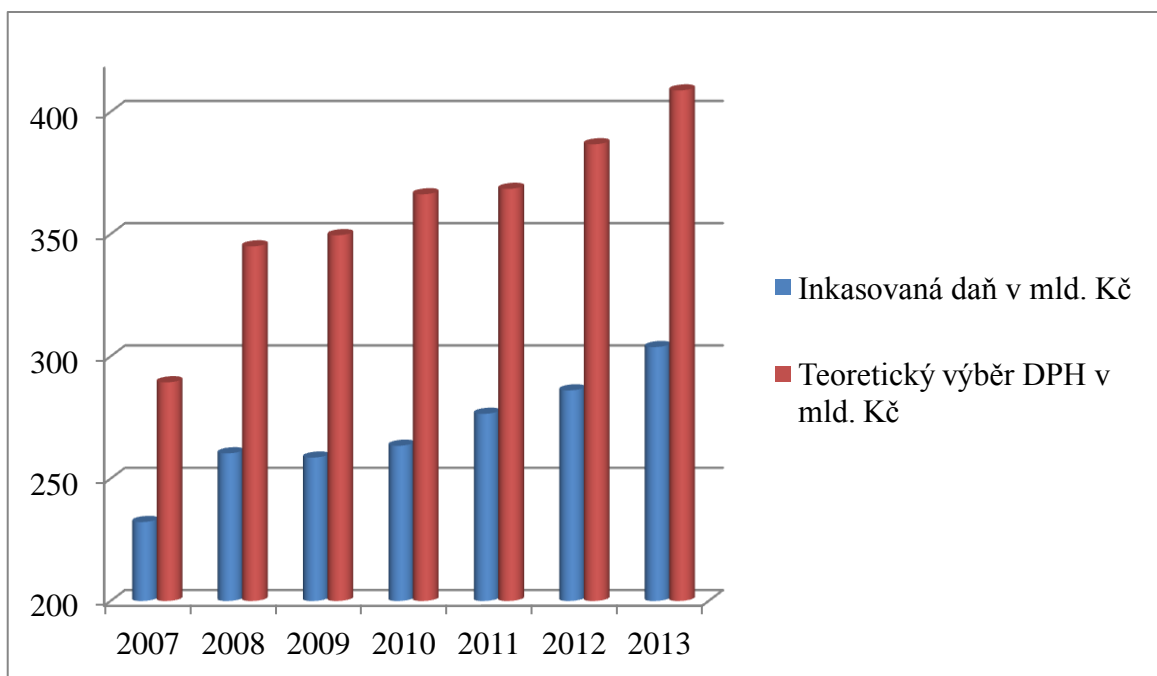
Obrázek 11 Procentuální přehled zastoupení jednotlivých daní v ČR 2014 (vlastní zpracování dle MFČR © 2015, Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014)

### 5.1 Analýza závislosti HDP a daňové mezery v podmínkách ČR

K odhadu daňových úniků existuje mnoho přístupů, jejichž využití se liší dle možností a potřeb jednotlivých zemí. Obecně lze metody rozlišit na mikroekonomické metody, které jsou založeny na dotazníkových šetřeních nebo náhodných daňových kontrolách a jejichž výsledky jsou následně vztaženy na celou ekonomiku, a metody makroekonomické, které zkoumají celou ekonomiku naráz. Koncept mezery DPH spadá do metod makroekonomických, kdy je porovnán teoretický výnos daně se skutečným inkasem daně.

### 5.1.1 Mezera DPH

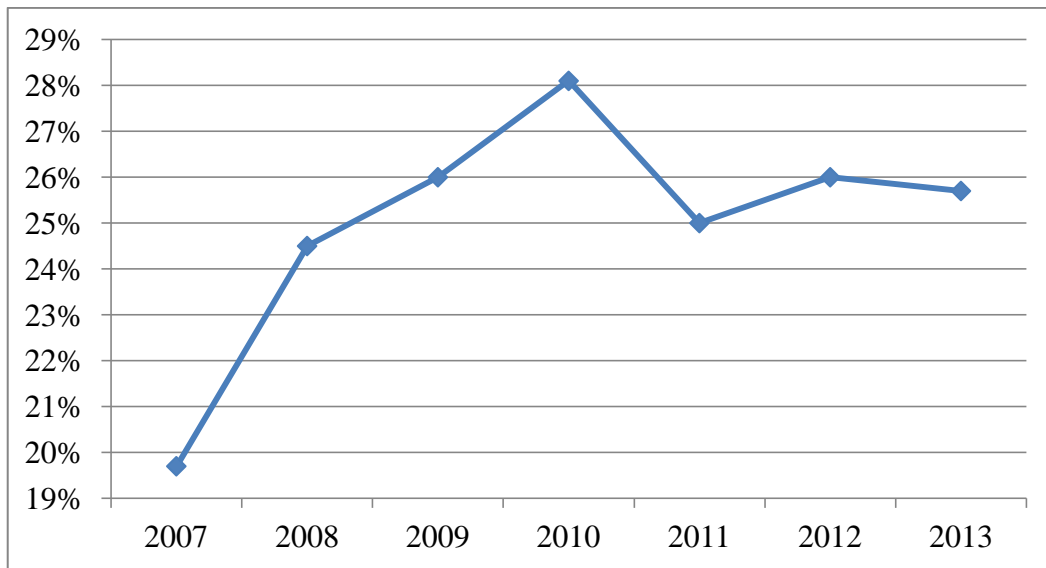
Jednou z metod, které umožňují posoudit efektivnost výběru daně z přidané hodnoty a míru daňových úniků, je metoda měření „mezery DPH“. Mezera DPH neboli VAT GAP znázorňuje rozdíl mezi teoretickým výběrem daně při splnění všech daňových povinností všemi subjekty a skutečným inkasem DPH. Relativní hodnoty lze dosáhnout vypočtením podílu výše daňové mezery na teoretickém výběru daně z přidané hodnoty. Mezera DPH rok od roku neustále narůstá a v roce 2013 činila necelých 105 mld. Kč a tvoří tak zhruba 2,5% HDP, přičemž relativní podíl teoretického výběru daně tvoří mezera DPH cca 25,7%. Obrázek 12 znázorňuje rozdíl mezi teoretickým výběrem DPH a skutečně vybranou daní, poukazuje tak na absolutní vývoj mezery DPH v čase.



Obrázek 12 Výše mezery DPH v období 2007 – 2013 (vlastní zpracování dle Profeldová, 2015)

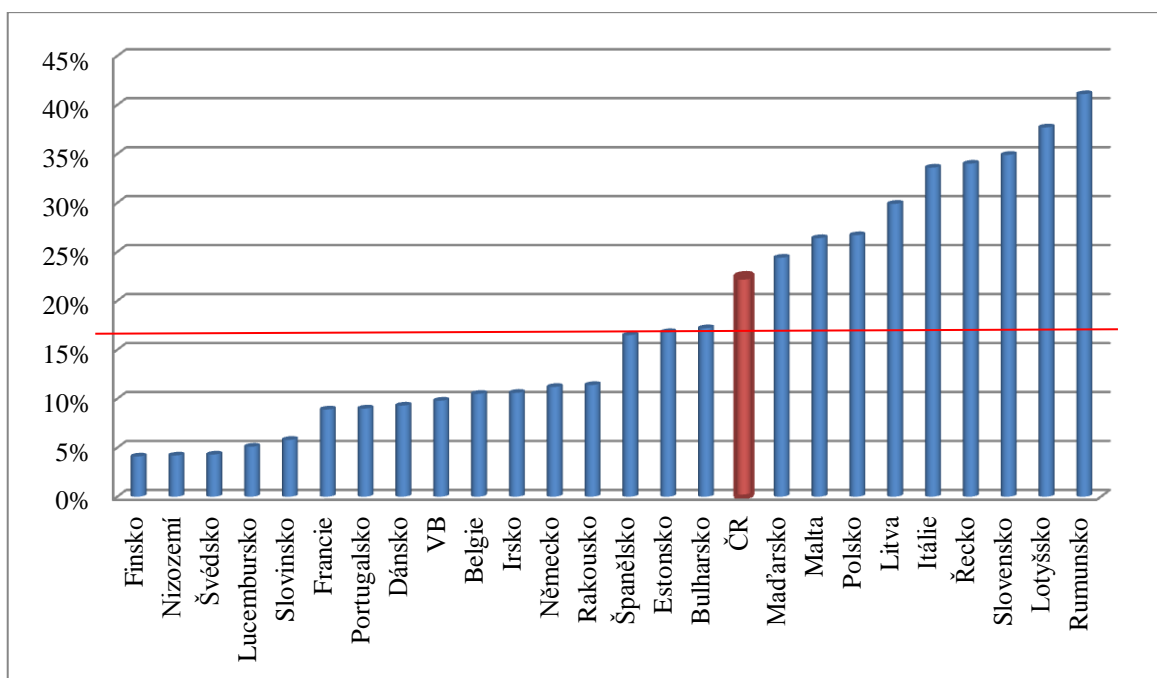
NKÚ analyzoval vztah mezi mezerou DPH a nárůstem vybrané daně z přidané hodnoty. Pozitivní vliv na výši vybrané daně mezi roky 2011 – 2012 mělo zvýšení sazeb daně z přidané hodnoty, díky kterému se mělo za jinak nezměněných podmínek vybrat v roce 2013 na daní o 58 mld. Kč více. Naopak negativní vliv na makroekonomický vývoj, který byl zejména ovlivněn hospodářskou krizí, který výběr daně snížil o 18 mld. Kč, a úspěšnost výběru daně vyjádřená mezerou DPH, která výběr snížila o 13 mld. Kč.

Obrázek č. 13 zachycuje vývoj relativní mezery daně z přidané hodnoty v letech 2007 – 2013.



Obrázek 13 Vývoj relativní mezery DPH v letech 2007 – 2013 (vlastní zpracování dle Profeldová, 2015)

Také podle Evropské komise existuje v České republice daňová mezera na DPH. Podle údajů Evropské Komise se relativní výše mezery DPH v ČR pohybovala za rok 2013 zhruba kolem hodnoty 22%, přičemž průměr Evropské unie činil 16 %. Česká republika se pohybovala nad zmíněnou úrovní. Z obrázku 14 je zřejmé, že nejvyšších hodnot daňové mezery dosahují státy jako Rumunsko, Lotyšsko, Řecko, Itálie, ale také naši sousedé – Polsko a Slovensko. Naopak dobré výsledky dosahují severské státy – Finsko, Švédsko, Dánsko.



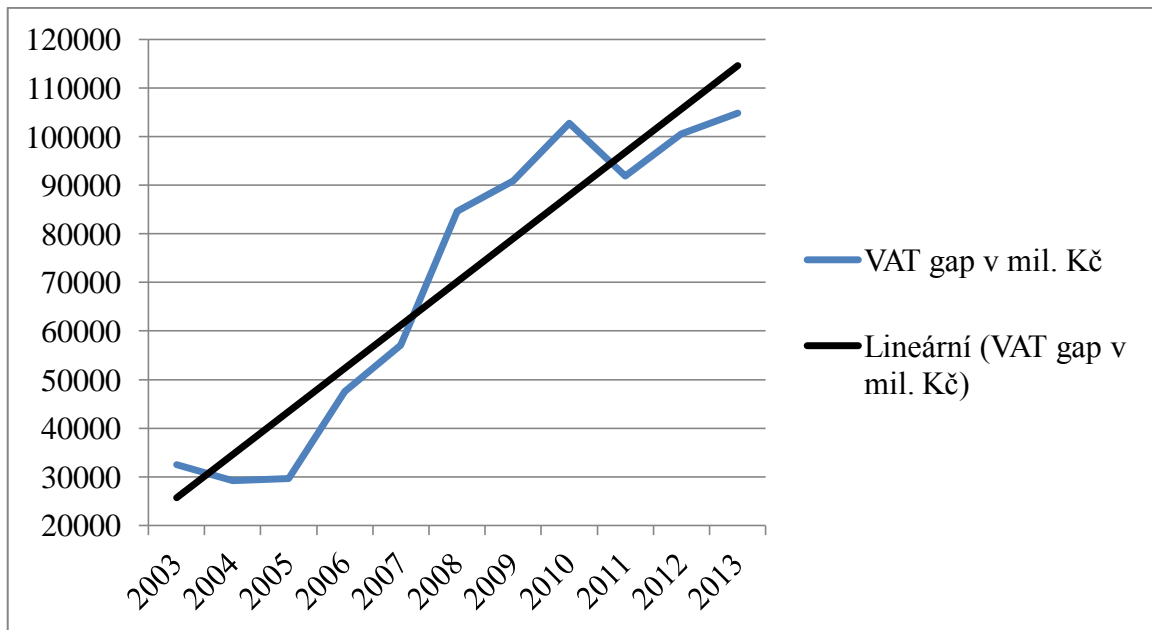
Obrázek 14 Výše relativní mezery DPH v Evropské unii v roce 2013 (vlastní zpracování dle Evropské komise, 2015)

### 5.1.2 Korelační analýza HDP a mezery DPH

Následující kapitola bude pojednávat o tom, zda existuje korelace mezi vývojem HDP a vývojem mezery DPH, tzv. vat gap, která je ukazatelem vývojem daňových úniků na dani z přidané hodnoty. V první části je důležité vytvořit časové řady mezery DPH a HDP za období 2003 – 2013. Toto období bylo zvoleno v závislosti na dostupnosti dat ohledně vývoje mezery DPH. V dalším kroku dochází ke stanovení trendů u jednotlivých časových řad, přičemž u vývoje mezery DPH byla zvolena funkce lineární, u vývoje HDP funkce logaritmická. V posledním kroku analýzy časových řad dochází ke zjištění rozdílů mezi skutečnými hodnotami a hodnotami trendu. Tímto krokem lze získat očištěná data, tzv. rezidua, data, která nelze vysvětlit, a která budou následně využita při korelační analýze.

Tabulka 1 Vývoje mezery DPH, trendu a reziduí v letech 2003 - 2013 (vlastní zpracování)

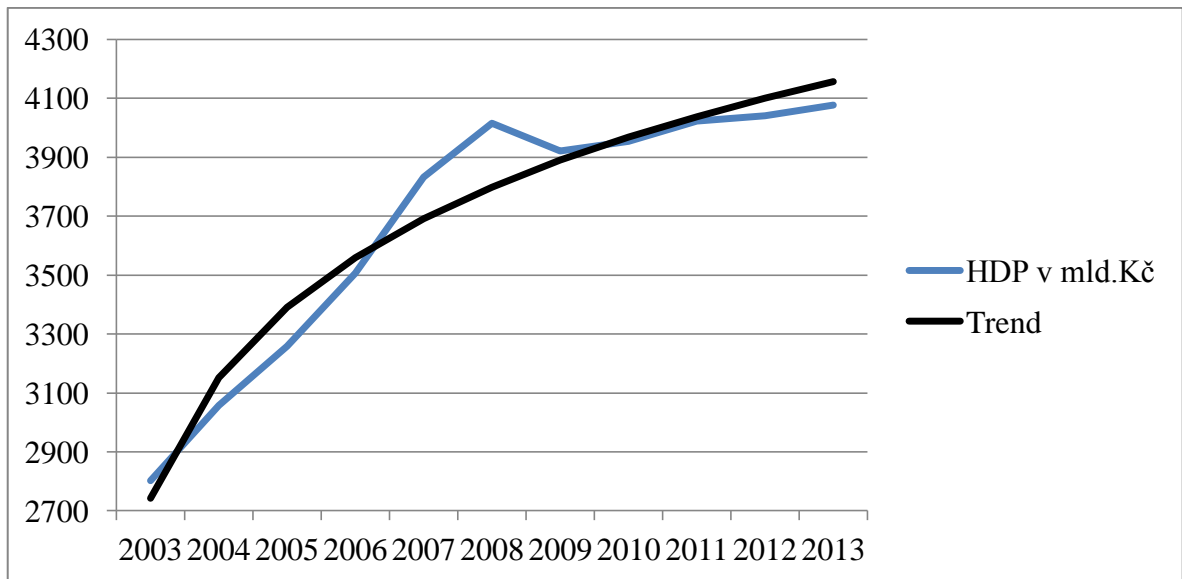
| Rok  | Mezera DPH v mil. Kč | Trend     | Reziduum  |
|------|----------------------|-----------|-----------|
| 2003 | 32 500               | 25 645,2  | 6 854,8   |
| 2004 | 29 200               | 34 550,4  | -5 350,4  |
| 2005 | 29 600               | 43 455,6  | -13 855,6 |
| 2006 | 47 500               | 52 360,8  | -4 860,8  |
| 2007 | 57 100               | 61 266    | -4 166    |
| 2008 | 84 600               | 70 171,2  | 14 428,8  |
| 2009 | 90 900               | 79 076,4  | 11 823,6  |
| 2010 | 102 800              | 87 981,6  | 14 818,4  |
| 2011 | 91 900               | 96 886,8  | -4 986,8  |
| 2012 | 100 600              | 105 792   | -5 192    |
| 2013 | 104 900              | 114 697,2 | -9 797,2  |



Obrázek 15 Vývoj mezery DPH v ČR v letech 2003 – 2013 (vlastní zpracování dle Profeldová, 2015)

Tabulka 2 Vývoj HDP, trendu a reziduí v letech 2003 – 2013 (vlastní zpracování)

| Rok  | HDP v mil. Kč | Trend       | Reziduum   |
|------|---------------|-------------|------------|
| 2003 | 2 801 163     | 2 742 074,1 | 59 088,9   |
| 2004 | 3 057 660     | 3 150 976,1 | -93 316,1  |
| 2005 | 3 257 972     | 3 390 168,5 | -132 196,5 |
| 2006 | 3 507 131     | 3 559 878,2 | -52 747,2  |
| 2007 | 3 831 819     | 3 691 515,3 | 140 303,7  |
| 2008 | 4 015 346     | 3 799 070,6 | 216 275,4  |
| 2009 | 3 921 827     | 3 890 007,3 | 31 819,7   |
| 2010 | 3 953 651     | 3 968 780,3 | -15 129,3  |
| 2011 | 4 022 511     | 4 038 263   | -15 752    |
| 2012 | 4 041 610     | 4 100 417,4 | -58 807,4  |
| 2013 | 4 077 109     | 4 156 642,8 | -79 533,8  |



Obrázek 16 Vývoj hrubého domácího produktu v letech 2003 – 2013 (vlastní zpracování dle Český statistický úřad, © 2016, Databáze národních účtů)

Následně je provedena korelační analýza reziduí mezery DPH a HDP. Je nutné provádět korelační analýzu dat očištěných od veškerých vlivů, tzn. jednotlivých reziduí. Pokud bychom prováděli korelační analýzu původních neočištěných dat, výsledek by mohl být zkreslený. Pro výpočet korelační analýzy je nutné provést výpočet Pearsonova korelačního koeficientu, který je dán vztahem:

$$r = \frac{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X}) * (Y_i - \bar{Y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2 * \sum_{i=1}^n (Y_i - \bar{Y})^2}}$$

kde  $\bar{X} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n X_i$  je aritmetický průměr hodnot reziduí mezery DPH a  $\bar{Y}$  je aritmetický průměr hodnot reziduí HDP.

Po dosažení jednotlivých hodnot do předchozího vztahu získáme Pearsonův korelační koeficient  $r = 0,644$ . Tento koeficient může nabývat hodnot  $\langle -1, 1 \rangle$ . Vypočítaný koeficient znázorňuje přímou korelaci, která je středně silná. Tento výpočet však zatím neslouží pro zjištění, zda mezi proměnnými existuje korelace či nikoliv. Je nutné stanovit hypotézy na hladině 5 %.

$H_0$ : neexistuje korelace mezi HDP a mezerou DPH,

$H_A$ : existuje korelace mezi HDP a mezerou DPH.

Pro zjištění, zda nulovou hypotézu zamítáme či nikoli je nutné provést výpočet testovacího kritéria  $t$  podle následujícího vztahu:

$$t = r \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}}$$

Výslednou hodnotu testovacího kritéria je nutné následně porovnat s kritickou hodnotou  $t$ , kterou nalezneme v tabulkách Studentova rozdělení.

$$t = 2,527 < t_{\text{krit}} = 2,262$$

Výsledky provedené korelační analýzy mezi časovou řadou mezery DPH a časovou řadou vývoje hrubého domácího produktu jsou uvedeny v následující tabulce:

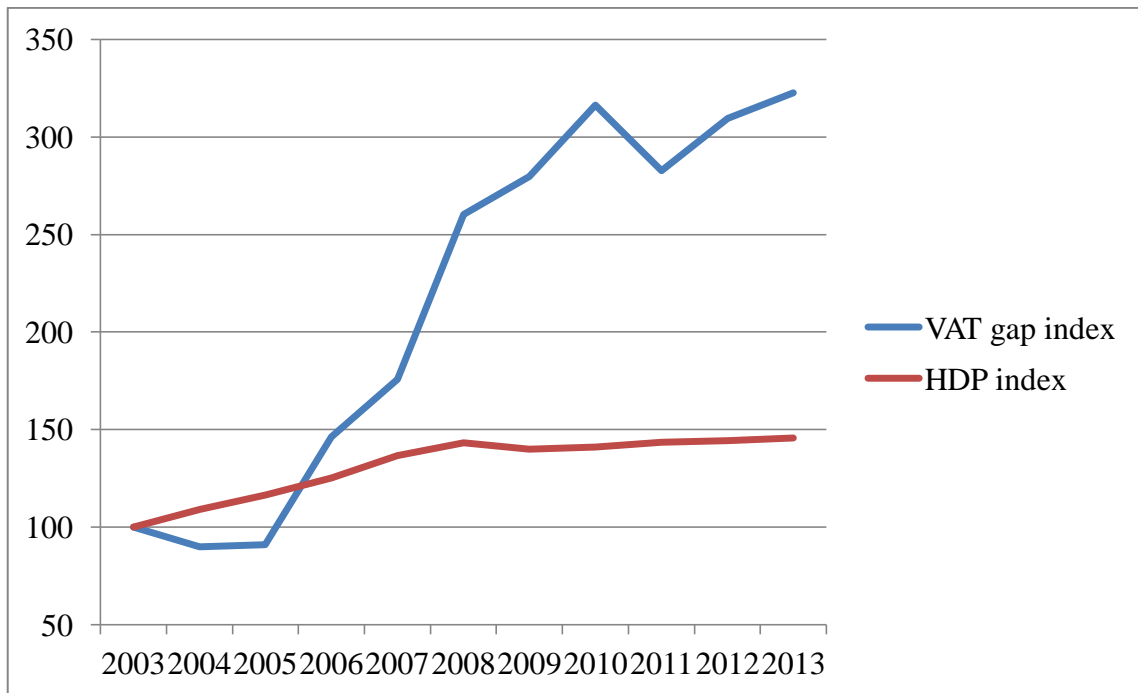
Tabulka 3 Výsledky korelační analýzy (vlastní zpracování)

| Text                           | Hodnota |
|--------------------------------|---------|
| Pearsonův korelační koeficient | 0,644   |
| P - value                      | 2,527   |

Cílem výše provedené analýzy bylo zamítnutí hypotézy  $H_0$  (neexistuje korelace mezi hrubým domácím produktem a mezerou DPH) o vzájemné nezávislosti časových řad hrubého domácího produktu a mezery DPH. Na hladině významnosti 5 % zamítáme nulovou hypotézu o nezávislosti. Na hladině významnosti 5 % lze říci, že existuje korelace mezi vývojem hrubého domácího produktu a mezerou DPH. Tento závěr dokládá nejen test hypotézy  $H_0$ , ale také korelační koeficient, který znázorňuje středně silnou závislost.

Z výše uvedených výsledků vyplývá, že existuje přímá a středně silná korelace mezi vývojem HDP a vývojem mezery DPH. Lze tedy říci, že pokud roste HDP, roste poté i mezera DPH. Pokud tedy ekonomika roste, existuje také předpoklad růstu daňových úniků na DPH. Protože je závislost mezi těmito dvěma ukazateli středně silná, lze hovořit o tom, že růst mezery DPH a poté i daňových úniků ovlivňují pravděpodobně ještě další činitelé, kterými mohou být například složitost daňového systému, počet sazeb DPH, stupeň otevřenosti ekonomiky apod. Vat gap tedy nelze zcela automaticky brát jako ukazatel výkonnosti daňové správy, ale je třeba vzít v úvahu i vlivy daňově-politické a ekonomické.

Obrázek 17 znázorňuje graf vývoje mezery DPH a HDP. Protože jsou obě časové řady v jiných jednotkách, je nutné pro získání následujícího grafu přepočítat časové řady na vývoj indexů. Z grafu je patrné, že s rostoucím HDP roste také mezera DPH, avšak mezera roste mnohem rychleji než samotný vývoj HDP.



Obrázek 17 Vývoj indexu mezery DPH a indexu HDP za období 2003 – 2013 (vlastní zpracování)

## 5.2 Reverse charge

Aktuální legislativa Evropské Unie, směrnice č. 2006/112/ ES, která se zabývá harmonizací daně z přidané hodnoty, v současné době umožňuje využití principu reverse charge, ale pouze na určité okruhy komodit, popř. služeb. V České republice se nyní využívá princip reverse charge a to trvale u:

- poskytnutí stavebních nebo montážních prací, včetně oprav,
- dodání nemovité věci,
- dodání použitého materiálu, šrotu a odpadu,
- dodání zlata,

nebo dočasně nejméně na dobu 2 let a do 31. 12. 2018 u obchodních transakcí s:

- emisními povolenkami,
- mobilními telefony,
- zařízeními s integrovanými obvody,
- plynem a elektřinou,
- telekomunikační služby,
- herními konzolami, tablety a laptopy,



- obilovinami a technickými plodinami a
- kovy.

První případ aplikace režimu reverse charge v českém zákoně o DPH, který byl zaveden již v roce 2006, se týkal dodání specificky vymezeného zlata. K dalšímu významnému rozšíření došlo až v roce 2011, kdy byly do tuzemského zákona doplněny i další komodity. Protože se v roce 2010 objevily významné daňové úniky při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, které se masivně rozšířily během krátkého úseku v rámci celé EU, došlo také na tuto komoditu, která byla novelizací zákona o DPH v roce 2011 přidána na seznam podléhající režimu reverse charge. K dalším úpravám reverse charge přistoupila ČR v roce 2015, kdy byl režim reverse charge rozdělen na trvalý a dočasný.

Pokud sousední členské státy mají obdobné ekonomické a obchodní prostředí, je důležité, aby docházelo ke vzájemné koordinaci při zavádění reverse charge na vybrané komodity. Příkladem může být situace, kdy byly přesunuty daňové úniky u dodání šrotu a odpadu ze Slovenska a Maďarska po zavedení režimu reverse charge v těchto zemích, do České republiky. Snadněji se daňové podvody přesouvají v prostředí, kde jsou nastaveny obdobné způsoby obchodování a také tam, kde existují minimální překážky, co se týče jazykových bariér, popř. bariér vstupu na trh.

U komodit uvedených v příloze č. 6 ZDPH (komodity, u kterých platí reverse charge dočasně) existuje limit pro využití reverse charge a často bývá problematické stanovit, zda je u konkrétního zdanitelného plnění limit dosažen či nikoli. Reakcí na to je skutečnost, že režim reverse charge bude moci být využit i při takových zdanitelných plněních, kde celková hodnota zdanitelného plnění nepřekračuje požadovaný limit 100 000,- Kč, pouze v případě, kdy se na tom plátcí dohodnou. Do konce roku 2015, v rámci režimu reverse charge, mají plátcí DPH povinnost podávat výpis z evidence, který umožňuje správci daně kontrolovat uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti. Nepodání výpisu z evidence pak signalizuje možný daňový únik a ovlivňuje tak vyměření daně. Od 1. 1. 2016 je výpis z evidence nahrazen kontrolním hlášením.

Podle odborníků je režim přenesení daňové povinnosti jediným a účinným nástrojem v boji proti daňovým únikům, zejména karuselovým podvodům. Podvody na DPH se dynamicky vyvíjejí, přičemž podvodníci svou pozornost pružně zaměřují na nejrůznější komodity a lze proto jen těžko odhadovat, který obor či odvětví bude zasaženo příště. Podvod na DPH lze provést více méně s jakýmkoliv zbožím. U některých komodit bývají dodavatelsko-

odběratelské vztahy, ve srovnání se stejnými vztahy v zahraničí nebo jinými tuzemskými řetězci, neobvykle dlouhé na to, aby vytvářely přirozený prostor pro velkoobchod. Z hlediska zacházení s plátcí a všeobecného snížení platební náročnosti DPH by bylo zajímavější případné zavedení plošného mechanismu reverse charge, než neustálé rozšiřování reverse charge na nové a nové komodity podle aktuální potřeby. Taková reforma DPH, která by přinesla plošné zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, vyžaduje důslednou spolupráci Evropské komise, protože oblast DPH je velmi silně regulována právě unijním právem. Otázka zavedení plošného systému přenesení daňové povinnosti je v Evropské unii diskutována již od roku 2006, kdy Evropská komise odmítla žádost Německa a Rakouska používat přenos daňové povinnosti na veškerá zdanitelná plnění přesahující částku 10 000, resp. 5 000 eur. Aktuálně i ČR žádala v roce 2015 u Evropské komise zavedení plošného režimu přenesení daňové povinnosti a to pro všechna zdanitelná plnění, která překračují limit 10 000 eur. Komise tuto žádost zamítla s tím, že podle evropských pravidel je vyloučeno, aby bylo takové opatření aplikováno na velké části nebo dokonce celou ekonomiku. Podle tvrzení komise se plošné zavedení reverse charge podstatně odlišuje od současného systému DPH. Následně komise vyjádřila názor, že systém obecného přenesení daňové povinnosti by měl být buď povinně zaveden v celé Evropské unii, nebo by se mělo od tohoto konceptu upustit.

Pro Finanční správu by zavedení plošného režimu reverse charge znamenalo, že kontrola placení DPH by byla snadnější a časově méně náročná. Karuselové podvody by zmizely. Na druhou stranu by došlo ke zhoršení cash flow státního rozpočtu a koncentrace výběru daně na konci řetězce zvyšuje dopady nezaplacení daně posledním článkem.

## **5.2.1 Negativní dopady reverse charge**

### **5.2.1.1 Určení plnění**

Daňové subjekty mívají v praxi problém, zda konkrétní zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti či nikoliv a to z toho důvodu, že se režim reverse charge neaplikuje všeobecně na veškerá plnění. V současné době mají plátcí možnost požádat GFŘ o posouzení, zda konkrétní plnění podléhá režimu reverse charge, to je však spojeno s náklady, které nese plátce, jedná se o úhradu správního poplatku ve výši 10 000,- Kč. Dalším nenahraditelným nákladem pro samotného plátce, v rámci požadavku GFŘ, je čas a také samotná formulace žádosti. Následné podání žádosti problém s určením, zda konkrétní plnění podléhá režimu či nikoli, neřeší tím spíše, čím nižší je cena zdanitelného plnění.

### 5.2.1.2 *Sankce*

V současné době by daňový subjekt, který nesprávně použije režim reverse charge, mohl být sankciován, jak vyplývá ze zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, §251 odst. 1 písm. a), přičemž obdobná sankce hrozí příjemci plnění tehdy, když neaplikoval režim reverse charge v případě, kdy aplikován měl být. Řešení by pak mohlo spočívat v tom, že daňové subjekty nebudou nikterak sankciovány, pokud se v pochybnostech režim reverse charge uplatní. Zákon by tedy měl stanovit, že režim přenesení daňové povinnosti je možné využít i na taková plnění, na která se režim doposud neaplikuje. Veřejné rozpočty by takovou právní úpravou nebyly v rámci inkasa daně nijak zkráceny.

### 5.2.1.3 *Cash flow*

S dopadem režimu reverse charge také nepřímo souvisí problematika cash flow daňových subjektů. Reverse charge má oproti základnímu režimu DPH výhodu u příjemce plnění, který není povinen dodavateli zaplatit částku včetně DPH (sám si určí výši daně a zároveň si uplatní nárok na odpočet). Na druhé straně, u dodavatele, je však efekt opačný. Poskytovatel plnění přijde o jistou formu bezúročné půjčky, která je pro něj představována finančními prostředky přijatými od příjemce plnění až do okamžiku, kdy je tento subjekt povinen daň odvést správci daně.

### 5.2.1.4 *Administrativní náročnost*

Aplikace přenesené daňové povinnosti je, proti základnímu režimu DPH, administrativně náročnější, především do roku 2015, kdy byli plátcí daně povinni vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, a následně tyto výpisy podávat elektronicky správci daně. Od roku 2016 je výpis z evidence nahrazen kontrolním hlášením, které samo o sobě přináší plátcům další nejasnosti a pochybnosti.

## 5.3 **Mechanismus rychlé reakce**

Spolu s rozšířením režimu reverse charge byl od roku 2015 implementován mechanismus rychlé reakce. Účelem zavedení mechanismu rychlé reakce bylo především to, aby členské státy mohly rychle a efektivně reagovat na dynamicky se rozvíjející karuselové podvody. Tento mechanismus dovoluje tedy členským státům aplikovat režim reverse charge u takového zdanitelného plnění, které aktuálně podléhá karuselovým únikům. Vezme-li se v úvahu, že např. u stavebních prací se jedná o režim reverse charge stálý, a i přesto je jeho aplikace nejasná, lze dospět k závěru, že i mechanismus rychlé reakce, jako režim dočasný

a rychle se měnící bude pravděpodobně daňové subjekty uvádět v ještě větší nejistotu. V rámci mechanismu rychlé reakce totiž dochází k tomu, že zboží a služby podléhající režimu reverse charge, se mohou často měnit. Z výše zmíněného je patrné, že daňové subjekty budou nuceny sledovat aktuální a rychle se měnící právní úpravu, zda konkrétní plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, což může být pro daňové subjekty zmíněným problémem, který je značně zatěžující.

#### **5.4 Zvláštní způsob zajištění daně**

Zvláštní způsob zajištění daně je jediný způsob, jak se ve všech případech vyhnout ručení za nezaplacenou daň dodavatelem. Vyfakturovaná částka se rozdělí na dvě části, první část ve výši základu daně se zaplatí poskytovateli plnění a druhá část ve výši příslušné DPH se odvede přímo na účet správce daně, který je místně příslušný poskytovateli plnění. V případě využití institutu zvláštního způsobu zajištění daně je vhodné oznámit toto rozhodnutí poskytovateli plnění, protože příjemce plnění není oprávněn DPH dodavateli nezaplatit a zaplatit ji přímo správci daně. Může nastat situace, kdy poskytovatel plnění bude vymáhat odvedenou částku daně příjemcem jako dlužnou po splatnosti a nebylo by vyloučeno, že DPH v konečném součtu zaplatí příjemce dvakrát, přičemž daň, kterou příjemce odvedl správci daně, nedostane nazpět.

#### **5.5 Ručení příjemce zdanitelného plnění**

S účinností od 1. 4. 2011 byl zaveden do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, institut ručení za nezaplacenou daň. Následně od 1. 1. 2013 byl institut ručení rozšířen o další skutkové podstaty. Institut ručení má zakotvení v samotné Směrnici č. 2006/112/ES, v článku 205. Ručitelem za neodvedenou daň může být jednak příjemce zdanitelného plnění, tak i třetí osoba. Příjemce zdanitelného plnění je plátce, který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce nebo poskytl úplatu za plnění. Tento plátce se stává ručitelem za nezaplacenou daň pokud:

- naplnil „znalostní test“ ohledně neuhrazení daně,
- bez ekonomického opodstatnění přijal zdanitelné plnění za cenu odchylnou než cenu obvyklou,
- přijal plnění od nespolehlivého plátce,
- provedl úplatu na účet mimo tuzemsko,

- provedl úplatu na účet jiný než zveřejněný u správce daně a výše platby překračovala dvojnásobek částky 270 000,- Kč, nebo
- jde o dodání pohonných hmot od osoby neregistrované jako jeho distributor.

Příjemce plnění provede v okamžiku uskutečnění plnění tzv. znalostní test. Jedná se o situaci, kdy příjemce zdanitelného plnění v okamžiku uskutečnění plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, poskytovatel plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže odvést daň nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

V případě, kdy vznikne ručitelství vztah, musí ručitel provést úhradu na osobní depozitní účet vedený u místně příslušného správce daně poskytovatele plnění a identifikovat ji.

Jedná-li se o problematiku ručení příjemce, který provedl úplatu na účet mimo tuzemsko, je z obecného pohledu neobvyklé, aby český plátc, který v tuzemsku uskutečňuje ekonomickou činnost a realizuje zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, požadoval platbu za tato plnění na účet, který v tuzemsku vedený není. Může se tedy jednat o rizikovou transakci, která může značit pravděpodobnost existence daňového úniku. Posouzení rizika transakce je především věcí samotného plátce. Může ovšem nastat situace, kdy má poskytovatel plnění zahraniční účet, ale tento účet je správcem daně zveřejněn. ZDPH neomezuje povinnost plátce oznámit správci daně pouze tuzemské bankovní účty, poté není ani vyloučeno, že plátc může zveřejnit zahraniční bankovní účty. Správce daně je pak povinen oznámený zahraniční účet zveřejnit, a pokud příjemce plnění provede úplatu na takto zveřejněný zahraniční účet, nevzniká mu povinnost stát se ručitelem za nezaplacenou daň, protože provádí platbu na zveřejněný účet. Z výše uvedeného hlediska lze považovat tento institut za nespolehlivý a pravděpodobně nedostatečný v rámci eliminace rizika spojeného s daňovými úniky.

Pokud se příjemce chce vyhnout institutu ručení a výše závazku to umožňuje (zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti ve výši 270 000,- Kč), pak zaplatí příjemce v hotovosti, protože na platby v hotovosti se ručitelství závazek nevztahuje.

## 5.6 Zveřejnění bankovních účtů

Podle §96 ZDPH jsou povinni všichni plátc DPH nahlásit finanční správě své bankovní účty, které budou následně zveřejněny v Registru plátců DPH. Tento institut byl zaveden od 1. 1. 2013, kdy nově registrovaní plátc DPH uvedly tento povinný údaj přímo

v přihlášce k registraci, plátcí již registrovaní před tímto datem měli povinnost taktéž nahlásit bankovní účty využívané k ekonomické činnosti správci daně do 2 měsíců. U těch, kteří tak neučinili ve stanovené lhůtě, správce daně zveřejní všechny účty, které eviduje u daného subjektu. Následně správce daně zveřejní veškeré bankovní účty určené k ekonomické činnosti od 1. 4. 2013.

Institut zveřejnění bankovních účtů je v kombinaci s institutem ručení za nezaplacenou daň. Pokud plátce provede platbu druhému plátcí na jiný účet, než který je zveřejněn, ručí tento subjekt jako příjemce zdanitelného plnění za odvedenou daň.

Podle zprávy z kontrolní akce č. 14/17 provedené NKÚ měly jednotlivé finanční úřady zkontrolovat a následně zveřejnit v termínu od 1. 1. 2013 – 1. 4. 2013 asi 518 000 účtů. Krátký časový horizont neumožnil finanční správě termín dodržet, hlavními důvody byly neplnění povinnosti ze strany plátců nahlásit bankovní účty a časté změny bankovních účtů.

## 5.7 Institut nespolehlivého plátce

Další institut finanční správy v boji proti daňovým únikům a podvodům s DPH patří institut nespolehlivého plátce, který nabyl účinnosti 1. 1. 2013. Jeho cílem je identifikace a zveřejnění nespolehlivého plátce, který může být rizikovým obchodním partnerem. Správce daně může označit daňový subjekt, který vážným způsobem porušuje své daňové povinnosti za nespolehlivého plátce a u kterého od 1. 1. 2013 nemůže správce daně zrušit registraci s ohledem na výši obratu. GFŘ stanovilo jednotná kritéria pro posouzení, zda se jedná o nespolehlivého plátce, tato kritéria byla v průběhu upravena a zpřísněna. Vzhledem k tomu, že v roce 2011 a 2012 jednotlivé finanční úřady zrušily celkem 8 770 plátců DPH, a v roce 2013 a v 1. pololetí 2014 tato hodnota činila pouze 1 980, mělo se to projevit v nárůstu počtu nespolehlivých plátců. K datu 31. 12. 2014 hodnota počtu nespolehlivých plátců činila pouze 114. Tato hodnota je vzhledem k velkému snížení počtu zrušených registrací k DPH nedostatečná. Od října 2014 finanční správa zpřísnila podmínky nespolehlivého plátce.

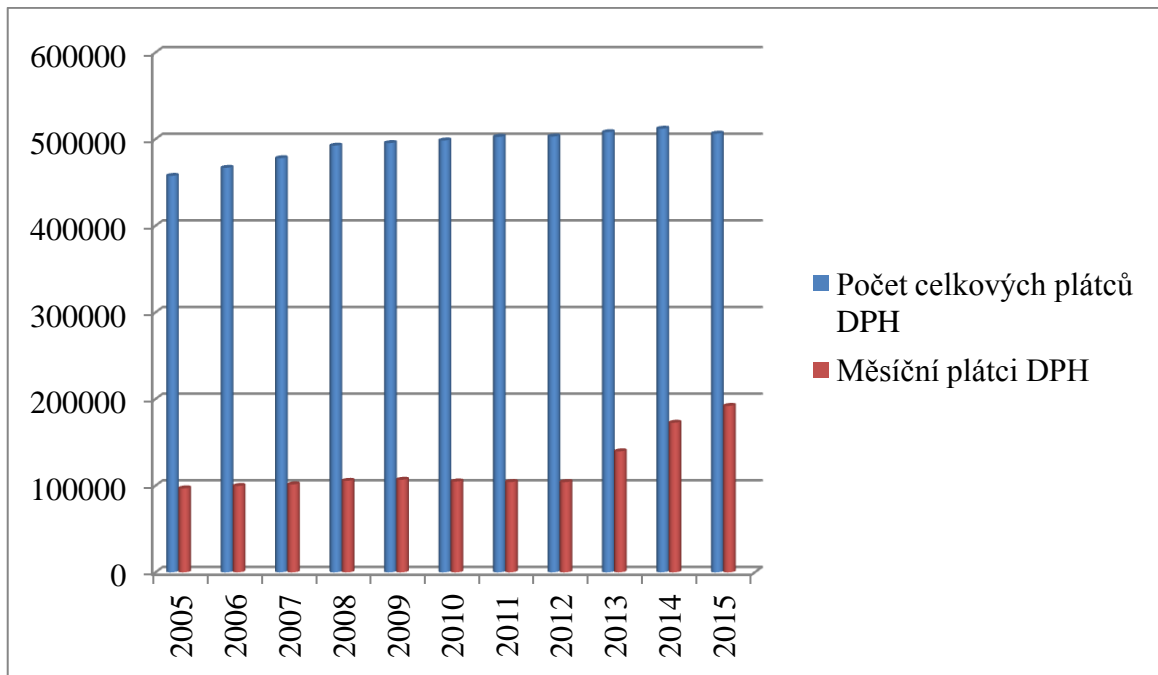
Za nespolehlivého plátce bude označen ten plátce, který:

- je účelově nekontaktní,
- opakovaně neplní lhůty pro povinná podání,

- dluží státu na DPH více než půl milionu korun déle než tři měsíce a správce daně mu musel opakovaně stanovit daň podle pomůcek, (Petlachová, © 2014)
- opakovaně nepodává daňové přiznání, hlášení nebo výpis z evidence.

Zpřísnění podmínek spočívalo ve snížení limitu nedoplatku z 10 milionu korun na 0,5 milionu korun, nepodání daňového přiznání 2x v období 12ti měsíců bez řádného odůvodnění. Od ledna 2015 došlo k dalšímu zpřísnění, které je zaměřeno na nepravdivé nebo neúplné informace k registraci DPH, popř. nedošlo k jejich nápravě. Toto zpřísnění je zaměřené především na společnosti sídlící na virtuálních adresách. Vzhledem ke zpřísnění podmínek je viditelný nárůst počtu nespolehlivých plátců, který vzrostl od konce roku 2014 do konce roku 2015 o 3 444 nespolehlivých plátců. Institut nespolehlivého plátce má význam nejen pro celou Finanční správu, ale zároveň pro jednotlivé podnikatele, aby se vyvarovali obchodnímu styku právě s nespolehlivým plátcem a tak mu zároveň nevznikla povinnost ručení za nezaplacenou daň. Nespolehlivý plátce má automaticky zdaňovací období měsíční, přičemž plátce, kteří se ocitnou v registru, nečeká žádný mimořádný postih ze strany správce daně. Od začátku zavedení institutu nespolehlivého plátce (1. 1. 2013) do poloviny roku 2014 tvořilo významnou část důvodů pro označení o nespolehlivém plátcem neuhrazení zajišťovacího příkazu, který vydá správce daně v případě, kdy pokládá jednání plátce za nekalé, tedy pokud plátce neplní své daňové povinnosti nebo nespolupracuje se správcem daně. Jedná se například o situaci, kdy má správce daně pochybnosti o předloženém daňovém přiznání konkrétního plátce a jeho doplnění není možné na základě dokazování položek příjmů a výdajů. V takové situaci správce daně využívá pomůcky, kterými mohou být poznatky o daňové povinnosti obdobných plátců v daném oboru, místě, různé statistiky apod.

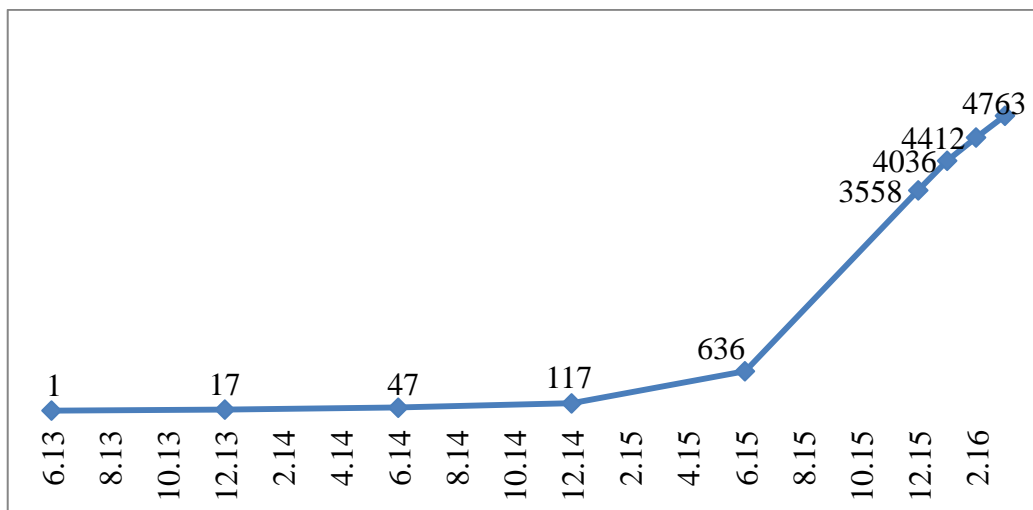
Bylo provedeno šetření pro hlavní město Prahu, kdy ze vzorku vybraných 59 nespolehlivých plátců mělo 93% sídlo na virtuální adrese a 57% se zabývalo obchodními transakcemi s rizikovou komoditou. V registru nespolehlivých plátců DPH jsou nejčastěji malé společnosti sídlící v Praze, které podnikají v oblasti obchodu, zejména zprostředkování velkoobchodu a dále pak subjekty podnikající v oblasti nemovitých věcí nebo vědeckých a technických činností.



Obrázek 18 Vývoj celkového počtu plátců DPH a měsíčních plátců DPH v letech 2005 - 2015 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR)

Obrázek 18 zachycuje vývoj celkového počtu plátců za období 2005 – 2015, kdy se toto číslo v posledních 5 letech pohybuje kolem 500 tis. plátců DPH, a vývoj měsíčních plátců DPH, kdy do roku 2012 počet měsíčních plátců osciloval kolem hranice 100 tis., následně od roku 2013 došlo k výraznému nárůstu počtu měsíčních plátců, avšak nedošlo ke stejnému nárůstu celkového počtu registrovaných plátců. Tento fakt by se dal přikládat institutu nespolehlivého plátce, který začal platit právě od roku 2013, kdy plátcí označení jako nespolehliví plátcí se automaticky stávají měsíčním plátcem. Z obrázku 19 je však patrný dynamický nárůst nespolehlivých plátců až v roce 2015. Od konce roku 2014 do konce roku 2015 došlo k výraznému nárůstu počtu nespolehlivých plátců, konkrétně o 3 441 plátců DPH, což činí měsíční nárůst o necelých 290 plátců. Aktuálně dochází stále k vyššímu nárůstu nespolehlivých plátců, pouze za první čtvrtletí 2016 došlo k nárůstu o 1 205 nespolehlivých plátců.



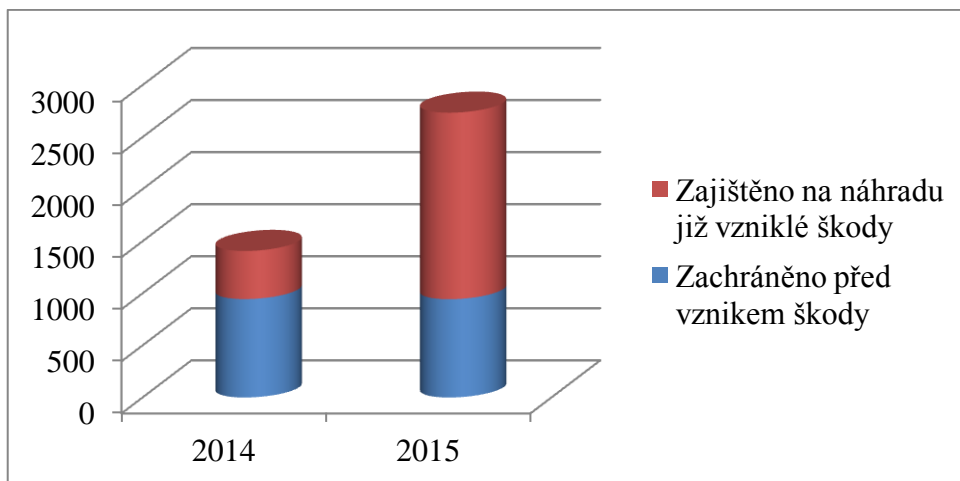


Obrázek 19 Vývoj nespolehlivých plátců (vlastní zpracování podle Pavlas, © 2015, Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH)

Z výše uvedeného je zřejmé, že institut nespolehlivého plátce byl původně nastaven pravděpodobně nedostatečně, protože by se dalo očekávat, že počet nespolehlivých plátců bude mnohem vyšší, než ve skutečnosti byl. Následně v průběhu roků 2014 a 2015 došlo ke zpřísnění podmínek, a protože došlo meziročně k dramatickému nárůstu počtu nespolehlivých plátců a aktuálně dochází stále k dalšímu dynamickému růstu, dochází tak pravděpodobně k obratu ve funkci registru, který po dvou letech od svého spuštění začíná plnit svou funkci.

## 5.8 Daňová kobra

Daňová kobra je specializovaný tým policistů, celníků a pracovníků Finanční správy, kteří společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Cílem projektu Kobra je přijmout koordinovaná opatření správce daně a policejního orgánu v zájmu ochrany státního rozpočtu, odhalit protiprávní jednání včas a stíhat trestnou činnost. V roce 2014 vznikla Centrální Daňová kobra a následně na začátku roku 2015 vznikla Regionální Daňová kobra. Centrální Kobra je tvořena Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality, GFŘ a Generálním ředitelstvím cel. Regionální Kobru tvoří krajská policejní ředitelství, regionální orgány FS ČR a regionální orgány Celní správy ČR. Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností vyměňují informace, díky nimž rychle tipují kauzy daňových úniků. Nastavená spolupráce jednotlivých složek Daňové Kobry umožňuje rychle a včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky.



Obrázek 20 Graf znázorňující úspěchy Daňové kobry v letech 2014 a 2015 (vlastní zpracování dle Finanční správy, © 2016)

### 5.8.1 Případy Daňové Kobry v ČR

Daňová kobra je silným nástrojem v boji proti daňové kriminalitě a spolu s režimem reverse charge se jedná o efektivní způsob, jak získat nezaplacené daně a předcházet podvodům. Daňová kobra v roce 2014 zajistila 1,4 mld. Kč a v roce 2015 zhruba 2,7 mld. Kč, celkem se tak podařilo vrátit do státního rozpočtu cca 4,1 mld. Kč.

#### 5.8.1.1 Kauza TOPAS

Daňová Kobra v rámci případu TOPAS obvinila 18 osob z krácení daní při obchodování s pohonnými hmotami a se škodou zhruba 1,4 mld. Kč. Tato skupina osob od roku 2010 nakupovala od společností sídlících v jiném členském státě pohonné hmoty, které byly následně dováženy do ČR v cisternách, avšak z nakoupených pohonných hmot nebyla řádně odváděna DPH. Pohonné hmoty byly následně prostřednictvím sjednaných prodejců distribuovány konečným spotřebitelům. Z této trestné činnosti byl zajištěn výnos 30 mil. Kč a na zajištění dalšího majetku se stále pracuje. (Ibehej, © 2015)

Tým Daňové Kobry rozplétal od roku 2014 zvláštní jednání českých a zahraničních soukromých společností a pseudospolečností, přičemž hlavními aktéry byly pouze dvě osoby. Tyto osoby vytvářely v ČR i v jiných členských státech EU celou řadu společností a do jejich statutárních orgánů dosazovali „bílé koně“. Následně prostřednictvím fiktivně založených společností nakupovali ze zahraničí především potraviny a drogistické zboží a prodávali dalším, jimi vytvořeným společnostem. Tým Kobra zjistil, že zboží v hodnotě minimálně 100 mil. Kč dorazilo do ČR, ale k jeho dalšímu obchodování do jiných členských

zemí nedošlo a bylo spotřebováno a prodáno v ČR. Obviněné osoby ale pro Finanční správu vykazovali v měsíčních daňových přiznáních k DPH položky, jakoby bylo zboží dodáno mimo ČR a tím došlo ke zkrácení daně v minimální výši 15 mil. Kč. Vyšetřování případu nadále probíhá a lze předpokládat, že celková částka bude vyšší. Tým Kobra zajistil jako výnos z trestné činnosti věci a hotovost ve výši 9 mil. Kč. (Tisková zpráva Celní správy ČR, 2015)

### **5.8.1.2 Kauza CUPRAL**

Tým Kobra zabýval od roku 2013 také akcí CUPRAL, v rámci kterého došlo ke krácení daně z přidané hodnoty se škodou zhruba 378 mil. Kč a bylo obviněno celkem 16 fyzických osob a 3 právnické osoby. Obviněné osoby měly pravděpodobně od roku 2012 dovážet z jiných členských zemí nikl, zinek a měď a tyto kovy měly být následně předprodávány za pomoci fiktivně vytvořených společností. V karuselovém řetězci působily missing tradeři, kteří daňovou povinnost nepřiznali a tudíž ani neodvedli. Další společnosti pak sloužily jen k účelovému snižování ceny zboží s úmyslem jeho prodeje s co největším ziskem.

### **5.8.1.3 Kauzy Zlínského kraje**

Celkově se tým Kobra zabýval na území Zlínského kraje celkem s 6 závažnými trestnými činy krácení DPH s názvy CUPRA, SAXO, KENIZ, PRIBINA, KOTEL a MASO. Kobra vyčíslila předběžnou škodu v celkově hodnotě zhruba 946 mil. Kč, přičemž souhrn zajištěné náhradní hodnoty činil cca 314 mil. Kč. Akce CUPRA navazuje na akci Cupral, kde byla vyčíslena škoda na dani z přidané hodnoty v částce 57 mil. Kč a jednalo se o mezinárodní obchod s měděnými katodami přes více fiktivně založených společností v celkovém objemu 2 375 t a v hodnotě zhruba 285 mil. Kč, přičemž zboží fyzicky neopustilo ČR. Zboží původně pocházelo ze Srbska a Ruska. Počátkem roku 2014 byla zahájena akce SAXO pro podezřelé obchodování s hutním materiálem, jehož znakem byly nižší výstupní ceny při prodeji z řetězce než vstupní ceny do řetězce. Cenový propad vznikl snížením prodejní ceny u missing traperu, který současně krátil DPH. Akce KENIZ se zabývala podezřelým obchodováním s barevnými kovy, zejména zinkem a mědí. Zboží, které původně pocházelo z Polska, se bez ekonomického opodstatnění vracelo po několika dnech a dvojnásobně přeložené na území ČR zpět do Polska. Byl zjištěn fiktivní mezinárodní obchodní řetězec, v rámci kterého první ponížil prodejní cenu a současně krátil DPH. Skupina krátila DPH a čerpala nadměrné odpočty přes 2 fiktivně založené řetězce. Akce PRIBINA a

KOTEL jsou dvě samostatné akce zaměřené na podivné obchodování s mraženými potravinami (kuřecí maso), přičemž zboží bylo dodáváno stejným společností. Vypočítaná škoda na dani z přidané hodnoty činí téměř 250 mil. Kč Podobná akce nazvaná MASO, která se orientovala na obchodování na tuzemském trhu s drůbežím masem za ceny nižší než tržní. Maso pocházelo z Polska a bylo pořizováno přes nastrčené daňové subjekty, které neodváděly státu daň a o tuto nezaplacenou daň prodávaly levněji maso v tuzemsku. (Daňová Kobra, 2015)

## 5.9 Novinky pro rok 2016

V roce 2016 bude daňový systém České republiky obohacen o dva daňové systémy, kontrolní hlášení s účinností od 1. 1. 2016, které by mělo poskytnout správcům daně propojení jednotlivých daňových dokladů a elektronickou evidenci tržeb, která se bude zaměřovat především na úplnost vykazování tržeb. Již některé evropské státy jeden z uvedených systémů zavedly, avšak jejich kombinace v jednom státě patří mezi unikátní situaci, která by měla pozitivním způsobem přispět v boji proti daňovým únikům na DPH.

### 5.9.1 Kontrolní hlášení

S účinností od 1. 1. 2016 vzniká nová povinnost plátcům daně a to povinnost podávat kontrolní hlášení, kdy se jedná o speciální daňové tvrzení s cílem zefektivnit využití daňových údajů Finanční správě v reálném čase, protože právě rychlost získání a následné využití daňových údajů je klíčové pro analýzy, na jejichž základě je možné přijít na složité daňové podvody a předejít tak neoprávněnému vyplácení nadměrných odpočtů. Data, která jsou vykázána v kontrolním hlášení dodavatele, budou vzájemně spárována s daty, které uvede v kontrolním hlášení odběratel a správce daně tak získá okamžitě přehled o tom, kdo v karuselovém řetězci neodvádí daň nebo nárokuje nadměrný odpočet z fiktivních faktur. Kontrolní hlášení by se tak mělo stát zásadním krokem v daňovém systému v oblasti boje proti daňovým únikům. Kontrolní hlášení v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti nahrazuje výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Základní úpravou kontrolního hlášení je zákon č. 360/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Plátce jako právnická osoba podává kontrolní hlášení vždy za kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce a to bez ohledu na své zdaňovací období. Fyzická osoba má povinnost podat kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Kontrolní hlášení nejsou povinny podat:

- osoby, které nejsou plátcem,
- plátcí, kteří uskutečňují pouze osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně, a
- plátcí, kteří neuskutečnili ani nepřijali za sledované období žádné plnění.

Boj s daňovými úniky nelze vyhrát, ale podvody lze pouze omezit. Zástupci Finanční správy odhadují, že zavedením kontrolního hlášení může stát přijít na 5 – 10 mld. Kč ročně. Kontrolní hlášení má rovněž zabránit podvodům v rámci vystavování fiktivních faktur, protože právě fiktivními fakturami dnes společnosti snižují daňový základ a z něj vypočtená daň je logicky nižší. Párováním dat uváděných odběratelem s daty, které v kontrolním hlášení uvedl dodavatel, bude poté jednodušší zjistit, zda plnění bylo skutečně provedeno či se jedná o fiktivní fakturu.

Zavedením kontrolního hlášení v elektronické formě získá Finanční správa účinný nástroj na identifikaci podvodných jednání daňových subjektů. Automatizovaný systém kontroly a vyhodnocování stanovených údajů v kontrolním hlášení umožňuje odhalení:

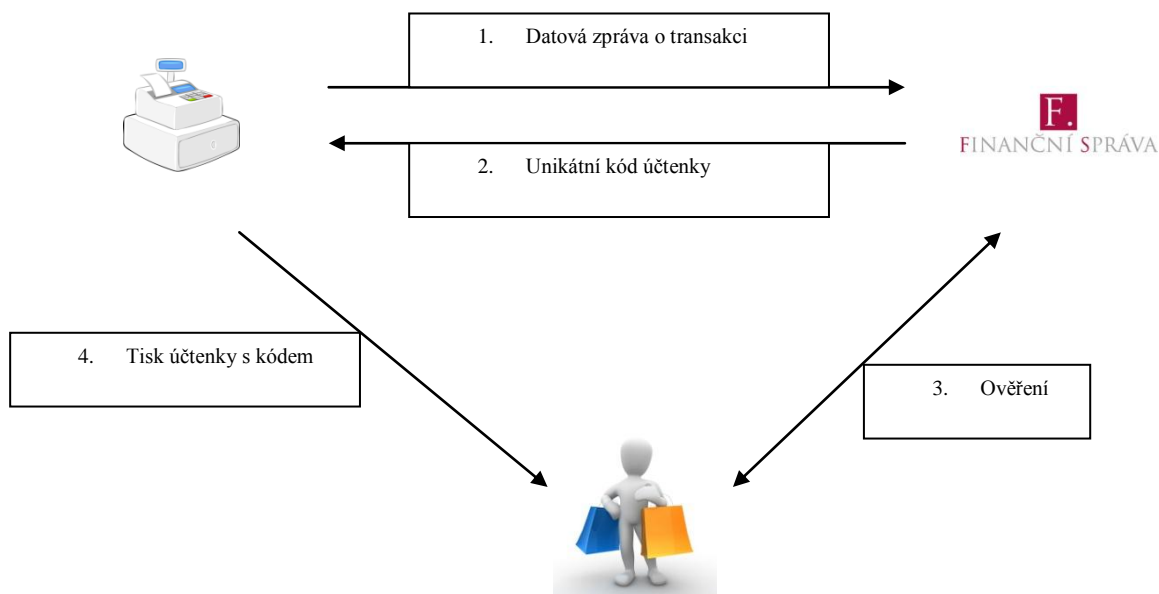
- karuselových řetězců,
- vystavených faktur nezaevidovaných v účetnictví,
- pozměňování účetnictví,
- výměny faktur v účetnictví,
- nevystavených faktur,
- osob neplatících daň vystavených faktur,
- plátců daně, kteří se uplatní dvakrát odpočet z té samé faktury ve dvou různých zdaňovacích obdobích.

První kontrolní hlášení mělo být plátcí daně podáno 25. února 2016, přičemž se jednalo prozatím o kontrolní hlášení měsíčních plátců a právnických osob. Kontrolní hlášení podalo včas přibližně 84 % plátců, což činí cca 245 tis. plátců, přičemž každý šestý plátců nepodal kontrolní hlášení včas. I přesto jsou Ministerstvo financí a Finanční správa spokojeni, ale podle předsedy Sdružení podnikatelů a živnostníků Bedřicha Dandy je na provádění závěrů ještě brzy a výsledky bude možné analyzovat zhruba do půl roku. Finanční správa také poskytla informace o nejčastějších chybách vyskytujících se v kontrolním hlášení, které se týkají převážně nevyplnění ID datové schránky nebo emailu, chybné vyplnění DIČ dodavatele nebo odběratele, chybné číslo Finančního úřadu nebo špatný kód státu.

## 5.9.2 Elektronická evidence tržeb

### 5.9.2.1 Pohled na evidenci tržeb ze strany Ministerstva Financí

Od zavedení elektronické evidence tržeb se očekává omezení šedé ekonomiky, efektivnější výběr daní, především v oblasti daní z příjmů a DPH a narovnání tržního prostředí v české ekonomice. Koncept evidence tržeb jako nástroj pro omezení daňových úniků je využíván např. v Itálii, Švédsku, Polsku, Chorvatsku, Bulharsku, na Slovensku a v dalších zemích. Každá hotovostní tržba bude v okamžiku zaplacení zaevidována prostřednictvím internetu v centrálním datovém úložišti Finanční správy a následně bude jako potvrzení zaslán zpět unikátní kód, který bude uveden na účtence. Evidenci dané tržby si může zákazník ověřit prostřednictvím webové aplikace Finanční správy. Evidovat by se měly platby v hotovosti, kartou, prostřednictvím poukázky (stravenky), šeky a směnky. Pro potřeby elektronické evidence není zapotřebí speciální pokladny, postačí chytrý telefon nebo tablet a malá příruční tiskárna. Nevyžadují se žádná speciální certifikovaná zařízení ani není určen monopolní dodavatel. Částka za zařízení včetně internetového připojení bude daňově uznatelným nákladem.



Obrázek 21 Princip fungování elektronické evidence tržeb (vlastní zpracování)

Hlavní očekávaný přínos kromě obtížně měřitelného narovnání tržního prostředí spočívá ve vyšším daňovém inkasu. Při současném zastoupení plátců DPH v sektorech stravování a pohostinství, a maloobchod (kromě motorových vozidel), a při aplikaci průměrné sazby DPH za rok 2013 lze očekávat, že dodatečný příjem na dani z přidané hodnoty bude za oba výše zmíněné sektory zhruba 5,7 mld. Kč.

Tabulka 4 Očekávané dopady na příjmy veřejných rozpočtů po zavedení elektronické evidence tržeb (vlastní zpracování dle Ministerstva Financí, Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace)

| Sektor                         | Předpokládaný nárůst tržeb v % | Předpokládaný nárůst tržeb v mld. Kč | Dodatečný příjem DPH v mld. Kč |
|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|
| Stravování a pohostinství      | 27,0 %                         | 16,1                                 | 0,8                            |
| Maloobchod, kromě mot. vozidel | 9,3 %                          | 104,5                                | 4,9                            |

Tabulka 5 Náklady a jiné negativní dopady zavedením elektronické evidence tržeb (vlastní zpracování dle Ministerstva Financí, Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace)

| Text   | Částka            |
|--|-------------------|
| Náklady na vybudování systému                            | 370 mil. Kč       |
| Provozní náklady na spuštění                             | 170 mil. Kč / rok |
| Ostatní náklady (ověření účtenky, kontrolní nákupy apod) | 70 mil. Kč / rok  |
| Náklady pro veřejnost (PR, call centrum)                 | 60 mil. Kč / rok  |
| <b>Další dopady</b>                                      |                   |
| Snížení sazby DPH z 21 % na 15 %                         | 0,5 mld. Kč       |
| Sleva na dani  | 1 mld. Kč         |

Vzhledem k předpokládanému zvýšení daňového inkasa (DPH a daň z příjmů) ve výši 12,5 mld. Kč ročně je elektronická evidence tržeb efektivním opatřením.

### 5.9.2.2 *Pohled na evidenci tržeb ze strany Asociace podnikatelů a manažerů*

Asociace podnikatelů a manažerů, dále jen APM, se vyjadřuje k návrhu zákona o evidenci tržeb tím způsobem, že opatření zaváděná zákonem jsou vůči podnikatelům přehnaně tvrdá a evidence tržeb je nástroj, kterým budou podnikatelé permanentně pod dohledem. Chystané opatření bude postihovat plošně všechny daňové subjekty, jak ty, které se při odvádění prostředků do veřejného rozpočtu chovají nepoctivě, tak ty poctivé. APM považuje návrh zákona za další nepříjemný pokus přenesení povinnosti státu na podnikatele. Důležitým faktem, na který APM upozorňuje je to, že Ministerstvo Financí navrhuje uzákonit povinnost spotřebitele převzít si účtenku. Zavedením povinnosti převzít si účtenku je zásadní zásah do občanských svobod a je zřejmé, že tak vznikne silný mocenský nástroj, který bude v rukách úředníků Ministerstva Financí. Dalším možným rizikem je korupční riziko, kdy nový systém, který by měl být zaveden, otevírá nemalý prostor pro korupční jednání. V první řadě, vybudování informačního systému pro evidenci tržeb bude realizováno cestou veřejné zakázky, což je sama o sobě oblast korupčně vysoce riziková. Dalším možným rizikem je situace, kdy dojde k přerušení spojení nebo výpadku připojení a předkladatelé zákona jsou v řešení této problematiky nekonkrétní. Vzniká tedy obava, že důsledky toho ponесou sami podnikatelé, vždyť důkazní břemeno nese vždy poplatník. Ministerstvo Financí zastává názor, že zatažené tržby či neodvedené DPH podnikatelů zásadně ztěžuje situaci možnosti snížení schodku státního rozpočtu, taková tvrzení jsou však účelová, protože tím, co zásadně ztěžuje snižování schodku státního rozpočtu, je nehospodárné nakládání s veřejnými prostředky, což pravděpodobně nenapraví evidence tržeb, ale změny v chování a jednání politiků. APM také kritizuje neustálé odkazování Ministerstva Financí na příklad Chorvatska a domnívají se, že Chorvatsko není zemí, kterou bychom měli chápat jako vzor ekonomického uspořádání pro ČR. Otázkou je, jak danou problematiku (úniky na daních) řeší země, které jsou s námi srovnatelné, např. Rakousko, Holandsko nebo velké země jako Německo. (Bábek, Bábková, 2015, Zpráva k návrhu zákona o evidenci tržeb)



## 5.10 Shrnutí provedené analýzy

Všechny výše zmíněné instituty pro boj s daňovými úniky mají svým charakterem zejména preventivní účinek, ale jejich fiskální dopad lze stěží kvantifikovat.

**Reverse charge** představuje prakticky jediné aplikované opatření, které zabraňuje karuselovým podvodům tím způsobem, že dochází k přesunu daňové povinnosti z poskytovatele plnění na příjemce. V případě karuselového řetězce pak missing trader (dodavatel, který neodvedl daň a „ztratil se“) se k dani ani nedostane, protože je tato daň odvedena až příjemcem plnění. Jednoznačným trendem, jak s pozitivními, tak i negativními účinky, v režimu reverse charge je fakt, že dochází zařídování dalších a dalších komodit pod tento obrácený systém DPH. To se děje v důsledku přelévání karuselových podvodů mezi nejrozličnější druhy plnění. Negativní vliv to má na samotné plátce, kteří jsou vystaveni neustálé povinnosti sledovat rychle se měnící právní úpravu aplikace režimu přenesení. Na novinky v právní úpravě tak většinou doplácí poctiví plátci, protože jsou vystaveni nejistotě, která se prohlubuje i v souvislosti se zavedením mechanismu rychlé reakce. V případě, kdy plátce aplikuje nesprávně režim reverse charge, je vystaven sankci v podobě penále. Tento problém lze odstranit tím, že by existovala možnost využití mechanismu reverse charge fakultativně. Pozitivní vliv to má na karuselové řetězce a zboží plynoucí v rámci těchto řetězců, kdy dochází k rozšíření komodit, na které je aplikován režim reverse charge a snižuje se tak riziko výskytu daňových úniků právě na těchto plněních. Avšak v důsledku rychle se měnících plnění, v rámci kterých dochází k dalším daňovým únikům, není stále tento mechanismus plně využitelný. Možným řešením je zavést obrácený systém DPH (reverse charge) plošně, tzn. na veškerá plnění. Tento krok však v důsledku silné harmonizace unijním právem není v současné době možný. O takové možnosti, aplikovat reverse charge plošně, žádala nejen ČR, ale v minulosti také např. Německo, Rakousko, Slovensko či Bulharsko. Je obtížné vyčíslit, o kolik se daňové úniky snížily zavedením systému reverse charge při obchodování s jednotlivými komoditami. Přenos daňové povinnosti však zabraňuje karuselovým podvodům, jak je patrné z popisu fungování karuselových řetězců. Problémem je, že se většinou po zavedení systému reverse charge na konkrétní komoditu přenesou daňové podvody na trh s jinou komoditou, takže se celkově daňové úniky nesníží.

**Institut zveřejnění bankovních účtů** je úzce spjat s institutem **ručení příjemce za nezaplacenou daň**. V rámci zmíněných dvou institutů vidím problém zejména v oblasti zveřejnění účtů. Jak již bylo zmíněno výše, ručitelem za nezaplacenou daň se stává i takový příjemce zdanitelného plnění, který poskytne platbu za toto zdanitelné plnění na účet, který je

veden u zahraniční banky. Pokud však nastane situace, že poskytovatel plnění řádně zveřejní zahraniční bankovní účet správci daně, který jej následně zveřejní, neplní tak tyto mechanismy svou primární funkci, protože zahraniční účet byl zveřejněn a tak se příjemce zdanitelného plnění nestává ručitelem. Faktem tedy je, že i přesto že je poskytnuta platba za zdanitelné plnění na zahraniční účet, zůstává povinnost odvést daň na výstupu pouze na poskytovateli zdanitelného plnění, a zde je ta riziková situace, kdy může dojít k neodvedení daně.

**Institut nespolehlivého plátce** byl zaveden od roku 2013 a podmínky pro označení plátce DPH jako nespolehlivého byly v té době ještě nedostačující, protože k 31. 12. 2013 byl počet nespolehlivých plátců pouze 17. Následně v letech 2014 – 2015 došlo ke značnému zpřísnění podmínek a důvodů, v rámci kterých správce daně označí plátce za nespolehlivého plátce, např. snížení hranice daňových nedoplatků, nekontaktnost daňového subjektu, nepodání daňového přiznání apod. V období od konce roku 2014 do konce roku 2015 došlo k dynamickému nárůstu počtu nespolehlivých plátců o 3 444, tj. zhruba 300 plátců měsíčně, přičemž pouze za první kvartál roku 2016 došlo k nárůstu o 1 205 plátců. Z výše uvedeného je patrné, že institut nespolehlivého plátce začal plnit svou funkci od doby, kdy došlo ke zpřísnění kritérií, tj. období od konce roku 2014, a dochází čím dál k většímu nárůstu nespolehlivých plátců.

**Tým Daňové Kobry** začíná na území ČR působit od roku 2014 a dochází k jeho neustálému rozvoji, přičemž zpočátku působil v ČR pouze jeden Centrální tým Kobry a následně v rámci úspěchů a dalších potřeb byl zaveden Regionální tým Daňové Kobry. Od svého působení tým Kobry zabezpečil celkem 4,1 mld. Kč, které byly navráceny zpět do státního rozpočtu ČR. Tyto peníze získané v rámci vyšetřování a provádění domovních prohlídek byly získány jednak v hotovosti a jednak také zabavením majetkových podstat obviněných osob podílejících se na spáchání trestných činů daňových podvodů, zejména v oblasti DPH a spotřební daně.

## **6 NÁVRH OPATŘENÍ K EFEKTIVNÍMU VYUŽITÍ MECHANISMŮ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY**

Nejvýznamnější součástí daňových úniků na DPH jsou karuselové podvody, které se za celou dobu existence DPH v rámci Evropské unie nedaří efektivně a účinně likvidovat. Je zapotřebí, aby došlo v rámci celé Evropské unie k větší spolupráci a snaze s cílem reformovat stávající systém DPH. Problémem však je fakt, že oblast DPH je velmi silně regulována právem Evropské unie a nelze na národní úrovni vytvářet zásadní kroky a rozhodnutí v této oblasti bez souhlasu Evropské Komise.

Stávající instituty zavedené do praxe v boji proti daňovým únikům jsou poměrně administrativně a časově nákladné, především pro samotné plátce DPH. Český daňový systém je složitý a samozřejmě složitější daňové systémy vytvářejí možnost pro daňové úniky. Do budoucna by mělo v České republice dojít ke zjednodušení daňového systému a zvýšení transparentnosti. Stát se snaží bojovat proti daňovým únikům právě již výše zmíněnými mechanismy, ale právě tyto mechanismy jsou pro daňové subjekty obtížné a v konečném výsledku ani nepřinášejí snížení daňových úniků.

### **6.1 Legislativní návrhy změn v oblasti Finanční správy**

#### **6.1.1 Zvýšení kompetencí Oddělení boje s daňovými úniky**

Momentálně existuje v rámci Finanční správy Oddělení boje s daňovými úniky, které má pomoci s odhalováním daňových úniků. Oddělení boje s daňovými úniky koordinuje a metodicky řídí činnost související s bojem proti daňovým únikům, podílí se na přípravě legislativy v oblasti své působnosti a spolupracuje s orgány činnými v trestním řízení. V rámci Finanční správy by mělo dojít k posílení organizační struktury a zvýšení pravomocí a kompetencí v rámci Oddělení boje s daňovými úniky. Specializované pracoviště tohoto typu by se více orientovalo na jednotlivé daňové úniky a podvody v praxi, analyzovalo a vyhledávalo by jednotlivé společnosti a plátce, a následně s nimi vedlo správní, popř. kárné řízení, především co se týče plátců, kteří:

- jsou nekontaktní,
- mají sídla na virtuálních adresách,
- nepodávají daňová přiznání, popř. jiná povinná daňová tvrzení,
- mají vysoké daňové nedoplatky a
- vyskytuje se u nich podezření spáchání daňového podvodu.

Oddělení boje s daňovými úniky by vedlo registr plátců (společností) registrovaných k DPH mající sídlo na virtuálních adresách, popř., kteří provádějí obchodní transakce s rizikovými komoditami. Dalším návrhem zvýšení kompetencí Oddělení boje s daňovými úniky je zavedení a správa Centrálního registru daňových úniků, který vychází z geografické analýzy daňových rizikových oblastí ČR (viz níže).

### **Přínos**

Přínosem návrhu zvýšení kompetencí Oddělení boje s daňovými úniky bude kladen vyšší důraz na odhalování trestných činů v daňové oblasti. Vyšší orientace na problematiku plátce DPH, získávání účelných informací o rizikových plátcích DPH užitečné pro další odhalování a vyšetřování daňových úniků. Zvýšení kompetencí Oddělení boje s daňovými úniky má větší dopad do praxe, protože momentálně je v kompetenci zmíněného Oddělení spíše příprava legislativy a metodické činnosti.

### **Riziko**

Zmíněný návrh může s sebou přinést převážně rizika personálního charakteru, jako jsou nedostatečná delegace kompetencí v rámci Oddělení boje s daňovými úniky, závislost na specifických zaměstnancích a nedostatečná odbornost a kvalifikace pracovníků. Tato rizika mohou mít dopad na běžný provoz Oddělení a vést tak k neefektivnosti pracoviště a snížení výše zmíněných přínosů.

## **6.1.2 Zveřejnění plátců s daňovými nedoplatky**

Analogií k institutu zveřejnění nespolehlivých plátců bych navrhla, aby došlo k poskytnutí informací ohledně plátců, kteří mají daňové nedoplatky a následně zveřejnění výše těchto nedoplatků. Pro samotné plátce tento institut přinese informaci, zda má daňový subjekt (druhá strana) daňové nedoplatky, v jaké výši a umožní tak druhé straně snížit budoucí riziko plynoucí z obchodní transakce uzavřené s tímto plátcem v případě karuselového řetězce.

### **Přínos**

Navržené opatření by poskytlo další užitečné a ucelené informace samotným plátcům. Došlo by tak ke zvýšení jistoty plátců o obchodních partnerech a možné vyhnutí se rizika zapojení se do karuselového řetězce bez vědomí.

## **Riziko**

Možným rizikem mého návrhu zveřejnit plátce s daňovými úniky je nedodržení termínu realizace. Níže navrhuji, aby tento institut byl zaveden co nejdříve (do jednoho roku). Nedodržení termínu realizace dojde ke zpoždění zahájení provozu a tak k nedosažení přínosů pro samotné plátce daně i Finanční správu.

### **6.1.3 Zlepšení vypovídací schopnosti a možností daňového portálu finanční správy**

Finanční správa by měla zlepšit strukturu a vypovídací schopnost elektronického portálu [danelektronicky.cz](http://danelektronicky.cz). Na daňovém portálu Finanční správy by mělo dojít k ucelení jednotlivých institutů v rámci boje s daňovými úniky. Každý subjekt by se na elektronickém portále přihlásil pod svým daňovým identifikačním číslem a unikátním heslem. Po přihlášení by tak plátce měl aktuální přehled o:

- svých daňových povinnostech,
- plátcích, kteří spadají do okruhu nespolehlivých plátců,
- zda-li má druhý plátce daňové nedoplatky,
- rating plátce DPH.

Po zadání DIČ druhého plátce by tak subjekt měl ucelený přehled o druhé straně, se kterou provádí obchodní transakce. Dalším krokem by mělo být propracování mechanismu v rámci ověřování nespolehlivých plátců. Daňový subjekt by předvyplnil daňová identifikační čísla svých odběratelů a následně by docházelo k automatické kontrole vyplněných dat, aby sám plátce nemusel opakovaně prověřovat, zda společnost spadá do skupiny nespolehlivého plátce či nikoli.

## **Přínos**

Dle mého názoru by navržené opatření přispělo ke snížení administrativní zátěže plátcům DPH, zvýšení kontroly nad jednotlivými údaji ohledně ostatních plátců a zároveň vyšší spolehlivost nad údaji v daňových tvrzeních. Posílení jistoty samotných plátců v důsledku poskytnutí ucelených informací o druhých stranách.

## **Riziko**

Rizikem navrženého opatření je růst provozních nákladů s rozšířením funkcí webových stránek Finanční správy. Dále může dojít k dodatečným změnám v rámci realizace projektu rozšíření vypovídacích schopností webových stránek FS a tím tak k prodloužení celkové doby realizace projektu.

#### 6.1.4 Žádosti plátců v oblasti posouzení reverse charge

V současné době existuje možnost plátců DPH požádat GFŘ o posouzení konkrétního plnění, zda je na něj aplikován režim přenesení daňové povinnosti či nikoli. Taková žádost je aktuálně časově zdlouhavá a pro samotného plátce i finančně nákladná. Doporučila bych, aby v rámci Finanční správy byl zlepšen tok informací k samotným plátcům DPH, zejména co se týče samotného posouzení, zda plnění spadá do režimu reverse charge či nikoli. Mechanismus reverse charge byl aplikován z důvodu eliminace karuselových podvodů, avšak pro samotné plátce bývá v praxi často velmi náročné vyhodnotit, které plnění pod tento režim spadá. Finanční správa by měla samotným plátcům ulehčit požadavek posouzení plnění založením online poradny, která by eliminovala povinnost podávat náročné žádosti přímo GFŘ. Zároveň by mělo dojít ke snížení poplatku, který je momentálně ve výši 10 000,- Kč, v rámci posouzení plnění, např. 1 000,- Kč za žádost odeslanou přes online sekci.

#### Přínos

Ulehčení plátcům daně v případě, kdy se dostanou do patové situace, kdy u konkrétního zdanitelného plnění si nejsou jisti, zda toto plnění spadá do režimu reverse charge. V důsledku mého návrhu by došlo k eliminaci vytváření časově náročných žádostí směřovaných GFŘ v rámci vyhodnocení plnění a došlo by ke zrychlení vyhodnocení žádostí pomocí online sekce. Systém reverse charge byl zaveden do daňového systému, je v mnoha případech nejasný a i přesto, že GFŘ vydalo informace k posouzení plnění, tyto informace nejsou dostačující. Proto by v tomto případě měla být Finanční správa více pro samotné poplatníky a pomoci jim v nejasných situacích.

Dalším přínosem by bylo snížení finančních nákladů pro samotné plátce daně v případě, kdy si není jist plněním.

#### Riziko

V mém návrhu spatřuji riziko na straně Finanční správy a to převážně v nedostatečných znalostech zaměstnanců Finanční správy v online poradně. Takové riziko může mít dopad na kvalitativní úroveň projektu. Dále spatřuji riziko technické, především ve výběru nevhodné technologie, která zabezpečí online poradnu Finanční správy. Dopadem může prodloužení doby realizace projektu.

### 6.1.5 Rating plátců DPH

Vyvinutí IT podpory pro vytvoření systému ratingu plátců DPH. Především u nově registrovaných plátců a následně pak u plátců stávajících by mělo dojít ze strany správce daně k vytvoření systému ratingu těchto plátců DPH a to podle kritérií uvedených v následující části implementace návrhů. Pokud by pak správce daně označil plátce jako rizikového plátce DPH, mělo by docházet k vyšší pozornosti ze strany správce daně právě na tyto rizikové subjekty a k častějším daňovým kontrolám právě rizikových plátců.

#### **Přínos**

Hlavním přínosem mého návrhu bude provádění cílených daňových kontrol u plátců s nízkým ratingovým hodnocením a tím snížení kontrol u plátců, kteří mají ratingové ohodnocení jako bezrizikový plátce. Došlo by tak k zefektivnění prováděných kontrol, které by byly účelné a cílené na rizikové plátce. Zároveň tak by došlo ke snížení zátěže subjektům, kteří si řádně a včas plní své daňové povinnosti a byla by zvýšená pozornost na subjekty, u nichž existuje potenciální riziko spáchání daňového úniku.

Vyhodnocení ratingu plátce by prováděl IT program podle přesně stanovených kritérií, nikoli osoby Finanční správy, tudíž by byl rating věrohodný a nemohlo by dojít ze strany správce ke špatnému ohodnocení plátce.

Další přínos návrhu spatřuji v posílení jistoty samotných plátců a poskytnutí většího množství informací o druhé straně, se kterou plátce vstupuje do obchodní transakce.

#### **Riziko**

Časové zpoždění odhalení nových rizikových komodit pro vyhodnocení ratingu plátců DPH. Časové zpoždění mezi vyhodnocením ratingu plátce, kontrolou a případným spácháním daňového úniku. Zmíněné riziko může mít dopad na ohrožení běžného provozu a snížením přínosů navrženého mechanismu.

Dále spatřuji riziko bezpečnostní, především riziko kybernetického útoku a tím také ohrožení projektu v rámci důvěryhodnosti celého systému ratingu plátců.

Dalším možným rizikem návrhu je nedostatečná soutěž v rámci výběru dodavatele samotného IT systému pro vytvoření ratingů, takové riziko s sebou může přinést negativní dopad v tom, že může dojít ke zpoždění celého projektu v důsledku zpochybnění realizátora projektu a opakování soutěže.

### 6.1.6 Složení jistiny rizikových společností před jejich registrací

U nově registrovaných společností, které v žádosti při registraci k DPH uvedou hlavní činnost, která spadá pod rizikové činnosti, popř. komodity, náchylné k daňovým podvodům, budou muset tyto společnosti složit na předem stanový účet správce daně peněžní jistinu. Tato jistina bude sloužit správci daně v situaci, kdy konkrétnímu plátcovi vznikne po určitý čas daňový nedoplatek z titulu neodvedení daně a vznikne tak správci daně podezření na možné spáchání daňového úniku. V této situaci správce daně na úhradu nedoplatku využije předem složenou jistinu. Tato peněžní jistina by byla držena na účtu správce daně po období např. jednoho roku a následně by došlo k jejímu vrácení.

#### Přínos

Přínosem navrženého opatření je skutečnost, že by měl správce daně v záloze peněžní prostředky plátce, u kterého vznikne podezření spáchání daňového podvodu.

#### Riziko

Riziko spatřuji v tom, že dojde k zadržení části peněžních prostředků a zhoršení CF nově registrovaného plátce, kdy by tak musel část volných peněžních prostředků vynaložit na složení jistiny.

### 6.1.7 Rozšíření obsahové stránky v žádosti o registraci k DPH

Cílem rozšíření obsahové stránky žádosti o registraci k DPH je snížit, popř. eliminovat riziko vzniku daňového úniku a upozornit správce daně na možné budoucí riziko u daného plátce DPH. Nově registrovaní plátcové DPH budou povinni vyplnit detailně předmět jejich činnosti, např. v případě uvedení ekonomické činnosti maloobchod a velkoobchod budou muset uvést výčet komodit, se kterými budou obchodovat. Pokud uvedené komodity budou spadat do rizikové skupiny, které jsou typické pro daňové úniky, pak tito plátcové budou vedeni jako rizikovní plátcové a bude jim věnována vyšší pozornost ze strany správce daně. Plátcové, provádějící obchodní transakce s komoditami, u kterých dochází k daňovým únikům, budou následně spadat pod rizikové plátcové. Správce daně tak získá detailnější informace ohledně budoucích transakcí nově registrovaných plátců, které mohou mít zásadní význam při odhalování daňových úniků.

#### Přínos

Mým návrhem zařazení subjektu do rizikové skupiny bude správce daně vynakládat vyšší pozornost právě na rizikové skupiny plátců obchodujících s komoditami typickými pro daňo-



vé úniky. Dojde tak k možnosti odhalení potenciálního rizika konkrétního plátce dříve než dojde k trestnému činu.

Správce daň tak získá informace o budoucích činnostech plátce včas a může dříve snížit riziko spáchání daňového úniku.

### **Riziko**

Riziko spatřuji především provozní a to existence, popř. neodhalení nových komodit, které zatím nejsou vedeny jako rizikové, v rámci kterých dochází ke spáchání daňového úniku.

#### **6.1.8 Registr daňových úniků**

Oddělení boje s daňovými úniky by mělo zabezpečit vedení registru daňových úniků, jehož součástí bude provádění geografické analýzy daňových úniků. Díky tomuto registru bude mít správce daně ucelené informace o oblastech, kde dochází:

- k častému vzniku a zániku společností s krátkou dobou registrace,
- k častým a vysokým daňovým nedoplatkům,
- ke spáchání daňových úniků.

Výsledkem registru bude přehled jednotlivých oblastí, kde se vyskytují výše zmíněné problémy a důsledné a pravidelné kontroly by měly být realizovány právě v těchto rizikových geografických oblastech.

### **Přínos**

Navržené opatření, vznik centrálního registru rizikových daňových oblastí, by přineslo cíleně prováděné daňové kontroly v rizikových geografických oblastech území ČR. Geografická analýza by poskytovala ucelené informace správci daně o rizikových oblastech, kde existuje zvýšená pravděpodobnost vzniku daňového úniku.

### **Riziko**

Možným rizikem je opět provozní riziko a to především neschopnost systému práce s časem a rozsahem, což může mít za následek ohrožení běžného provozu a snížení přínosů Finanční správě.

#### **6.1.9 Legislativní návrhy změn v oblasti obchodního práva**

Výmaz společnosti z obchodního rejstříku „ex offa“ v případě spáchání daňového úniku. V případě, že bude mít konkrétní plátce DPH vysoké daňové nedoplatky na DPH a pokud

bude mít správce daně podezření, že by mohlo ze strany konkrétního subjektu dojít ke spáchání daňového úniku, měl by mít správce daně možnost navrhnout rejstříkovému soudu výmaz společnosti z obchodního rejstříku.

### **Přínos**

Výše zmíněným návrhem dojde k možnosti zrušení rizikových společností založených za účelem vylákání daňové výhody (nadměrných odpočtů), resp. nezaplacení daňové povinnosti. Snížení rizika daňových úniků již v začátku potenciálního rizika existence daňového úniku. Zvýšení pravomocí správce daně v oblasti minimalizace a předcházení fiktivně zakládaných společností v rámci karuselových řetězců.

### **Riziko**

Spatřuji především riziko v oblasti právní a to opožděnou novelizaci, popř. neschopnost provést legislativní změnu v obchodním právu.

#### **6.1.10 Legislativní návrhy změn v oblasti trestního práva**

V poslední řadě doporučuji novelizaci zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, ve kterém by mělo dojít ke komplexnímu přehodnocení skutkových podstat daňových trestných činů spolu s ponecháním odpovědnosti za trestné činy. Zavedení nové skutkové podstaty trestného činu daňový podvod, v případě spáchání daňového úniku a vyhnutí se tak daňové povinnosti, a maření výkonu správy daní, v případě kdy je plátce nekontaktní, má daňové nedoplatky a neplní si včas povinnosti.

### **Přínos**

Přínosem mého návrhu změny v oblasti trestního práva dojde k zavedení nových skutkových podstat.

### **Riziko**

Možným rizikem je opět právní riziko neochoty novelizace trestního zákona zákonodárci.

## **6.2 Časový horizont implementace návrhů**

Jednotlivé návrhy lze shrnout do následujících kroků, které by měly být na území ČR implementovány postupně v období do jednoho roku, do dvou let a v poslední řadě do 3 let.

## 6.2.1 Kroky implementovány do daňového systému v období do 1 roku

### 6.2.1.1 Zvýšení kompetencí Oddělení boje s daňovými úniky

Sestavení specializovaného týmu kvalifikovaných pracovníků v oblasti pro boj s daňovými úniky. Specializovaný úřad pro boj s daňovými úniky by prováděl:

- kategorizaci komodit do skupin podle rizikovosti,
- rating plátců,
- geografickou analýzu daňové oblasti ČR a vedl registr daňových úniků,
- analýzu rizikových plátců,
- vedl registr plátců s daňovými nedoplatky.

Personální posílení Finanční správy určené na odhalování hospodářské daňové trestné činnosti je důležité především z hlediska vysoké pracnosti, délce, kvantitě a náročnosti činností při odhalování karuselových řetězců.

### 6.2.1.2 Kategorizace komodit do skupin podle rizikovosti

Zařazení jednotlivých komodit do skupin podle stupně rizika výskytu daňového podvodu u konkrétní komodity. IT podpora správce daně by obsahovala seznam komodit, se kterými se obchoduje a začlenila komodity do jednotlivých skupin:

- nízké riziko – komodity, u kterých v současnosti nehrozí daňový únik, v důsledku existence trvalého režimu reverse charge (dodání zlata, stavební práce včetně oprav, zboží uvedené v příloze č. 5 ZDPH, např. dodání šrotu, odpadu, a dodání nemovitostí),
- střední riziko – komodity, u kterých je dočasně aplikovaný režim reverse charge (emisní povolenky, mobilní telefony, herní konzole, tablety a laptopy, kovy, obiloviny a technické plodiny, plyn a elektřina),
- vysoké riziko – komodity, u kterých se již v minulosti objevily závažné daňové úniky, a u kterých doposud není aplikován režim reverse charge. Mezi komodity s vysokým rizikem patří např. pohonné hmoty, maso a masné výrobky, cigarety, obklady a dlažby, textil a obuv, služby (reklamní, úklidové, webové), pneumatiky.

### 6.2.1.3 Rozšíření obsahové stránky žádosti o registraci k DPH

Rozšíření povinných registračních údajů v přihlášce k registraci DPH o skutečnosti, které mohou mít významný vliv na zjištění daňového úniku. Doplňt informace o hlavní činnosti

společnosti, doplnit komodity, které budou předmětem obchodních transakcí společnosti a popř. doplnit údaj, zda společnost bude provádět intrakomunitární plnění.

#### **6.2.1.4 Změna v žádosti ohledně plnění spadající do režimu reverse charge**

Na portálu Finanční správy zavedení online poradny pro plátce DPH, kteří by zde kladli žádosti ohledně toho, zda konkrétní plnění spadá do režimu přenesení daňové povinnosti či nikoli. Byl by účtován poplatek např. ve výši 1 000,- Kč za žádost. Plátci by se tak vyhnuli zdlouhavému a časově i finančně náročnému podávání žádostí ohledně této problematiky přímo GŘ.

#### **6.2.1.5 Zavedení institutu zveřejnění plátců DPH s daňovými nedoplatky**

Zavedení institutu zveřejnění plátců s daňovými nedoplatky jako analogie institutu zveřejnění nespolehlivých plátců. Institut podává další účelné informace daňovým subjektům o druhých stranách. Měl by být implementován v co nejkratší době. Po zadání DIČ konkrétního plátce získá subjekt informace, zda má druhá strana daňové nedoplatky a popř. v jaké výši.

### **6.2.2 Kroky implementovány do daňového systému v období 1 – 2 let**

#### **6.2.2.1 Rating nově registrovaných plátců**

Nejdříve by mělo dojít k ratingu u nově registrovaných plátců DPH. Hlavními faktory ovlivňující stupeň ratingu nově registrovaných plátců:

- předmět hlavní činnosti, popř. typ komodity obchodních transakcí,
- sídlo plátce DPH,
- sídla bank zveřejněných bankovních účtů plátce.

#### **6.2.2.2 Složení peněžní jistiny nově registrovaných rizikových plátců**

Jakmile dojde k ratingu plátce, který spadá do rizikové skupiny plátce DPH, je jeho povinností složit na speciální účet vedený správcem daně peněžní jistinu pro případ, kdyby mu vznikl daňový nedoplatek. Takto uložené peníze, na speciálním bankovním účtu, by byly drženy nejméně po dobu 1 roku, kdy dojde k dalšímu přezkumu ratingu plátce. Pokud tento plátce komunikuje se správcem daně, plní si řádně a včas své daňové povinnosti, budou mu peněžní prostředky vráceny nazpět.

### **6.2.2.3 Zlepšení funkcí a vypovídacích schopností daňového portálu Finanční správy**

Každý plátce DPH by měl mít přístup v rámci portálu daneelektronicky.cz do vlastní sekce, kde by po přihlášení (jméno DIČ, heslo unikátní) měl přehled o jednotlivých daňových povinnostech, nedoplatcích, měl by zde uložené informace o dodavatelích a odběratelích, jejich bankovní účty. Pravidelně by se automaticky, např. každý týden, aktualizovaly informace o nespolehlivých plátcích a plátcích mající daňové nedoplatky tak, aby to nemusel provádět sám daňový subjekt ručně.

## **6.2.3 Kroky implementace návrhů do daňového systému v období do 3 let**

### **6.2.3.1 Rating již dříve registrovaných plátců**

Rating již dříve registrovaných plátců DPH vychází z dat z minulosti, které správce daně vlastní. Hlavními faktory ovlivňující stupeň ratingu již dříve registrovaných plátců:

- existence a výše daňových nedoplatků,
- předmět hlavní činnosti, popř. typ komodity obchodních transakcí,
- finanční výsledky,
- sídlo plátce DPH,
- úroveň komunikace se správcem daně,
- plnění daňových povinností,
- sídla bank provozující zveřejněné bankovní účty plátců.



### 6.2.3.2 Daňová geografická analýza oblastí ČR

Specializované pracoviště pro boj s daňovými úniky by mělo provádět za pomoci IT podpory geografickou analýzu prostředí. Geografická analýza prostředí by analyzovala a vyhodnocovala oblasti, kde:

- dochází k častému výskytu daňových nedoplateků na DPH,
- k časté registraci plátců s krátkou dobou registrace,
- k daňovým únikům apod.

Následně by docházelo k vyšší orientaci daňových kontrol právě do oblastí, které jsou vyhodnoceny jako riziko, náchylné k daňovým podvodům.

### 6.2.3.3 Změny v oblasti obchodního a trestního práva

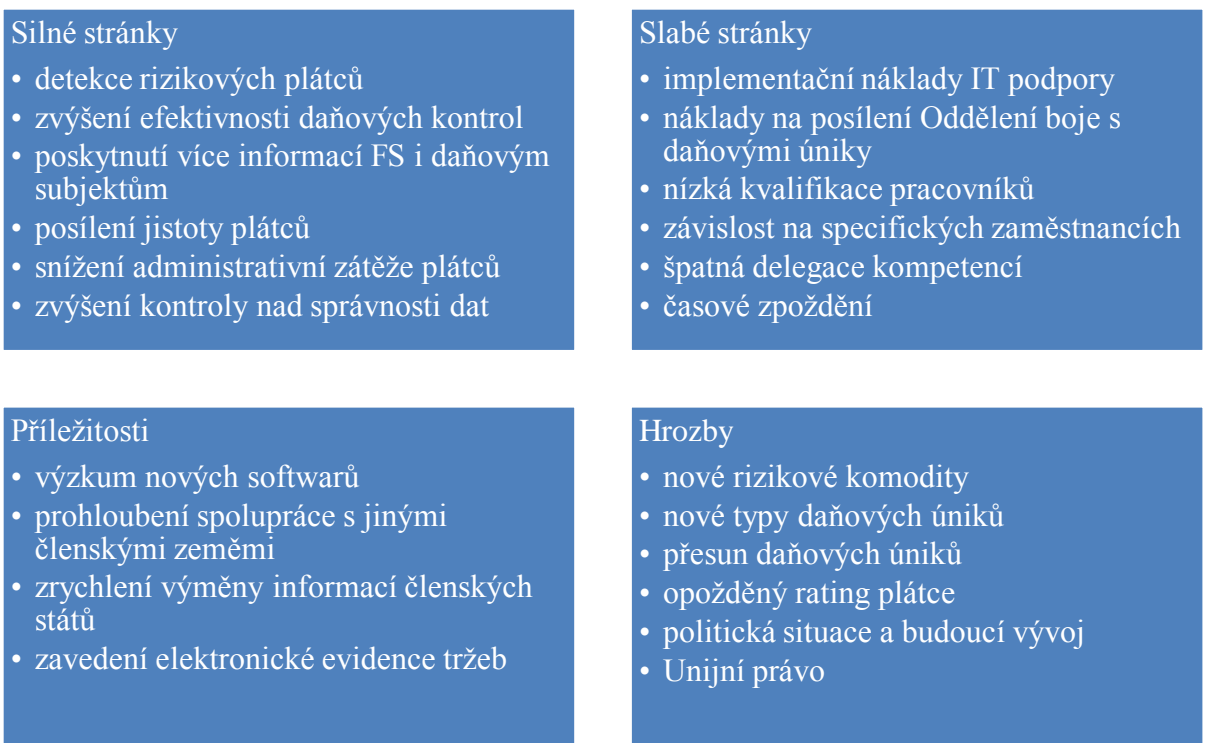
Doplnění zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, o nové skutkové podstaty:

- maření výkonu správy daní – v případě kdy je plátce daně dlouhodobě nekontaktní, má daňové nedoplatky, neplní si své daňové povinnosti,

- daňový podvod (únik) – v případě záměrného vylákání daňové výhody zkrácením a neodvedením daně správci daně

Komplexní přehodnocení skutkových podstat daňových trestných činů spolu s ponecháním odpovědnosti za trestné činy.

### 6.3 SWOT analýza návrhů opatření



Obrázek 22 SWOT analýza návrhů opatření (vlastní zpracování)

#### Silné stránky

Zavedením výše zmíněných návrhů do daňového systému dojde k výraznému zvýšení detekce plátců DPH, kteří jsou pro českou ekonomiku riziková z titulu existence rizika spáchání daňového úniku. Pomocí jednotlivých institutů, které by měly být postupně implementovány do daňového systému (rating plátce DPH, rozšíření obsahové stránky v žádosti o registraci k DPH, zveřejnění daňových nedoplatků plátců DPH apod.) získá nejen Finanční správa, ale samotní plátcí další ucelené informace o druhých daňových subjektech.

Finanční správa by poté měla provádět cílené a efektivní daňové kontroly u těch plátců, kteří se jeví jako riziková, tím dojde ke snížení zátěže daňových kontrol subjektům, kteří si plní daňové povinnosti řádně a včas.

Sami plátcí DPH získají přehledné a důležité informace o druhých stranách, se kterými budou vstupovat do obchodních vztahů a mohou tak snížit riziko možnosti nevědomého zapojení se do karuselového řetězce. Dojde tak k posílení jistoty plátců.

Zlepšením vypovídací schopnosti daňového portálu (automatické ověřování dosud hledaných nespolehlivých plátců, institut plátců s daňovými nedoplatky, přehled daňových povinností apod.) by mělo dojít ke snížení administrativní zátěže samotných plátců a zároveň ke zvýšení správnosti vykázaných dat v daňových přiznáních.

### **Slabé stránky**

Zavedením jednotlivých institutů do daňové správy dojde ke zvýšení implementačních nákladů, které budou zahrnovat jednorázové implementační náklady a správní náklady na zajištění správy a vedení jednotlivých mechanismů.

Zároveň dojde ke zvýšení nákladů Finanční správy na zvýšení kompetencí Oddělení boje s daňovými úniky, které bude zahrnovat převážně mzdové náklady pracovníků, náklady na zvyšování kvalifikace a odbornosti pracovníků, správní náklady na zabezpečení správy pracoviště apod.

Slabou stránkou návrhu je závislost na specifických zaměstnancích, a proto je důležité, aby docházelo pravidelně ke zvyšování kvalifikace pracovníků, převážně pracovníků Oddělení boje s daňovými úniky, tak aby byli specialisté schopni včas vyhodnotit riziko u konkrétního plátce, zaměřit se na rizikového plátce a provádět u něj cílenou kontrolu s předpokladem, že zde existovalo riziko spáchání daňového úniku, zabezpečit vedení kárného řízení a případně zabezpečit finanční prostředky v důsledku zkrácení daně plátcem.

V rámci Oddělení boje s daňovými úniky může dojít ke špatné delegaci kompetencí pracovníků. Mělo by zde dojít k přesnému definování pravomocí a kompetencí v projektovém týmu.

V neposlední řadě mezi slabé stránky patří také časové zpoždění mezi vznikem dalších daňových úniků a detekcí nově rizikových komodit, resp. rizikových plátců. Tento časový nesoulad je významným prvkem v rámci spáchání dalších daňových podvodů a snížení tak inkasované daně do státního rozpočtu.



### **Příležitosti**

S rozvojem moderních počítačových a technologických přístupů by mohlo dojít k výraznému posílení IT programů a softwarů, které jsou Finanční správou využívány pro detekci daňových úniků a rizikových plátců. S dalším rozvojem IT technologií by se tak mohlo snížit riziko, které je spojeno s detekcí daňových podvodů a to časové zpoždění pro potřeby vyhodnocení rizikových komodit, rating a analýza rizikových plátců, geografická analýza daňových úniků apod.

V rámci rozvoje moderních technologií dochází také k výraznému rozvoji spolupráce jednotlivých zemí Evropské unie, co se týče především výměny informací. Další rozvoj spolupráce mezi jednotlivými členskými zeměmi EU může být výrazným krokem v boji proti daňovým únikům, především co se týče detailního vyhodnocování oblastí s vysokými daňovými úniky a detekce nových komodit, u kterých došlo ke spáchání daňových podvodů.

Prohloubením vztahů členských zemí v rámci boje s daňovými úniky a rozvojem IT technologií by mohlo dojít ke zrychlení výměny informací mezi jednotlivými státy, aby došlo k efektivnější výměně informací.

Dalším krokem, který je plánován pro rok 2016, je zavedení elektronické evidence tržeb, přičemž zavedení tohoto mechanismus může mít také pozitivní vliv na eliminaci daňových úniků a podvodů.

### **Hrozby**

V rámci návrhu opatření se počítá s klasifikací komodit do jednotlivých skupin podle rizikovitosti a náchylnosti k daňovým únikům. U karuselových obchodů dochází velmi často ke změně jednotlivých komodit při spáchání daňového úniku, proto může být hrozbou situace, kdy se objeví nové komodity, u kterých došlo k daňovému úniku, a které současně nejsou klasifikovány jako rizikové komodity. Časový nesoulad mezi vznikem nové rizikové komodity, která byla dříve evidována jako komodita s nízkým rizikem, a jejím zatříděním mezi rizikové komodity může způsobit závažné daňové úniky.

V souvislosti se zavedením režimu reverse charge přichází v úvahu otázka, zda bude i nadále existovat prostor pro realizaci daňových úniků, zda nevzniknou nové typy daňových úniků, popř. nedojde-li k přesunu daňových úniků z oblasti DPH na jinou oblast daní. Čím je daňový systém ekonomiky složitější, tím existuje vyšší pravděpodobnost vzniku daňových úniků. Obecně je známo, že soukromá sféra je rychlejší, co se týče „nápadů“, jak se vyhnout daňovým povinnostem a Finanční správa často reaguje se zpožděním. Také větší

počet sazeb DPH nepřispívá k jednoduššímu daňovému systému. Nelze očekávat, že daňovým únikům lze zabránit využitím jednoho, či pár nástrojů. I v případě reverse charge se mohou daňové úniky přesunout na posledního plátce daně v řetězci, který při využití již dnes fungujících schémat (např. vstupem do insolvence nebo okamžitým znekontaktněním) neodvede DPH z prodejů koncovým zákazníkům. V důsledku výše zmíněného problému je třeba analyzovat a zavádět další nástroje, které spolu dohromady podpoří stabilní fungování daně z přidané hodnoty.

Ratingové ohodnocení plátce daně by mělo docházet prostřednictvím IT systému integrovaného do Finanční správy, proto by nemělo dojít ke špatnému ratingovému ohodnocení plátce, protože rating nebude prováděn osobami, ale systémem, který se bude řídit přesně vymezenými kritérii. Problém nastává v časovém horizontu vyhodnocení, kdy plátce daně může být ratingově ohodnocen jako plátce se středním rizikem a uskuteční daňový únik.

Nedílnou hrozbou pro zavedení jednotlivých opatření může být také politická situace a následný vývoj a orientace ekonomiky určitým směrem. Ratingové ohodnocení může být kritizováno jako další dohled nad jednotlivými plátcí, tím, že budou muset poskytovat interní data ohledně finančních výsledků a že špatný rating může ohrozit budoucí vývoj plátce v oblasti jeho ekonomické činnosti.

V důsledku procesu harmonizace je Unijní právo klíčovým zdrojem v jednotlivých krajích Evropské unie. Problematikou je fakt, že veškeré změny prováděné např. v oblasti DPH jsou přísně korigovány Směrnicí č. 2006/112/ES a veškeré změny v rámci daňových změn musejí být schváleny Evropskou komisí.

## ZÁVĚR

Karuselovým podvodům se snaží Finanční správa čelit zaváděním přenosu daňové povinnosti (reverse charge) na odběratele i pro místní plnění, alespoň u těch komodit, které jsou náchylné k daňovým únikům. Ochrana proti těmto únikům spočívá v tom, že dodavatel prodává zboží v tuzemsku bez daně a odběratel odvádí daň na výstupu z nakoupeného zboží a zároveň ji nárokuje na vstupu, jinými slovy se u něj platba daně a nárok na odpočet kumulují. Dle odborníků je režim reverse charge jediným efektivním a účinným opatřením v boji s karuselovými řetězci. Problémem je však fakt, že dochází k velmi dynamickému přesunu karuselových obchodů na jiné komodity, zejména ty, kterých se režim reverse charge netýká. Možným řešením je aplikace režimu reverse charge na veškerá plnění, to je však momentálně nemožné v důsledku Unijního práva, které oblast daně z přidané hodnoty silně harmonizuje. Dalšími možnými nástroji v boji proti daňovým únikům mají být nově zavedené kontrolní hlášení, které je platné od 1. 1. 2016, a zavedení evidence tržeb, přičemž zavedení obou mechanismů do daňového systému je unikátní situací. Otázkou je, zda stát těmito kroky nepřenáší své povinnosti na samotné poplatníky a plátce. Neměl by proto stát zavádět taková opatření, která se dotknou samotné Finanční správy tím, že budou jednotlivá opatření směřovat na zlepšení prevence a eliminaci rizik spojených s daňovými úniky? Mnou navržená jednotlivá opatření v diplomové práci se orientují právě na zlepšení chodu a činností Finanční správy. Jednotlivé návrhy opatření jsem navrhla ve třech krocích implementace v časovém horizontu od jednoho roku do tří let. V rámci časového horizontu do jednoho roku bych navrhovala zvýšení kompetencí Oddělení boje s daňovými úniky. Toto oddělení již momentálně existuje, avšak jeho orientace je především na provádění metodických činností a zpracování legislativy v oblasti boje s daňovými úniky. Mým návrhem je, aby toto oddělení bylo orientováno více do samotné praxe a řešilo problematiku daňových úniků hlouběji, převážně navrhuji, aby pracovníci Oddělení boje s daňovými úniky analyzovali a pracovali s těmi plátcí, kteří jsou nekontaktní, mají sídla na virtuálních adresách, popř. sídla zveřejněných bank v offshore destinacích, vedli a zveřejňovali registr plátců s daňovými nedoplatky, prováděli rating plátců DPH, prováděli geografickou analýzu daňových úniků apod. Dalším návrhem je zavedení institutu zveřejnění plátců DPH s daňovými nedoplatky. Tímto krokem by tak došlo k poskytnutí více informacím samotným plátcům o druhých stranách a k možnému snížení rizika plátce zapojit se bez vědomí do karuselového řetězce. Mezi další významné opatření, které jsem navrhla v projektové části diplomové práce, je možnost zavedení ratingu plátců DPH. Navrhuji, aby došlo zpočátku

k ratingu nových plátců DPH, podle předem stanovených kritérií (např. předmět činnosti, popř. obchodující komodita, sídlo plátce, sídlo banky poskytující zveřejněný účet plátce) a následně by v dalších letech mělo dojít k ratingu stávajících plátců DPH. Tento fakt by měl být taktéž zveřejněn a poskytnut druhým stranám (plátcům). Navržený krok by mohl přinést do Finanční správy zvýšení orientace na rizikové plátce, zefektivnění chodu a jednotlivých činností Finanční správy, vytváření cílených daňových kontrol a možnost odhalit daňový podvod již v počátku. Dále navrhuji, aby došlo k výraznému rozšíření obsahové stránky žádosti k registraci k DPH, především o položky týkající se hlavního předmětu činnosti, popř. obchodované komodity a také o skutečnosti, zda bude plátce provádět intra-komunitární plnění či nikoli. Výše zmíněný krok by mohl přinést Finanční správě další užitečné informace o budoucích plátcích, jejich záměrech a popř. brzké rozpoznání nekalého obchodování. Mezi další navrhované opatření patří zavedení registru daňových úniků. Jedná se o soustavnou činnost monitorování oblastí České republiky Oddělením boje s daňovými úniky, které jsou z hlediska správy a výběru daní rizikové, převážně co se týče titulu krácení daní nebo znekontaktnění plátce. Oddělení boje s daňovými úniky by analyzovalo a monitorovalo oblasti České republiky, kde dochází k častým daňovým únikům, kde existují plátcí DPH mající daňové nedoplatky na dani, jsou nekontaktní nebo mají sídla na virtuálních adresách nebo oblastí, kde dochází k častým registracím a rušením plátcovství DPH s krátkou dobou registrace. Tímto krokem by Finanční správa získala další kontrolu nad jednotlivými rizikovými oblastmi České republiky a měla možnost efektivně a cíleně pracovat s rizikovými plátcí v analyzovaných oblastech a provádět cílené daňové kontroly. V poslední řadě bych také doporučila, aby došlo ke změně v oblasti obchodního a trestního práva. Zejména bych doporučila zavést Finanční správě pravomoc, aby byla schopna včasné a rychle reagovat na problémové plátce tak, že v případě, kdy Finanční správě vznikne významné podezření na riziko možnosti vzniku daňového úniku konkrétního plátce (společnosti), bude mít Finanční správa možnost zrušit společnost ex offio. Následně bych také doporučila novelizaci zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, o nové skutkové podstaty a to maření výkonu správy daní, v případě kdy je plátce daně dlouhodobě nekontaktní, má daňové nedoplatky, neplní si své daňové povinnosti, a daňový podvod (únik), v případě záměrného vylákání daňové výhody zkrácením a neodvedením daně správci daně.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- BÁBEK, Radomil a Alžběta BÁBKOVÁ, 2015. *Zpráva k návrhu zákona o evidenci tržeb* [online]. ASOCIACE PODNIKATELŮ A MANAŽERŮ. Praha. [cit. 2016-03-28]. Dostupné z: <<http://www.ceska-justice.cz/wp-content/uploads/2015/03/Zpráva-k-návrhu-zákona-o-evidenci-tržeb-APM.pdf>>
- BAKEŠ, Milan, 2012. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BARTŮŠKOVÁ, Zuzana. *DPH pro začátečníky - 3. část* [online]. © 2012 [cit. 2016-02-03]. Dostupné z: <<http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/dph-pro-zacatecniky---3-cast/>>
- BARTŮŠKOVÁ, Zuzana. *Portál POHODA: DPH pro začátečníky - 4. část* [online]. 2014 [cit. 2016-02-27]. Dostupné z: <<http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/dph-pro-zacatecniky---4-cast/>>
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Databáze národních účtů* [online]. © 2016 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <[http://apl.czso.cz/pll/rocnka/rocnkavyber.makroek\\_vydaj](http://apl.czso.cz/pll/rocnka/rocnkavyber.makroek_vydaj)>
- DAŇOVÁ KOBRA. *Brífink k případům – 1. října 2015* [online]. 2015 [cit. 2016-02-27]. Dostupné z: <[http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/2015-10-01-TK\\_KOBRA.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/2015-10-01-TK_KOBRA.pdf)>
- DĚRGEL, Martin. *Portál POHODA: Podmínky nároku na odpočet DPH* [online]. © 2012 [cit. 2016-02-13]. Dostupné z: <<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/podminky-naroku-na-odpocet-dph/>>
- DRÁB, Ondřej, Ondřej TRUBAČ a Tomáš ZATLOUKAL, 2006. *Obrana před daňovou kontrolou*. 1. vyd. Praha: ASPI, 358 s. ISBN 80-735-7223-0.
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika et al, 2013. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2013/2014*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 327 s. ISBN 978-80-7201-916-8.
- EUROPEAN COMMISSION. *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States: Report 2015* [online]. Varšava, 2015 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat\\_gap2013.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf)>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová Kobra zachránila doposud státnímu rozpočtu ČR 4,1 miliardy korun* [online]. 2016 [cit. 2016-02-27]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova->

kobra/danova-kobra-zachranila-doposud-statnimu-rozpocetu-CR-pres-4-miliardy-korun-7084>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Údaje z registru daňových subjektů* [online]. © 2013 - 2016 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>>

FITŘÍKOVÁ, Dagmar, 2007. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích: [dle legislativy platné k 1.1.2007]*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 142 s. ISBN 978-80-251-1541-1.

GRUBER, Jonathan, 2011. *Public finance and public policy*. 3rd ed. New York: Worth Publishers, 823 s. ISBN 978-1-4292-1949-5.

HÁJEK, Jan a Monika NOVOTNÁ. *Daně a právo v praxi: Úskalí aplikace zjednodušeného dodání formou třístranného obchodu* [online]. 2013 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <[http://www.roedl.com/fileadmin/user\\_upload/Roedl\\_Czech\\_Republic/clanky/2013/Dane\\_a\\_pravo\\_12\\_2013\\_MNV\\_JHA.pdf](http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2013/Dane_a_pravo_12_2013_MNV_JHA.pdf)>

IBEHEJ, Jaroslav. *Policie České republiky: Zpravodajství 2015* [online]. 2015 [cit. 2016-02-27]. Dostupné z: <<http://www.policie.cz/clanek/kraceni-dani-za-1-4-miliardy-korun.aspx>>

JURČÍK, Radek, 2015. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 137 s. ISBN 978-80-7418-176-4.

KODAP GROUP. *Přehled sazeb DPH v Evropě* [online]. 2016 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <<http://www.kodap.cz/cz/prehledy/sazby-dph-v-evrope.html>>

KUBÁTOVÁ, Květa, 2015. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualit. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3.

MALÝ, Ivan a Yvonne STRECKOVÁ, 1998. *Veřejná ekonomie pro školu i praxi*. 1. vyd. Praha: Computer Press, 214 s. ISBN 80-722-6112-6.

MARKOVÁ, Hana, 2016. *Daňové zákony: Úplná znění platná k 1. 1. 2016*. 25. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0022-4.

MEČÁR, Miroslav a Božena JURČÍKOVÁ, 2006. *Dane a daňová politika*. 1. Trenčín: Trenčianská univerzita Alexandra Dubčeka v Trenčíne, 160 s. ISBN 80-8075-133-1.

- MINISTERSTVO FINANCÍ, 2013. *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace: Návrh zákona o evidenci tržeb*. Praha, 69 s. [cit. 2016-03-28]. Dostupné z: <<http://docplayer.cz/5495275-Zaverecna-zprava-hodnoceni-dopadu-regulace-ria-navrh-zakona-o-evidenci-trzeb.html>>
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014* [online]. © 2005 - 2013 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>>
- NERUDOVÁ, Danuše, 2014. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- PAVLAS, Martin. *Nespolehlivý plátc DPH: Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH* [online]. [cit. 2015-11-22]. Dostupné z: <<http://www.pavlasoft.com/nespolehlivy-platce-dph/index.html>>
- PETLACHOVÁ, Petra. *Finanční správa zpřísňuje podmínky pro aplikaci institutu „nespolehlivého plátce“* [online]. 2014 [cit. 2015-11-22]. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/zpriseni-podminek-nespolehliveho-platce-5373>>
- PILAŘOVÁ, Ivana. *Daň z přidané hodnoty pro začátečníky (1. díl): Základní pojmy a základní principy* [online]. © 2016 [cit. 2015-10-25]. Dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d38624v48578-dan-z-pridane-hodnoty-pro-zacatecniky-1-dil/>>
- PROFELDOVÁ, Zdeňka. *Nejvyšší kontrolní úřad: Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu* [online]. 2015 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <<http://www.nku.cz/scripts/rka/detail.asp?cisloakce=14/17>>
- Sociální síť pro business - ManagementMania.com* [online]. © 2011 - 2013 [cit. 2016-02-04]. Dostupné z: <<https://managementmania.com/cs/lafferova-krivka>>
- STIGLITZ, Joseph E, 2000. *Economics of the public sector*. 3rd ed. New York: W. W. Norton, 823 s. ISBN 978-0-393-96651-0.
- ŠINDELKA, Vladimír. *Finance.cz: Daňová harmonizace* [online]. 2001 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/17298-danova-harmonizace/>>
- ŠIROKÝ, Jan, 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, Jan, 2013. *Daně v Evropské unii*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

*TISKOVÁ ZPRÁVA CELNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY: Tým pražské KOBRY zasahoval* [online]. Praha, 2015 [cit. 2016-02-27]. Dostupné z: <<https://www.celnisprava.cz/cz/celni-urad-pro-hlavni-mesto-prahu/tiskove-zpravy/2015/Stranky/tym-prazske-kobry-zasahoval.aspx>>

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2012. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX a.s.. ISBN 978-80-87480-05-2.

VYBÍHAL, Václav. *Mezinárodní zdanění*. 2009. Dostupné také z: <[www.prf.cuni.cz/dokumenty-download/1404045094/](http://www.prf.cuni.cz/dokumenty-download/1404045094/)>



**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

|      |                                      |
|------|--------------------------------------|
| DPH  | Daň z přidané hodnoty                |
| DPFO | Daň z příjmů fyzických osob          |
| DPPO | Daň z příjmů právnických osob        |
| ZDPH | Zákon o dani z přidané hodnoty       |
| NKÚ  | Nejvyšší kontrolní úřad              |
| GFŘ  | Generální finanční ředitelství       |
| MFČR | Ministerstvo Financí České republiky |

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

|  |    |
|--|----|
| Obrázek 1 Klasifikace daní podle dopadu daňového břemene (vlastní zpracování) .....  | 14 |
| Obrázek 2 Lafferova křivka (vlastní zpracování) .....  | 16 |
| Obrázek 3 Klasický model fungování DPH (vlastní zpracování).....   | 19 |
| Obrázek 4 Obrácený model fungování DPH (vlastní zpracování) .....  | 19 |
| Obrázek 5 Schéma Finanční správy (vlastní zpracování).....   | 26 |
| Obrázek 6 Unijní právo (vlastní zpracování).....   | 36 |
| Obrázek 7 Přehled základní sazby daně v jednotlivých členských státech EU (vlastní zpracování dle KODAP GROUP).....  | 38 |
| Obrázek 8 Členění daňové minimalizace (vlastní zpracování).....  | 40 |
| Obrázek 9 Daňový únik pomocí fiktivních dokladů (vlastní zpracování).....  | 44 |
| Obrázek 10 Znázornění karuselového podvodu (vlastní zpracování).....   | 47 |
| Obrázek 11 Procentuální přehled zastoupení jednotlivých daní v ČR 2014 (vlastní zpracování dle MFČR © 2015, Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014)..... | 49 |
| Obrázek 12 Výše mezery DPH v období 2007 – 2013 (vlastní zpracování dle Profeldová, 2015) .....  | 50 |
| Obrázek 13 Vývoj relativní mezery DPH v letech 2007 – 2013 (vlastní zpracování dle Profeldová, 2015) .....   | 51 |
| Obrázek 14 Výše relativní mezery DPH v Evropské unii v roce 2013 (vlastní zpracování dle Evropské komise, 2015).....   | 51 |
| Obrázek 15 Vývoj mezery DPH v ČR v letech 2003 – 2013 (vlastní zpracování dle Profeldová, 2015) .....  | 53 |
| Obrázek 16 Vývoj hrubého domácího produktu v letech 2003 – 2013 (vlastní zpracování dle Český statistický úřad, © 2016, Databáze národních účtů) .....                               | 54 |
| Obrázek 17 Vývoj indexu mezery DPH a indexu HDP za období 2003 – 2013 (vlastní zpracování) .....   | 56 |
| Obrázek 18 Vývoj celkového počtu plátců DPH a měsíčních plátců DPH v letech 2005 - 2015 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR) .....                                      | 64 |
| Obrázek 19 Vývoj nespolehlivých plátců (vlastní zpracování podle Pavlas, © 2015, Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH).....   | 65 |
| Obrázek 20 Graf znázorňující úspěchy Daňové kobry v letech 2014 a 2015 (vlastní zpracování dle Finanční správy, © 2016).....   | 66 |

Obrázek 21 Princip fungování elektronické evidence tržeb (vlastní zpracování) ..... 70  
Obrázek 24 SWOT analýza návrhů opatření (vlastní zpracování) ..... 87

**SEZNAM TABULEK**

|  |    |
|--|----|
| Tabulka 1 Vývoje mezery DPH, trendu a reziduí v letech 2003 - 2013 (vlastní zpracování) .....  | 52 |
| Tabulka 2 Vývoj HDP, trendu a reziduí v letech 2003 – 2013 (vlastní zpracování).....   | 53 |
| Tabulka 3 Výsledky korelační analýzy (vlastní zpracování) .....  | 55 |
| Tabulka 4 Očekávané dopady na příjmy veřejných rozpočtů po zavedení elektronické evidence tržeb (vlastní zpracování dle Ministerstva Financí, Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace)..... | 71 |
| Tabulka 5 Náklady a jiné negativní dopady zavedením elektronické evidence tržeb (vlastní zpracování dle Ministerstva Financí, Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace) .....                | 71 |