

Návrh opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty v České republice

Bc. Iveta Juhásová, DiS.

Diplomová práce
2023

 **Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně**
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Iveta Juhásová, DiS.
Osobní číslo: M21958
Studijní program: N0412A050011 Finance
Specializace: Finanční kontrola
Forma studia: Kombinovaná
Téma práce: Návrh opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty v České republice

Zásady pro vypracování

Úvod:

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši týkající se problematiky daně z přidané hodnoty.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu systému daně z přidané hodnoty a analýzu daňových úniků na dani z přidané hodnoty.
- Zpracujte analýzu a vyhodnocení platných legislativních nástrojů omezujících daňové úniky na dani z přidané hodnoty.
- Navrhněte opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- BORIA, Pietro. *Taxation in European Union*. 2nd ed. Cham: Springer, 2017, 208 s. ISBN 978-3-319-53918-8.
- GALOČEK, Svatopluk, Zdeněk ČUNEŠ a Otto PAIKERT. *DPH: výklad s příklady*. 16. vydání. Praha: Grada, 2021, 464 s. ISBN 978-80-271-1031-5.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 269 s. ISBN 978-807-5981-653.
- SFKORÁ, Tomáš. *Finančně právní nástroje boje proti únikům na daň z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 223 s. ISBN 978-80-7502-226-4.
- SCHENK, Alan, Victor THURONNY a Wei CHU. *Value Added Tax a Comparative Approach*. 2nd ed. New York: Cambridge University Press, 2015, 576 s. ISBN 978-1-107-04289-8.

Vedoucí diplomové práce: **Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2023**
Termín odevzdání diplomové práce: **21. dubna 2023**

L.S.

prof. Ing. David Tužek, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2023

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské 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/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou 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/bakalářskou 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/bakalářské 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/bakalářské 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,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na problematiku daňových úniků na dani z přidané hodnoty v České republice. Cílem práce bylo navrhnout opatření, která by daňové úniky omezovala. Dostupné české i zahraniční literární zdroje byly dostatečným podkladem pro objasnění obsahu základních termínů, východisek a dostatečnou orientaci v systému daně z přidané hodnoty. Následně byly zhodnoceny současné platné legislativní nástroje, které daňovým únikům na dani z přidané hodnoty zamezují. Na základě zjištěných údajů a dat byla hodnocena mezera na dani z přidané hodnoty a provedena analýza institutů užívaných k zamezení daňovým únikům a hodnocena míra účinnosti stávajících opatření zavedených v českém daňovém systému. Byl analyzován institut kontrolního hlášení, institut nespolehlivého plátce, režim přenesení daňové povinnosti a ručení příjemce zdanitelného plnění. Analyzována byla i již zrušená elektronická evidence tržeb, z důvodu možnosti zhodnocení, do jaké míry bylo opatření neefektivním. V projektové části práce byly formulovány návrhy možných změn, které by mohly být implementovány do současných opatření s cílem zvýšení eficeince a snížení míry daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, daňový únik, opatření, mezera DPH, správa daně, vyhnutí se dani, daňový podvod

ABSTRACT

The master's thesis is focused on the issue of the tax evasion of the value added tax in Czech republic. The goal of the work was to propose measures that would limit tax evasion. The available Czech and foreign literal sources were a sufficient basis for clear up the content of basic concepts, resources and sufficient orientation in the systém of value added tax. Then was evaluated valid legislative instruments that prevent tax evasion on value added tax. Based on the finding data and information, was evaluated VAT GAP and analysis the institutes used to prevent tax evasion and was evaluated rate of the existing measures in the Czech tax system. The institute of control reporting, the institute of unreliable payer, the regime of transfer of tax liability and the liability of the recipient of taxable performance were analyzed. Electronic record of sales was also analyzed, due to the possibility of evaluating the extent to which the measure was ineffective. In the project part of the work, were formulated proposals for possible changes that could

be implemented into current measures with the aim of increasing efficiency and reducing the rate of tax evasion on value added tax.

Keywords: value added tax, tax evasion, measures, VAT GAP, tax administration, tax avoidance, tax evasion

Poděkování

Poděkování patří mé vedoucí diplomové práce Mgr. Evě Kolářové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a čas, který mi věnovala při řešení dané problematiky. Další poděkování patří mé rodině za podporu během psaní diplomové práce i celého studia.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	13
I TEORETICKÁ ČÁST	15
1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY	16
1.1 CHARAKTERISTIKA DANĚ A JEJÍ FUNKCE	16
1.2 DAŇOVÝ SYSTÉM A DAŇOVÁ SOUSTAVA V ČESKÉ REPUBLICE	16
1.3 ORGÁNY FINANČNÍ SPRÁVY A SPRÁVCE DANĚ	18
1.3.1 Orgány Finanční správy	18
1.3.2 Správce daně	20
1.3.3 Osoby zúčastněné na správě daní.....	21
2 SPRÁVA DANĚ	22
2.1 FÁZE SPRÁVY DANÍ.....	22
2.1.1 Registrační fáze	22
2.1.2 Nalézací fáze	23
2.1.3 Placení daní	24
2.2 KONTROLNÍ POSTUPY	24
2.2.1 Vyhledávací činnost	24
2.2.2 Místní šetření.....	25
2.2.3 Postup k odstranění pochybností.....	25
2.2.4 Daňová kontrola	26
3 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	27
3.1 REGISTRACE K DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY	28
3.1.1 Povinný registrační údaj.....	28
3.1.2 Povinná a dobrovolná registrace k dani z přidané hodnoty	28
3.1.3 Registrace identifikované osoby	29
3.1.4 Skupinová registrace	30
3.2 PŘEDMĚT DANĚ	30
3.3 DAŇOVÉ SUBJEKTY	31
3.3.1 Osoba povinná k dani	31
3.3.2 Skupina.....	31
3.3.3 Plátce daně	32
3.3.4 Identifikovaná osoba	32
3.4 ZÁKLAD DANĚ A SAZBA DANĚ	32
3.5 DAŇ NA VSTUPU A DAŇ NA VÝSTUPU	33
3.6 ODPOČET DANĚ	34
3.7 OSVOBOZENÍ OD DANĚ	34
3.8 MÍSTO PLNĚNÍ	35

3.8.1	Místo plnění při dodání zboží	35
3.8.2	Místo plnění při prodej zboží na dálku	36
3.8.3	Místo plnění při poskytnutí služby.....	36
3.8.4	Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu.....	36
3.8.5	Místo plnění při dovozu zboží.....	36
3.9	MECHANISMUS ODVODU DANĚ.....	37
4	DAŇOVÝ ÚNIK.....	38
4.1	DEFINICE DAŇOVÉHO ÚNIKU	38
4.2	PŘÍČINY VZNIKU DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	38
4.3	LEGÁLNÍ A NELEGÁLNÍ DAŇOVÉ ÚNIKY.....	39
4.3.1	Daňová optimalizace	40
4.3.2	Daňová úspora.....	40
4.3.3	Vyhnutí se dani (tax avoidance).....	41
4.3.4	Krácení daně.....	41
4.3.5	Neodvedení daně	42
4.3.6	Daňový podvod (tax evasion)	42
II	PRAKTICKÁ ČÁST.....	43
5	ANALÝZA SYSTÉMU DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	44
6	ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	49
6.1	DAŇOVÉ ÚNIKY INDIVIDUÁLNÍ	49
6.1.1	Nesplnění povinnosti registrace	49
6.1.2	Nepřiznání zdanitelných plnění na výstupu	50
6.1.3	Fiktivní daňové doklady.....	50
6.1.4	Využití jiné sazby daně	51
6.1.5	Neoprávněnost nároku na odpočet	51
6.2	DAŇOVÉ ÚNIKY V RÁMCI SKUPINY	52
6.2.1	Karuselové podvody.....	52
6.3	SHRNUTÍ A VYHODNOCENÍ PROVEDENÉ ANALÝZY.....	54
7	ANALÝZA NÁSTROJŮ ZABRAŇUJÍCÍCH DAŇOVÝM ÚNIKŮM NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY	55
7.1	MEZERA DPH	56
7.1.1	Inkaso DPH	56
7.1.2	VAT GAP.....	57
7.1.3	Výpočet mezery DPH	58
7.1.4	Analýza VAT GAP a komparace dalších veličin.....	58
7.2	KONTROLNÍ HLÁŠENÍ	64
7.2.1	Právní rámec.....	64
7.2.2	Analýza kontrolního hlášení	66
7.2.3	Vyhodnocení účinnosti KH.....	68
7.3	ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB	69
7.3.1	Právní rámec.....	69

7.3.2	Analýza EET	69
7.3.3	Vyhodnocení účinnosti EET	70
7.4	NESPOLEHLIVÝ PLÁTCE	74
7.4.1	Právní úprava	74
7.4.2	Analýza institutu nespolehlivého plátce.....	74
7.4.3	Vyhodnocení účinnosti.....	75
7.5	RUČENÍ PŘÍJEMCE ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ	76
7.5.1	Právní úprava	76
7.5.2	Analýza institutu ručení	77
7.5.3	Vyhodnocení účinnosti.....	77
7.6	REVERSE CHARGE	78
7.6.1	Právní úprava	79
7.6.2	Analýza	79
7.6.3	Vyhodnocení účinnosti.....	80
7.7	SHRnutí A VYHODNOCENÍ PROVEDENÉ ANALÝZY	81
8	NÁVRH OPATŘENÍ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICĚ.....	83
8.1	OPATŘENÍ A DOPORUČENÍ PRO DAŇOVÉ SUBJEKTY	83
8.1.1	Prověření obchodního partnera	83
8.1.2	Vyhnutí se daňovému podvodu.....	86
8.1.3	Registr plátců	86
8.2	LEGISLATIVNÍ NÁVRHY ZMĚN	88
8.2.1	Registrace plátce a zrušení registrace plátce	88
8.2.2	Virtuální sídlo.....	91
8.2.3	Nevrácení nadměrného odpočtu.....	91
8.2.4	Založení společností dle zákona o obchodních korporacích.....	91
8.3	SHRnutí A VYHODNOCENÍ NAVRŽENÝCH OPATŘENÍ	92
9	ČASOVÝ HORIZONT IMPLEMENTACE NÁVRHŮ	94
9.1	ČASOVÝ ODHAD IMPLEMENTACE OPATŘENÍ	94
9.2	APLIKACE SÍŤOVÉ ANALÝZY NA IMPLEMENTACI OPATŘENÍ	95
	ZÁVĚR	101
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	103
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	108
	SEZNAM OBRÁZKŮ	109
	SEZNAM TABULEK.....	110

ÚVOD

Daňové úniky, na které je práce zaměřena jsou stále diskutované téma. Aktuálnost tématu odráží zvláště fakt, že daň z přidané hodnoty představuje jeden z nejvýznamnějších příjmů nejen do státního, ale i do všech veřejných rozpočtů. Už jen s ohledem na deficit státního rozpočtu, který se během posledních let velmi zvětšil je o to naléhavějším tématem hledání řešení. Řešením pro plnění státního rozpočtu je v první řadě hledání úspor čili snižování výdajů. Pro řešení deficitu hospodaření je možné využít i dalších možností, jako je emisní financování dluhu pomocí úvěru od České národní banky nebo pomocí pokladničních poukázek, protože pokrytí současného dluhu z rezervy z předchozích let není možné. Pokud se však zaměříme na hledání strategie, jak dluh řešit z dlouhodobého hlediska, nabízí se možnost, kterou je zvyšování daní. I proto je téma daňových úniků na dani z přidané hodnoty stále aktuálním a opodstatněným tématem, které by mohlo napomoci s hledáním možných řešení, jak snižovat schodek rozpočtu.

Hlavním záměrem práce je formulace takových návrhů opatření, která by bylo možné aplikovat v praxi, byla prospěšná a fungovala jako nástroj, který bude daňové úniky nejen omezovat, ale také bránit jejich vzniku zejména v rámci preventivních opatření. Smyslem není nalézání pouze nových opatření, ale také zhodnocení stávajících opatření za účelem jejich vylepšení tak, aby byla co neúčinnějším nástrojem, který by představoval, co nejmenší finanční i administrativní zátěž.

Teoretická část práce je zaměřena na zpracování teoretické rešerše dostupné odborné literatury ohledně problematiky daně z přidané hodnoty a daňových úniků. První kapitola je zaměřena na celý daňový systém České republiky. Podstatným předpokladem pro pochopení problematiky daňových úniků na dani z přidané hodnoty je usazení daně z přidané hodnoty do soustavy daní a vymezení základních pojmů. Druhá kapitola se zabývá správou daně, zejména fázemi správy daní a kontrolními postupy, kterými disponuje správce daně při správě daní. Další část práce je věnována samotné dani z přidané hodnoty. Poslední kapitola teoretické části práce vymezuje základní pojetí daňového úniku. Pojem daňový únik je provázán s dalšími pojmy, jako daňová optimalizace, daňová úspora a vyhnutí se dani, které je dle zahraniční literatury označováno jako tax avoidance. Další pojmy zabývající se problematikou definice krácení daně, neodvedení daně a daňového podvodu označovaného v zahraničních zdrojích tax evasion.

Praktická část práce odráží zpracované teoretické poznatky a je zaměřena na provedení analýzy systému daně z přidané hodnoty. Dalším krokem je zpracování analýzy daňových úniků. Orientace v problematice a způsobech páchání daňových úniků je stěžejní při vytváření nových opatření. Poslední část praktické části je věnována analýze platných legislativních nástrojů, které v současném českém daňovém systému fungují za účelem omezování daňových úniků. Smyslem analýzy byla snaha zhodnotit, zda se jedná o opatření, jež mohou mít pozitivní odezvu a zda je možné posoudit vliv na fiskální efekt.

Projektová část práce se opírá o výsledky provedených analýz a zhodnocení a jsou navržena opatření, která by bylo možné uplatnit při boji s daňovými úniky. Opatření jsou navržena pro daňové subjekty, ale také pro oblast legislativních změn.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

V současné době, kdy je hlavním tématem snižování schodu státního rozpočtu, je důležitým krokem hledání oblastí, kde by bylo možné dosáhnout úspory případně zajistit oblast, kde dochází ke krácení rozpočtových příjmů. Jednou z oblastí, které tvoří významnou část příjmů do státního rozpočtu jsou výnosy z daní. Problematika daňových úniků je tedy aktuálním tématem.

Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout efektivní opatření, která by zamezovala daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Dílčím cílem je navržení opatření působících zejména preventivním charakterem. Zvolené metody práce se tedy odvíjí od stanovených cílů.

V teoretické části je proveden rozbor dostupných literárních zdrojů a provedena teoretická rešerše české i zahraniční literatury, která poslouží jako podklad pro zpracování praktické části práce.

Praktická část je rozdělena na část analytickou a projektovou. Výchozí metodou, které je využito pro zpracování práce, je analýza a komparace. Zkoumání mechanismu daně z přidané hodnoty a páčání nejčastějších daňových úniků může pomoci k pochopení důvodů, které vedou k daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Nejzásadnější vypovídací hodnotou při měření úspěšnosti opatření proti daňovým únikům je sledování vývoje mezery výběru daně z přidané hodnoty a vývoj inkasa v určitém sledovaném období. Vzhledem ke snaze najít faktory, které působí na růst počtu daňových úniků, je provedena komparace mezery na DPH také s dalšími proměnnými. Nejdříve je hledána souvislost mezi mezerou DPH a hrubým domácím produktem, dále je zhodnocen vliv inflace. Následně je ověřován vliv také dalších faktorů, jako je daňová kvóta a sazba daně.

Prostřednictvím analyzované problematiky je zhodnocen současný stav platných legislativních opatření. Pomocí metody komparace VAT GAP a inkasa DPH je zhodnocena efektivnost kontrolního hlášení. Elektronická evidence tržeb je porovnána s vývojem v oblasti ekonomických činností u nichž byla elektronická evidence tržeb zavedena v první a druhé fázi. Nespolehlivý plátců je hodnocen na základě vývoje počtu nespolehlivých plátců a nespolehlivých osob. Reverse charge a institut ručení jsou v rámci zkoumání také zhodnocena na základě dostupnosti relevantních údajů. Institut ručení je možné v rámci analýzy porovnat s počtem zajišťovacích příkazů, které jsou vydávány správcem daně.

Po provedení analýz zavedených opatření jsou pomocí metody syntézy a dedukce navržena nová opatření, která by splňovala podmínku co nejmenší administrativní náročnosti se zaměřením zejména na problematické oblasti v rámci páchání daňových úniků. Nová opatření jsou zaměřena na společnou snahu správce daně a daňových subjektů při boji s daňovými úniky. Jsou hledána taková opatření, která by v rámci pravomoci správce daně mohly daňovým subjektům usnadnit obchodní činnost a napomoci při vyhnutí se daňovému podvodu potažmo zapojení do karuselového podvodu. Navrhovaná opatření se vztahují i na legislativní změny, které by mohly správci daně usnadňovat detekci rizikových daňových subjektů.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY

Daňový systém České republiky zahrnuje nejen soustavu daní, ale jeho neoddelitelnou součástí tvoří také zásady a způsoby správy daně, princip zdanění a v neposlední řadě instituce, které se zabývají správou daně. První kapitola by měla poskytnout teoretický základ o daňovém systému jako celku. Z toho důvodu je nezbytné vymezit základní pojmy, kterými jsou daňová soustava, daň a správce daně.

1.1 Charakteristika daně a její funkce

S pojmem daň a její přesnou charakteristikou, se není možné setkat v platných daňových zákonech a ani v jiných zákonných ustanoveních. Z obecného hlediska lze vyhledat vymezení pojmu daň v odborné právní nebo ekonomické literatuře.

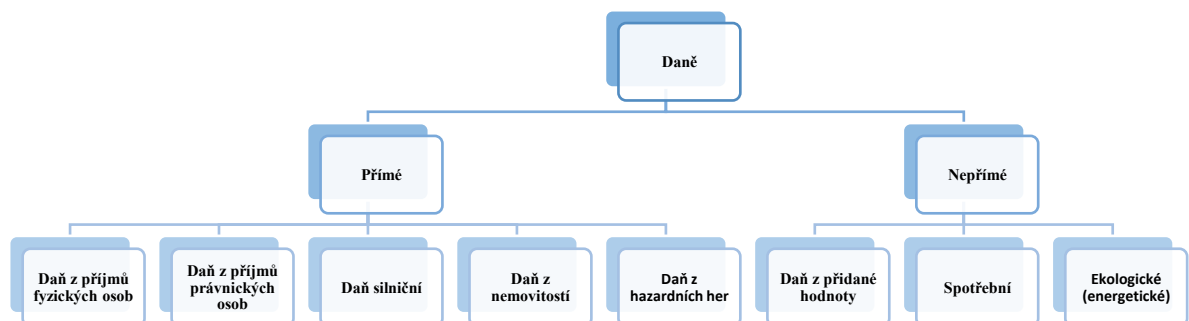
Pod termínem daň je třeba rozumět daň v tradičním slova smyslu, tj. peněžitá plnění, která zvláštní zákony nazývají jako daň“ (Novotná et al., 2019, s. 9). Kubátová uvádí, že „daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní“ (2018, s.15). Novotná et al. dále upřesňují pojem daň tím, že „daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně, tj. úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají podle daňového zákona“ (2019, s. 9). Zjednodušeně řečeno daní se rozumí povinná platba, která je dána zákonem s cílem zajištění příjmu veřejného rozpočtu.

1.2 Daňový systém a daňová soustava v České republice

V rámci ujasnění základní terminologie je třeba vymezit pojem daňový systém a daňová soustava. S ohledem na definici daně je zřejmé, že daňový systém je nástrojem orgánů veřejné moci. Vondráčková charakterizuje daňový systém jako „výsledek dlouholetého společensko-historického působení a dále upřesňuje, že každý daňový systém má zákonný podklad, který je ovlivňován politickými názory dané společnosti“ (Vondráčková, 2016, s. 13). Dle Hrubé Smržové by daňový systém měl splňovat řadu požadavků mezi které řadí daňovou spravedlnost, obecnost, rovnoměrnost a únosnost daňového zatížení. Mezi další požadavky se řadí efektivnost zdanění, administrativní jednoduchost, právní perfektnost, pružnost a současně stabilita, politická průhlednost, daňová spravedlnost a daňové stimuly (2022, s. 16). Veškeré tyto informace k daňovému systému tedy můžeme dle Hrubé Smržové, Mrkvy et al. shrnout a za pojmem daňový systém vidět nejen soustavu daní, ale také „celý systém institucí zabezpečující správu daní, jejich vyměření,

zajištění úhrady a kontrolu, a také systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně i dalším osobám“ (2020, s. 297).

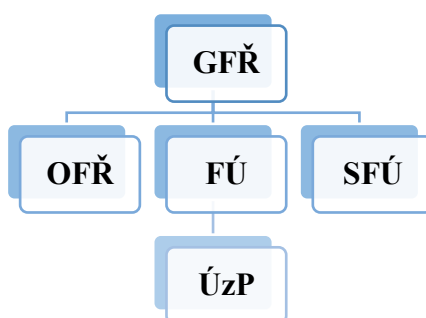
Daňová soustava je dle Vondráčkové definována jako „souhrn jednotlivých daní“ (2016, s. 13). Soustavu daní v České republice zahrnují daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob, daň silniční, daň z nemovitostí, daň z přidané hodnoty, daň spotřební, ekologické (energetické) daně a daň z hazardních her. Tyto daně je možné klasifikovat z různých hledisek. Nejzákladnější třídění daní je zaměřeno na důchod poplatníka, tedy podle toho, jaký dopad má daňové břemeno na důchod poplatníka a od toho se dále odvíjí dělení na daně přímé a nepřímé. Kubátová uvádí, že „daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a nemohou být přeneseny na jiný subjekt. Opakem jsou pak daně nepřímé, kde se předpokládá, že subjekt, který odvádí daň, neplatí z vlastního důchodu, ale je přenesena na jiný subjekt, který tuto daň uhradí“ (2018, s. 20). Široký dále rozšiřuje charakteristiku daní přímých o další upřesňující specifikace a uvádí, že daně přímé jsou adresné a přihlížejí k majetkové či příjmové situaci osoby. Přímé daně jsou dále děleny na důchodové a majetkové. Nepřímé daně jsou neadresné. Jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů. Zdanění se pak většinou odvíjí od nákupu či spotřeby příslušné komodity (2015, s. 25-26). Charakteristika nepřímých daní vymezuje, že se jedná o daň, která je zahrnuta do ceny zboží před tím, než se dostane ke spotřebiteli. Spotřebitel je v tomto případě konečným plátcem daně a tuto daň uhradí jako součást tržní ceny výrobku (Schenk, Thuronyi a Cui, 2015, s. 5).



Obrázek 1 Klasifikace daní dle vazby na důchod (vlastní zpracování)

1.3 Orgány Finanční správy a správce daně

Organizační struktura finanční správy je tvořena Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím, specializovaným finančním úřadem a finančními úřady dle krajů, které jsou dále v rámci kraje děleny na jednotlivá územní pracoviště. V této organizační struktuře funguje tzv. sestupná hierarchie. Nejvýše je postaveno Ministerstvo financí, kterému podléhá Generální finanční ředitelství.



Obrázek 2 Systém finanční správy (vlastní zpracování)

1.3.1 Orgány Finanční správy

Finanční správa se řídí zákonem č. 234/2014 Sb., o státní službě, kde jsou upraveny veškeré informace o státní službě, služebních orgánech, organizační strukturu služebního úřadu. Orgány Finanční správy jsou zřizovány zákonem č. 456/2011Sb., o Finanční správě České republiky, kde je vymezena struktura, kompetence a činnosti jednotlivých orgánů.

Generální finanční ředitelství sídlí v Praze. Je nadřízeným orgánem Odvolacího finančního ředitelství a současně nadřízeným orgánem Specializovaného finančního úřadu. Generální finanční ředitelství řídí generální ředitel, který je zastoupen zástupcem generálního ředitele. Výběr, jmenování a odvolání je řízeno zákonem o státní službě. Činnost GFŘ spočívá ve výkonu působnosti správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství, provádí řízení o správních deliktech, vede centrální evidence a registry, podílí se na přípravě návrhů právních předpisů, podílí se na zabezpečování analytických a koncepčních úkolů, podílí se na zajišťování úkolů souvisejících se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce, vykonává působnost mezinárodního ústředního kontaktního

orgánu pro vzájemnou administrativní mezinárodní spolupráci, vykonává působnost mezinárodního ústředního kontaktního orgánu při vymáhání některých finančních pohledávek a přezkoumává hospodaření krajů apod. (Finanční správa, © 2023, Kompetence a činnosti GFŘ).

Odvolací finanční ředitelství je řízeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Sídlem Odvolacího finančního ředitelství je Brno. Působnost Odvolacího finančního ředitelství je celé území České republiky. Věcnou působností dle § 7 zákona č. 456/2011 Sb. je výkon působnosti správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, provádí řízení ve věci správních deliktů a vede evidenci a registry, které jsou nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy. V čele Odvolacího finančního ředitelství je ředitel, který má svého zástupce. Výběr, jmenování, odvolání ředitele i jeho zástupce podléhá zákonu o státní službě (Finanční správa, © 2015, Kompetence a činnosti OFŘ).

Specializovaný finanční úřad je řízen zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Působnost Specializovaného finančního úřadu je stanovena v § 8 zákona o Finanční správě České republiky. Územní působností je celorepubliková. Dle § 10 zákona o Finanční správě České republiky vykonává činnosti, kterými jsou výkon správy daní, řízení o správních deliktech a další. Působí jako dílčí kontaktní orgán nebo kontaktní útvar při vymáhání některých pohledávek a působí jako kontrolní orgán při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní. Specializovaný finanční úřad je řízen ředitelem. Ředitel je zastoupen zástupcem ředitele (Finanční správa, © 2015, Kompetence a činnosti SFÚ).

Finanční úřady jsou děleny dle krajů. Celkový počet tedy odpovídá počtu krajů, tedy 14. Jedná se o Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Finanční úřad pro Středočeský kraj, Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Finanční úřad pro Karlovarský kraj, Finanční úřad pro Ústecký kraj, Finanční úřad pro Liberecký kraj, Finanční úřad pro Královehradecký kraj, Finanční úřad pro Pardubický kraj, Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj a Finanční úřad pro Zlínský kraj. Finanční úřad je řízen ředitelem. Stejně jako v předchozích případech má ředitel zástupce ředitele. Jejich výběr, jmenování a odvolání je řízeno zákonem o státní službě (Finanční správa, © 2015, Kompetence a činnosti FS).

V rámci působnosti finančních úřadů jsou zřizována **územní pracoviště**. V celé České republice je celkem 201 územních pracovišť. V čele každého územního pracoviště stojí ředitel sekce nebo ředitel odboru územního pracoviště, který je přímo podřízen řediteli finančního úřadu (Finanční správa, © 2015, Kompetence a činnosti FS). Dále jsou na jednotlivých pracovištích vedoucí odboru, vedoucí oddělení a zástupci vedoucích oddělení, kterým jsou podřízeni pracovníci - úřední osoby, někdy také označováni jako správci daně.

1.3.2 Správce daně

Správce daně je v § 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v účinném znění k 1.1. 2023 (dále také „DŘ“) definován jako orgán veřejné moci, kterým se rozumí správní nebo jiný státní orgán, kterému je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní (Česko, 2009). Pravomoci správce daně jsou uvedeny v § 11 DŘ. Mezi tyto pravomoci patří vedení daňových řízení a jiných řízení podle daňového zákona. Dále správce daně provádí „vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývá ke splnění povinností a zabezpečuje placení daní. Správce daně je oprávněn vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností. Takto shromažďované či zveřejňované údaje musejí sloužit pouze ke správě daní a nesmí být použity k jinému účelu. Aktuálně se jedná o registry elektronické, především o registr plátců DPH a seznam nespolehlivých plátců na základě § 106a ZDPH, administrativní registr ekonomických subjektů (tzv. ARES)“ apod. (Novotná, et al., 2019, s. 11).

Pozici správce daně nemusí zastávat pouze finanční úřad. Jak uvádí Novotná et al. „jako správce daně vystupují i jiné orgány veřejné správy a soudy. To však pouze za předpokladu, že se jedná o peněžitá plnění označená jako daň, clo nebo poplatek v případě, že zákon stanoví, že se v případě správy peněžitých plnění spravovaných těmito orgány použije daňový. V praxi jsou kromě orgánů finanční správy správcem daně také orgány celní správy v případě spotřebních daní, některých případů DPH nebo mýtného. Dále mohou být správcem daně obecní úřady v případě místních poplatků nebo poplatků za komunální odpad, soudy v případě soudních poplatků, lesní, rybářská či myslivecká stráž v případě výběru pokut za přestupky ukládaných dle zvláštních právních předpisů příkazem na místě“ (2019, s. 10).

1.3.3 Osoby zúčastněné na správě daní

Osobami zúčastněnými na správě daní jsou dle § 20 a násl. DŘ daňový subjekt a třetí osoby. Daňovým subjektem je označován každý, kdo má povinnost platit daň. Podle druhu daně je označován jako poplatník popřípadě plátce daně (Česko, 2009). Poplatníkem se označuje ten, kdo je povinen platit daň například z příjmů fyzických osob nebo právnických osob. Plátcem daně se stává ten, komu vzniká povinnost zaplatit například daň z přidané hodnoty. Vždy je třeba rozlišovat o jakou daň se jedná a na základě tohoto dělení určit, zda se jedná o poplatníka nebo plátce. Tyto informace jsou uvedeny v ustanoveních každého zákona týkajících se jednotlivých druhů daní.

Třetími osobami jsou osoby zúčastněné při správě daní. Toto označení se týká zejména dalších osob, jejichž práva a povinnosti jsou při správě daní dotčena (Česko, 2009). Třetí osobou může být například tlumočník, znalec, svědek, bankovní instituce a další.

Daňový řád dále upravuje v § 25 problematiku zastoupení daňového subjektu. Typicky zástupcem bývá například daňový poradce. Osoba zúčastněná na správě daní, tedy daňový subjekt může zvolit také zmocněnce dle § 27 DŘ popřípadě přizvat k odbornému jednání konzultanta dle § 31 DŘ (Česko, 2009).

2 SPRÁVA DANĚ

Správa daně je právně upravena daňovým řádem, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o procesní předpis který, „zahrnuje nejen celou řadu hmotněprávních institutů finančního práva, ale i postup správců daně a daňových subjektů při uplatňování daňových zákonů, a tedy upravuje i daňový proces a jeho jednotlivé etapy“ (Hrubá Smržová et al., 2022, s. 41). Hmotněprávní úpravu jednotlivých druhů daní upravují jednotlivé daňové zákony (například zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Cílem této kapitoly je stručně vysvětlit fáze správy daní. Druhá část kapitoly je zaměřena na problematiku kontrolních postupů, které má dle daňového řádu správce daně k dispozici.

2.1 Fáze správy daní

Správou daní rozumíme dle Vančurové a Zídkové „ucelený soubor úkonů, který je veden za účelem splnění cíle správy daní“ (2022, s. 66). Správa daní zahrnuje registrační fázi, nalézací fázi, která jak název napovídá směřuje k nalezení neboli vymezení daně. Zahrnuje jak vyměření daní, tak i doměřovací řízení. Poslední fází spadající do správy daní je logicky následující fáze sledující cíl správy daní, kterým je placení daní.

2.1.1 Registrační fáze

Vančurová a Zídková popisují registrační fázi jako „fázi správy daní, jejíž nejdůležitější součástí je registrace daňových subjektů“. Jak dále uvádí „registrační povinnost má každý daňový subjekt, který získal oprávnění k podnikatelské činnosti. Ta musí být splněna podáním přihlášky k registraci“ (2022, s. 67). Následně správce daně vydá rozhodnutí o registraci k dani a daňovému subjektu je přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ). Toto číslo slouží k identifikaci daňového subjektu. Plátcí daně i poplatníci používají DIČ zejména při vystavování daňového dokladu, kde je povinností uvedení DIČ a při komunikaci se správcem daně, aby bylo možné jednoznačně identifikovat o jaký daňový subjekt se jedná. Daňový subjekt musí používat daňové identifikační číslo ve všech případech, které stanovuje zákon. DIČ je tvořeno kódem země, v případě České republiky je to CZ a dále pokračuje například u právnické osoby identifikačním číslem, tj. IČ, u fyzické osoby je to CZ a rodné číslo a podobně je tvořeno daňové identifikační číslo i v ostatních případech (registrace skupiny).

2.1.2 Nalézací fáze

Dle definice Novotné et al. je „těžištěm daňového řízení jeho nalézací rovina. Právě v této fázi je realizován základní cíl správy daní, kterým je ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady“ (2019, s. 55). Hrubá Smržová dále upřesňuje, že v rámci nalézací roviny je nalézacím řízením společně označováno vyměřovací a doměřovací řízení (2022, s. 45). Nalézací řízení je tedy prostředkem, který směřuje ke smyslu a účelu správy daní, jímž je výběr daně.

Novotná et al. uvádí, že v optimální variantě by tedy výsledkem nalézacího řízení měla být objektivně správná výše daně (2019, s. 55). Daň je stanovena rozhodnutím - platebním výměrem, který může být vydán pouze správcem daně (Vančurová a Zídková, 2022, s. 67).

Stanovení daně dle § 98 daňového řádu je možné třemi způsoby: pomocí dokazování, za použití pomůcek a sjednáním.

Vyjmenované způsoby stanovení daně nelze v daňovém řízení libovolně kombinovat podle uvážení správce daně, neboť zákonné předpoklady jejich užití jsou odlišné. Tyto tři instituty - stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně - je nutné uplatnit v přesně vyjmenovaném pořadí (Novotná, et al., 2019, s. 55). Typickým příkladem je situace, kdy je správci daně doručeno daňové přiznání například k dani z příjmů právnických osob. U přiznání je ověřeno, zda splňuje veškeré náležitosti a zda může být vyměřena daň. Pokud ano, je přistoupeno k vyměření daně pomocí dokazování.

Vyměření za použití pomůcek správce daně využije v případě, kdy například daňový subjekt nepodá daňové přiznání i přes to, že podáno být mělo. Jako pomůcky mohou být využity zdroje, které jsou správci daně k dispozici ve spisu daňového subjektu.

Daňový řád v § 98 odst. 3 definuje, že pomůckami jsou zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní (Česko, 2009).

Novotná et al. uvádí, že „využití sjednání lze podle § 98 odst. 4 daňového řádu užít jen tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal údaje ohledně svého daňového základu a výši daně a tyto částky nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Dohoda o sjednané dani musí být uvedena do protokolu. Výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr),

a které je součástí tohoto protokolu, proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky“ (2019, s. 56).

2.1.3 Placení daní

Základním smyslem správy daní je zaplacení daně v přesně stanovené výši a v přesně stanovené době, kterou je okamžik její splatnosti. Jak uvádí Vančurová a Zídková „není-li zvláštním daňovým zákonem stanoveno jinak, pak den splatnosti daně je totožný s posledním dnem lhůty pro podání řádného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období“ (2022, s. 71). V případě, kdy není daňovým subjektem daň uhrazena, přistoupí správce daně k vymáhání daňového nedoplatku. Daňový nedoplatek může být vymáhán daňovou exekucí nebo prostřednictvím soudního exekutora.

2.2 Kontrolní postupy

Novotná et al. ohledně postupů při správě daní uvádí, že „slouží ke zjištění a ověření plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů. Tento přístup odpovídá charakteru daňových řízení, neboť důkazní břemeno ohledně údajů uvedených v daňových tvrzeních nese primárně daňový subjekt, a správce daně proto musí být vybaven pravomocí daňová tvrzení kontrolovat a ověřovat jejich správnost a úplnost“ (2019, s. 71). Dále Novotná, et al. dodává, že „volba konkrétního postupu je odvislá od úvahy správce daně, který by však neměl jednat libovolně, ale naopak by měl volit pouze takové postupy, které co nejméně omezují daňové subjekty, ale současně umožňují dosáhnout cíle správy daní“ (2019, s. 71).

2.2.1 Vyhledávací činnost

Hrstková Dubšeková uvádí, že vyhledávací činnost správce daně zahrnuje vyhledávání důkazních prostředků a daňových subjektů za účelem zajištění plnění jejich povinností a zajištění důležitých skutečností pro správu daní. Tento postup je možné aplikovat před zahájením řízení i v jeho průběhu. Vyhledávací činnost nevyžaduje součinnost daňového subjektu se správcem daně (2022, s. 309).

Novotná et al. popisuje, že „správce daně v rámci vyhledávací činnosti:

- ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,
- zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,

- shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy,
- opatřuje nezbytná vysvětlení,
- provádí místní šetření.

Z uvedeného vyplývá, že vyhledávací činnost je vymezena poměrně široce, neboť umožňuje, aby správce daně získával informace o daňových subjektech, informace o plnění daňových povinností, případně aby daňové subjekty aktivně vyhledával (například z důvodu ověření, zda se konkrétní subjekt stal neplátcem DPH apod.)“ (2019, s. 72).

Ohledně vyhledávací činnosti Kobík upozorňuje na to, že „samotná vyhledávací činnost slouží slovy Nejvyššího správního soudu „k mapování terénu“, tedy jedná se o takovou činnost správce daně, v jejímž rámci také zjišťuje či ověřuje, zda jsou daňové povinnosti splněny řádně a úplně“ (2016, s. 160).

2.2.2 Místní šetření

Ustanovení § 80 DŘ umožňuje správci daně provádět místní šetření. Správce daně může provádět místní šetření, v jehož rámci zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější (Česko, 2009).

Jak uvádí Novotná, et al. místním šetřením je myšleno krátkodobé (rychlé, jednorázové) prověření určitého údaje zpravidla mimo sídlo správce daně (2019, s. 75). A jak uvádí Kobík „je jeho účelem zejména vyhledávání důkazních prostředků z iniciativy správce daně“ (2016, s.162). Kobík dále upřesňuje, že „místní šetření se má provádět u daňových subjektů nebo dalších osob zúčastněných na správě daní. Na půdě správce daně je místní šetření realizovatelné např. při ohledání listin“ (2016, s. 165). Hrstková Dubšeková vysvětluje, že cílem místního šetření je zajištění předběžných informací o daňových subjektech, které je následně možné použít v daňovém řízení, jehož účelem je správné stanovení výše daně (2022, s. 310). O provedení místního šetření sepisuje správce daně vždy úřední záznam popřípadě protokol.

2.2.3 Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností je upraven ustanovením § 89 DŘ. Postup k odstranění pochybností „slouží k odstranění pochybností, které vzniknou správci daně v souvislosti s podáním daňových přiznání, z čehož vyplývá, že postup k odstranění pochybností nelze

použit v okamžiku, kdy je již daňová povinnost vyměřena či doměřena. Právní úprava stanoví, že pokud má správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti:

- řádného daňového tvrzení nebo
- dodatečného daňového tvrzení a
- dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich tvrzených,

vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností“ (Novotná, et al., 2019, s. 82). Hrubá Smržová et al. v této souvislosti dále upřesňuje, že „postup k odstranění pochybností je ucelený a zákonem upravený proces, jehož cílem není rozhodnout. Postup k odstranění pochybností umožňuje odstranit obsahové vady podání, u nichž za tímto účelem není stanoven jiný postup“ (2022, s. 50). Hrstková Dubšeková doplňuje, že „by měl být realizován jako rychlý a jednoduchý postup založený na vzájemné komunikaci správce daně a daňového subjektu, aniž by bylo potřeba složitého procesu dokazování (2022, s. 357).

2.2.4 Daňová kontrola

Postup daňové kontroly upravuje DŘ v § 85 a následující. Hrstková Dubšeková charakterizuje daňovou kontrolu jako „kontrolní postup, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňových povinností“ (2022, s. 319). „Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení“ (Česko, 2009). Při zahájení daňové kontroly správce daně doručí daňovému subjektu oznámení o zahájení, kde je přesně vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Rozsah daňové kontroly je možné v jejím průběhu měnit. Správce daně může na základě zjištěných skutečností kontrolu rozšířit nebo zúžit. V takovém případě oznámí tuto změnu daňovému subjektu (Finanční správa, © 2021, Daňová kontrola). Hrstková Dubšeková dodává, že „cílem daňové kontroly je správné zjištění a stanovení daně“ (2022, s. 319).

3 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daň z přidané hodnoty byla v Evropě nejprve zavedena ve Francii, a to v roce 1954. O 13 let později se členské státy Evropského hospodářského společenství dohodly na nahrazení národních systémů daně z obratu společným systémem daně z přidané hodnoty. Dnes zavedený systém zdaňování přidané hodnoty používá více než 140 zemí světa (Hrubá Smržová et al., 2022, s. 80). Problematika daně z přidané hodnoty (dále také DPH) je upravena zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Velmi podstatný vliv na DPH mají evropské předpisy, které celý systém upravují z důvodu harmonizace, tedy sjednocení daňových systémů v rámci Evropské unie. Boria zdůrazňuje, že zejména v oblasti nepřímých daní má harmonizace primární význam v rámci procesu sjednocení zejména z důvodu rozhodujícího vlivu na stupeň fungování vnitřního trhu EU (2017, s. 60). Snahou evropské směrnice je vyjasnění konkrétních předpisů. Pro DPH je zásadní Směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Daň z přidané hodnoty je daní u níž „daňové přiznání podává a daň odvádí jiná osoba než ta, která nese daňové zatížení“ (Hrubá Smržová a Mrkývka, 2020, s. 360). Simonidesová, Feranecová a Pajerská Dudáš uvádějí, že DPH je nejdůležitější nepřímou daní celého daňového systému (2018, s. 123). K těmto definicím pak konkrétněji přidávají Hrubá Smržová a Mrkývka, že se jedná o daň „univerzální, obligatorní, ústřední, objektovou, neutrální, neúčelovou a sazbovou“ (2020, s. 361). A jak vysvětluje Schenk, Thuronyi a Cui je DPH daní uvalenou na zboží a služby, která je vybírána po částech v každé fázi výroby a distribuce v poměru k hodnotě přidané každou firmou platící daně (2015, s. 17). Systém daně z přidané hodnoty se snaží co nejvíce o zamezení daňových úniků. Jak uvádí Hrubá Smržová et al. s „ohledem na tento záměr byla do zákona zakotvena povinnost daňových subjektů podávat daňová přiznání k DPH a zároveň i další dodatečné formuláře:

- souhrnné hlášení (pro evidenci a sledování dodání zboží a poskytnutých služeb do jiného členského státu EU)
- povinnost vykazovat data pro Intarstat (evidence pohybu zboží v rámci EU)
- kontrolní hlášení (pro evidenci uskutečněných a přijatých plnění s místem plnění v tuzemsku)“ (2022, s. 80-81).

Účel zamezovat daňovým únikům potvrzuje systém na němž je fungování DPH založeno. Což potvrzuje i Šefčík, který uvádí, že „vlastní zájem každého subjektu je, aby bylo

uhrazení DPH dodavateli dohledatelné z důvodu uplatnění nároku na odpočet. Tímto systémem je v důsledku možné zkontrolovat dodavatele, který má povinnost odvést správci daně DPH, jež mu byla zaplacená“ (2018, s. 15).

3.1 Registrace k dani z přidané hodnoty

ZDPH upravuje důvody registrace k dani z přidané hodnoty. Tímto zákonem je upravena registrace plátce, která může být zákonná - povinná, ale také dobrovolná a dále registraci identifikované osoby zákonné i dobrovolné.

3.1.1 Povinný registrační údaj

Ustanovením § 96 ZDPH jsou uvedeny údaje, které je v případě registrace plátce osoba povinná k dani uvést. Těmito údaji je zejména uvedení všech svých čísel účtů u poskytovatelů platebních služeb, které budou využívány k ekonomické činnosti subjektu.

Osoba povinná k dani dle tohoto ustanovení je oprávněna určit, která „čísla účtů budou zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup“ (Kuneš et al., 2023, s. 345). Tento účet nebo účty jsou zveřejňovány z důvodu možnosti ručení odběratele za nezaplacenou daň. Tento institut je upraven § 109 ZDPH.

3.1.2 Povinná a dobrovolná registrace k dani z přidané hodnoty

Registrace k dani z přidané hodnoty je upravena § 94 a následujícími ZDPH. Podle § 94 odst. 1 zákona o DPH je osoba povinná k dani povinná podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila obrát. „Osoba povinná k dani, která překročí limit obrátu, se stane k tomuto datu plátcem, a to i v případě, kdy podá přihlášku k registraci opožděně“ (Metodické aktuality Svazu účetních, 2023, s. 12). V § 6 ZDPH je uvedena podmínka registrace s ohledem na obrát plátce. K obrátu Hochmanová uvádí, že se do obrátu zahrnují částky až za uskutečněná plnění, nezahrnují se tedy zálohy před uskutečněným plněním a že lze zahrnout pouze plnění uskutečněná s místem plnění v tuzemsku (2022, s. 31). Důvodem vzniku povinnosti registrace je překročení obrátu 2.000.000 Kč (dle novely zákona o DPH s účinností od 1.1.2013 došlo ke změně limitu pro vznik plátcovství z původního 1.000.000 Kč) za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Dalšími důvody pro vznik povinnosti registrace jsou v případě osoby povinné k dani, která je plátcem ode dne nabytí majetku (majetek pro účel uskutečňování ekonomické činnosti), osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny právnické osoby do veřejného

rejstříku pokud na ni při této přeměně přechází jmění od osoby zanikající nebo rozdělované, která byla plátcem, osoba povinná se sídlem v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku (výjimku tvoří služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně), osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a uskuteční dodání zboží za úplatu, osoba povinná k dani, která je členem skupiny a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, dědic, který majetek nabyl po zemřelém plátcí a který pokračuje v uskutečňování ekonomických činností, provozovatel elektronického rozhraní, který uskuteční zdanitelné plnění a zahraniční osoba, která uskuteční dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní (2020, s. 342).

Dobrovolná registrace plátce je upravena § 94a ZDPH. Dle tohoto ustanovení může být podána přihláška k registraci pokud osoba povinná k dani má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku a uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet. Dobrovolnou registraci dle Galočíka, Kuneše a Paikerta může využít i osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku, ale za předpokladu, že bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet a místem plnění bude tuzemsko (2020, s. 342-343). Motivací pro dobrovolnou registraci může také být jak uvádí Schenk, Thuronyi a Cui také to, že obchodní partneři jsou registrováni k DPH a preferují také nákup od registrovaného plátce (2015, s. 71).

3.1.3 Registrace identifikované osoby

Obdobně jako je upravena registrace osoby povinné k dani jako plátce daně z přidané hodnoty, je dalším možným způsobem registrace k DPH identifikované osoby. Identifikovaná osoba je registrována dobrovolně nebo z důvodu jež upravuje zákon. Z ustanovení § 97 ZDPH je zřejmé, že identifikovaná osoba má povinnost registrace do 15 dnů ode dne, kdy se stala identifikovanou osobou (Daňové zákony 2023 ProFi XXL, 2023). Hochmanová uvádí, že identifikovaná osoba na rozdíl od plátce „přiznává daň pouze ze stanovených přijatých plnění z jiného členského státu. Ze svých uskutečněných plnění daň nepřiznává a také nemá nárok na odpočet daně“ (2022, s. 32).

Identifikovaná osoba má také možnost dobrovolné registrace. Důvodem pro tuto možnost je dle Galočíka, Kuneše a Paikerta pokud identifikovaná osoba „bude pořizovat zboží z jiných členských států, bude přijímat službu nebo poskytovat službu v jiném členském státě, musí mít daňové identifikační číslo k dispozici pro odběratele (příp. dodavatele) pro účely daně z přidané hodnoty“ (2020, s. 343).

3.1.4 Skupinová registrace

Podmínky skupinové registrace nalezneme v § 95a ZDPH. Toto ustanovení upravuje vše ohledně vzniku skupiny, zániku skupiny i případu, kdy přistupují osoby do stávající skupiny.

Pro případ založení skupiny Kuneš et al. uvádí, že je povinností osob, které budou skupinu tvořit, aby byla určena osoba, která bude skupinu zastupovat. Tato osoba zároveň podává přihlášku k registraci skupiny. Přihláška musí být vždy podána do 31. října běžného kalendářního roku, protože od 1. ledna následujícího roku dochází k registraci skupiny (2023, s. 344).

3.2 Předmět daně

Předmět daně dle § 2 ZDPH je:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku, nebo
- pořízení zboží z jiného členského státu a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Dále ZDPH zmiňuje, že zdanitelné plnění je plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně (Daňové zákony 2023 ProFi XXL, 2023).

Hrubá Smržová a Mrkývka definují předmět daně jako „veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, zboží z dovozu“ (2020, s. 368).

3.3 Daňové subjekty

Vymezení daňového subjektu je dle Kobíka „základním předpokladem pro realizaci daňověprávního vztahu mezi státem (reprezentovaným správcem daně) a daňovým subjektem (poplatníkem nebo plátcem daně podle jeho vymezení v příslušné zákonné úpravě)“ (2016, s. 94). Daňový subjekt je osoba, která je dle zákona povinna odvádět nebo platit daň. Z pohledu ZDPH jsou definovány daňové subjekty mezi něž patří osoby povinné k dani, skupina, plátcí a identifikované osoby.

3.3.1 Osoba povinná k dani

Osoba povinná k dani je Hrubou Smržovou et al. definována jako „fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpis, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců, a to vykonávané za účelem získání příjmů“ (2022, s. 82).

Hrubá Smržová et al. dále uvádí, že za osobu povinnou k dani se považuje nejen tuzemský podnikatel, ale také podnikatelé z EU nebo podnikatelé ze třetích zemí (země mimo EU). Upřesňuje, že obce, kraje, stát se při výkonu působnosti veřejné správy nepovažuje za osobu povinnou k dan, pokud nedochází k narušení hospodářské soutěže (2022, s. 82).

3.3.2 Skupina

Skupinu spojených osob Hrubá smržová et al. definuje jako „osobu povinnou k dani, která může mít sídlo nebo provozovnu v tuzemsku“ (2022, s. 82). Shodným způsobem skupinu vymezuje zákon. Skupinová registrace je vymezena v § 5a ZDPH. Kuneš ke skupinové registraci uvádí, že je „v zákoně zakotvena v souladu s článkem 11 směrnice 2006/112ES o společném systému daně z přidané hodnoty“ a dále dodává, že „cílem bylo umožnit snížení administrativní zátěže pro podniky, které jsou vzájemně úzce spojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, a to tím, že tyto osoby budou pro účely DPH považovány za jednu osobu povinnou k dani“ (2020, s. 30-31).

3.3.3 Plátce daně

Plátce daně Hrubá Smržová a Mrkývka charakterizují jako „daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností“ (2020, s. 302). Dle § 6 ZDPH se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 2 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

3.3.4 Identifikovaná osoba

Identifikovanou osobou se jak uvádí Kuneš „stává osoba povinná k daní v souvislosti s přeshraničním plněním, která se při tuzemských zdanitelných plněních nestává plátcem daně a má ve srovnání s plátcem pouze určité (omezené) povinnosti, ale také omezené nároky“ (2020, s. 33).

Dle Hrubé Smržové et al. je identifikovaná osoba charakterizována jako osoba, která „není plátcem (je, ale osobou povinnou k dani, která nepřekročila obrat, pokud v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu EU nad limit (326 000 Kč), přijme službu z jiného členského státu EU nebo ze třetí země (jiné než EU) nebo poskytne službu do EU“ (2022, s. 83).

3.4 Základ daně a sazba daně

„Základ daně je předmět zdanění vyjádřený v měřitelných jednotkách a upravený dle zákonných pravidel“ (Hrubá Smržová a Mrkývka, 2020, s. 303). Vančurová a Zídková dodávají, že základ daně je „odvozen z výsledku hospodaření před zdaněním“ (2022, s. 7).

Základem daně je dle ZDPH vše, co jako „úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění“ (Daňové zákony 2023 ProFi XXL, © 2023). Kuneš doplňuje, že se „nejedná o cenu bez daně nebo cenu včetně daně, ale o peněžní částku, která je formou úplaty“ (2020, s. 154).

Od základu daně se odvíjí výše daně, k jejímuž vypočtení je zapotřebí použití daňové sazby. „Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně sníženého

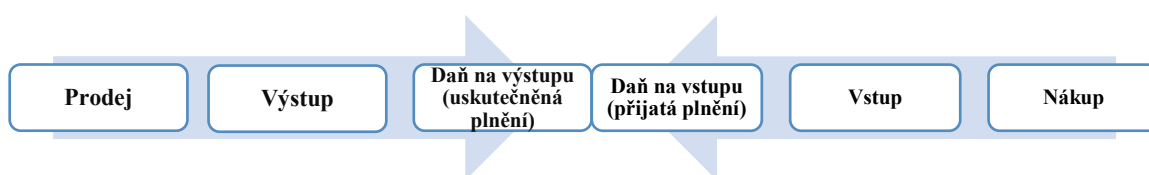
o odpočty stanoví velikost daně“ (Jánošíková, 2018). Sazbou daně se rozumí částka vyjádřená procentem. Dle § 47 ZDPH se uplatňují:

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

U zboží a služeb se uplatňuje základní sazba daně. Výjimku pak tvoří zboží uvedené v příloze č. 3 a služby uvedené v příloze č. 2 ZDPH, u kterých se uplatňuje první snížená sazba daně. Druhá snížená sazba daně se využívá na zboží uvedeného v příloze č. 3a ZDPH, kterým je teplo a chlad a služby v příloze 2a ZDPH (Hrubá Smržová a Mrkývka, 2020, s. 374).

3.5 Daň na vstupu a daň na výstupu

„Daň na vstupu je daň, která je obsažena v částce za přijaté plnění zdanitelné plnění, daň při dovozu zboží, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo daň při poskytnutí služby zahraniční osobou. Daň na výstupu je daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění nebo z přijaté platby, daň při pořízení zboží, daň při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo daň při poskytnutí služby zahraniční osobou“ (Hrubá Smržová a Mrkývka, 2020, s. 376-377).



Obrázek 3 Daň na vstupu a výstupu (vlastní zpracování)



Obrázek 4 Daňová povinnost (vlastní zpracování)

Daň za zdaňovací období je dle Vančurové a Zídkové „rozdílem mezi sumou daně na výstupu za toto období a tzv. odpočtem daně za stejné období. Odpočet daně

za zdaňovací období je roven nebo menší než daň na vstupu za zdaňovací období. Rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně může být číslo kladné i záporné. Je-li rozdíl kladný, potom se nazývá vlastní daní. Tu je subjekt povinen odvést státu, je to dluh subjektu vůči státu. Když je rozdíl záporný, nazýváme ho nadměrným odpočtem, který vlastně představuje přeplatek na dani, tj. nárok subjektu vůči státu, subjekt má tedy pohledávku vůči státu“ (Vančurová a Zídková, 2022, s. 260).

3.6 Odpočet daně

Základ daně můžeme snížit o odpočty. Rozlišujeme odpočty standartní a nestandardní. „Standartní odpočty snižují základ daně o předem stanovenou pevnou částku, pokud daňový subjekt splní zákonné podmínky. Standartní odpočty se používají zpravidla u daně z příjmů a zohledňují sociální postavení poplatníka. Nestandardní odpočty snižují základ daně v prokazatelné výši (například dary, daňová ztráta) a mají motivovat k celospolečensky žádoucímu chování“ (Hrubá Smržová a Mrkývka, 2020, s. 304).

Musilová a Lang uvádějí základní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Základním předpokladem je „faktická realizace dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku ve prospěch plátce, který své právo na odpočet uplatní. Toto přijaté zdanitelné plnění musí být uskutečněno plátcem daně, tj. osobou povinnou k dani registrovanou k DPH v tuzemsku, s výjimkou zákonem vymezených přijatých zdanitelných plnění poskytovaných osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani. Dalším nutným předpokladem pro uplatnění nároku na odpočet je použití přijatého zdanitelného plnění k ekonomickým činnostem plátce uplatňujícího nárok na odpočet daně“ (Musilová a Lang, 2020, s. 77).

3.7 Osvobození od daně

Osvobozené plnění může být definováno jako „takové plnění, u kterého plátce není povinen (ani oprávněn) uplatnit daň na výstupu při uskutečnění tohoto plnění“ (Vančurová a Zídková, 2022, s. 284). Tato plnění se pak dále dělí na plnění osvobozená s nárokem na odpočet a plnění osvobozená bez nároku na odpočet.

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou zejména tuzemská plnění a zahrnují nájem nemovitých věcí, poštovní služby, finanční činnosti (přijímání vkladů, úvěry, peněžní zápůjčky), pojišťovací činnosti a penzijní činnosti, služby při výchově a vzdělávání a rekvalifikační kurzy pro dospělé, vymezené zdravotní služby a zdravotní zboží

poskytované s léčebným cílem a sociální pomoc (Vančurová a Zídková, 2022, s. 284-285). Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nalezneme v § 51 a následující ZDPH.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně Kuneš et al. charakterizuje tak, že „při uskutečnění těchto plnění plátce neuplatní daň na výstupu, ale má zachován plný nárok na odpočet daně“ (2022, s. 237). Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně jsou taková plnění jako dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, osvobození ve zvláštních případech (zboží pro zásobení lodí, dodání, oprava, údržba nebo nájem námořních lodí apod.), přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob, dovoz zboží, dovoz zboží v osobních zavazadlech, dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země a dodání zboží provozovateli elektronického rozhraní (Daňové zákony 2023 ProFi XXL, © 2023). Přehled plnění je uveden v ZDPH v § 63 a konkrétně jsou jim pak věnovány následující ustanovení § 64 - § 71h ZDPH.

3.8 Místo plnění

Zásadním předpokladem pro správu daně z přidané hodnoty a uplatňování daně na výstupu je určení místa plnění. Místo plnění je důležitým předpokladem pro správné určení daně. Místo plnění se může nacházet v tuzemsku, ale také v zahraničí. Vždy je tedy nutné postupovat podle zákonů země, kde bylo určeno místo plnění. To se dále také liší dle charakteru plnění.

3.8.1 Místo plnění při dodání zboží

Určení místa plnění není jednoduché a pro jeho správné vymezení jsou stanovena pravidla. Kuneš et al. upřesňují, že „pravidla pro určení místa plnění u dodávky zboží vychází ze směrnice Rady“ (2023, s. 47). Problematiku upravuje konkrétně Směrnice 2006/112/ES o společném systému Evropské unie daně z přidané hodnoty, v níž jsou upraveny základní obecnosti o předmětu daně, dodání zboží a další ustanovení. Místo zdanitelného plnění je vymezeno v článku 31 až článku 61 této Směrnice.

„U dodání zboží je základní pravidlo pro místo plnění stanoveno takto:

- místo, kde přeprava (odeslání) začíná, pokud je zboží při dodávce přepraveno (odesláno),

- místo plnění, kde je zboží nainstalováno nebo smontováno, když je dodání zboží sjednáno s montáží nebo instalací,
- není-li zboží dodáváno s přepravou, místo, kde se nachází zboží v době dodání,
- při dodání nemovité věci se logicky místem plnění stanoví místo, kde nemovitá věc leží“ (Vančurová, Zídková, 2022, s. 288).

3.8.2 Místo plnění při prodej zboží na dálku

Kuneš et al. v případě prodeje zboží na dálku uvádějí, že „místem plnění prodeje zboží na dálku místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho přepravy nebo odeslání“. Dále Kuneš et al. upřesňují, že „prodejem zboží na dálku se rozumí dodání zboží do jiného členského státu osobě, pro kterou pořízení zboží v zemi ukončení přepravy nebo odeslání zboží není předmětem daně“ (2023, s. 54).

3.8.3 Místo plnění při poskytnutí služby

Zákon o DPH upravuje v § 9 jak postupovat v případě určení místa při poskytnutí služby. Kuneš et al. uvádí, že se jedná „zpravidla o službu, která je poskytována mezi dvěma podnikateli, resp. mezi osobami, které ve vztahu k poskytnutí dané služby vystupují v postavení podnikatele. Základní pravidlo pro tento typ služeb stanoví, že místem plnění poskytované služby je místo, kde má příjemce služby své sídlo. V tomto případě pak nezáleží na tom, zda se příjemce služby nachází v tuzemsku, jiném členském státě nebo ve třetí zemi“ (Kuneš et al., 2023, s. 59).

3.8.4 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu

Dle § 11 ZDPH je stanoveno, že místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Tímto ustanovením je jednoznačně stanoveno, že místem plnění je ten členský stát, na jehož území je odeslání nebo přeprava zboží ukončena (Kuneš et al., 2023, s. 88).

3.8.5 Místo plnění při dovozu zboží

Místo plnění při dovozu zboží upravuje § 12 ZDPH. Ustanovení se věnuje dovozu zboží ze třetích zemí na území Evropské unie. Místem plnění při dovozu zboží je území členského státu, na němž se zboží nachází v okamžiku jeho vstupu na území Evropské unie (Daňové zákony 2023 ProFi XXL, © 2023). Při dovozu zboží ze zemí, které nejsou členskými státy Evropské unie je vystaven jednotný správní doklad, tzv. JSD, který slouží

k deklaraci zboží celními úřady. Při dovozu zboží ze třetích zemí je vystaven celní doklad o propuštění zboží, na jehož základě je vyměřena daň a stanoveny poplatky za proclení.

3.9 Mechanismus odvodu daně

Dodavatel ze svého uskutečněného zdanitelného plnění (prodej) odvádí daň na výstupu finančnímu úřadu. Plátce, který plnění nakoupil eviduje toto plnění jako daň na vstupu z přijatého plnění. A tuto daň na vstupu může následně uplatnit vůči finančnímu úřadu ve formě nadměrného odpočtu. Zjednodušeně řečeno dodavatel odvede státu daň, kterou pak následně stát vyplatí odběratel jako nadměrný odpočet. V případě, že by se jednalo o plnění s přenesenou daňovou povinností, plátcí vznikne povinnost přiznat a uhradit daň i nárok na odpočet. Uvede tedy plnění v přiznání jako daň na vstupu i na daň na výstupu (Vančurová a Zídková, 2022, s. 311).

4 DAŇOVÝ ÚNIK

Každý daňový subjekt se snaží minimalizovat svoji daňovou povinnost. Literatura zabývající se terminologií daňových úniků, rozlišuje minimalizaci legální a nelegální. Mezi způsoby minimalizace může patřit vše od daňové úspory přes krácení daně až po daňový únik.

4.1 Definice daňového úniku

S pojmem daňový únik se běžně setkáváme jak v některých odborných publikacích, tak i v médiích, přesto dosud není jednoznačně tento termín vymezen (Klimešová, 2018, s. 44). Definici tohoto pojmu nelze nalézt v žádném platném českém právním předpise. V odborné literatuře můžeme najít charakteristiku například Hrubé Smržové, Mrkývky et al., kteří daňový únik definují jako „protiprávní jednání daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti“ (2020, s. 300). V případě, že se jedná o úmyslné jednání a současně vede ke krácení rozpočtových příjmů ve větším rozsahu, může se jednat o trestný čin zkrácení daně (Vančurová a Zídková, 2020, s. 33). Daňové úniky mohou mít různé formy a také mohou nabývat mezinárodního rozměru (Hrubá Smržová a Mrkývka, 2020, s. 300). K významu daňového úniku uvádí Schneider a Enste vymezení, které lze považovat za základní, při snaze definovat pojem daňový únik, tedy že „daňové úniky obvykle vyplývají z finančních transakcí, kde je hlavním cílem zatajení kapitálových příjmů, což se odráží do fiskální politiky a veřejných financí“ (Schneider a Enste, 2013).

4.2 Příčiny vzniku daňových úniků

Příčiny vzniku daňových úniků lze rozčlenit do dvou skupin. První skupinou by byl neúmyslný daňový únik, ke kterému dochází z důvodu neznalosti nebo jak uvádí Klimešová „z důvodu nejasného výkladu právních daňových norem“ (2018, s. 48). Opačným případem je úmyslný daňový únik.

Klimešová uvádí, že „existence daňových úniků ve velké míře souvisí se snahou poplatníka redukovat vysoké zdanění svých příjmů a snahou získat výhodnější majetkovou či finanční pozici“ a jak dále popisuje „významný vliv na vznik daňových úniků má i výše sazby daně a obecně se soudí, že s růstem daňové zátěže roste tendence daňových poplatníků k daňovým únikům“ (2018, s. 47-48).

4.3 Legální a nelegální daňové úniky

K daňovým únikům dle Strémyho a Hangáčové může docházet různým chováním. Jako příklad uvádějí snižování DPH na výstupu tím, že se dopustí subjekt změny údajů na fakturách a jiných dokumentech, nevystavováním faktur nebo jiných dokladů, které se týkají prodeje zboží nebo služeb, čímž si subjekt snižuje daňovou povinnost. Popřípadě může docházet ke zvyšování DPH na vstupu zahrnutím do účetnictví faktur, které jsou pouze fiktivní nebo nárokováním DPH na vstupu uvedením jedné faktury do dvou zdaňovacích období (2017, s. 50).

Klimešová popisuje dvě skupiny aktivit, které vedou ke snaze minimalizovat daň:

První skupinou jsou aktivity vedoucí k minimalizaci daňové zátěže legálními postupy, které jsou označovány efektivní daňovou optimalizací. Aktivity, které spadají do této skupiny jsou optimální využití všech možností osvobození od daně, uplatnění slev, volba formy odpisů majetku, uplatnění položek snižujících základ daně apod. Tyto možnosti jak minimalizovat daňovou zátěž byly vloženy do daňových zákonů s přímým úmyslem legislativců daňově zvýhodnit některou skupinu poplatníků nebo podpořit vybrané činnosti.

Druhá skupina zahrnuje nelegální aktivity - daňové úniky, které mohou být ve větší, či menší míře prokazatelné, tudíž i postižitelné (2018, s. 46-47).

Daňové úniky lze klasifikovat na:

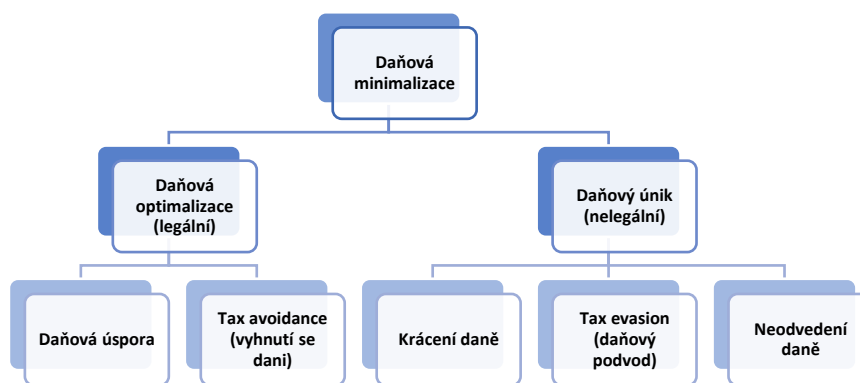
- individuální
- se dvěma zapojenými osobami
- s více zapojenými osobami

Individuální daňové úniky se vyskytují nejčastěji u fyzických osob, tedy OSVČ a právnických osob.

K daňovému úniku **se dvěma zapojenými osobami** dochází z větší části u právnických osob.

Daňový únik **s více zapojenými osobami** bývají označovány jako řetězové podvody. Nejčastěji jsou v tomto typu úniku zapojeny opět právnické osoby. Typickým příkladem jsou karuselové podvody.

Daňovou minimalizací je myšleno racionální jednání daňového subjektu s účelem co největšího snížení daně. Daňová minimalizace je členěna na daňovou optimalizaci a daňový únik. Další členění je uvedeno v následujícím obrázku.



Obrázek 5 Daňová minimalizace (vlastní zpracování)

4.3.1 Daňová optimalizace

Rozdíl mezi daňovou optimalizací a daňovým únikem je dán úmyslem, který vede k záměrnému porušení zákona. Optimalizace daně je legální cesta ke snížení výsledné daně. Daňový podvod je podmíněn úmyslným protizákonným jednáním s cílem snížení daňové povinnosti nebo jejímu úplnému nevykázání. Daňová optimalizace je podle Klimešové charakteristická tím, že „prostřednictvím optimalizace dochází k redukci základu daně a snížení daňové povinnosti bez toho, aby došlo k porušení zákona“ (Klimešová, 2018). Finanční správa daňovou optimalizaci upřesňuje a dodává, že „musí mít jasně vysledovaný ekonomický smysl a ekonomické opodstatnění“ (Finanční správa, © 2015, Tisková zpráva FS).

4.3.2 Daňová úspora

Daňová úspora vzniká dle Hrubé Smržové, Mrkývký et al. tím, že daňový subjekt „využívá možnosti ke snížení základu daně v rámci všech alternativních postupů stanovených zákonem, případně využívá všech zákonem povolených způsobů úpravy“ (2020, s. 300). Vančurová a Zídková pojem daňová úspora definují podobným způsobem, nicméně v jejich definici, která upřesňuje význam tohoto termínu navíc zaznívá, že daňové úspory

může daňový subjekt dosáhnout také úpravou základu daně a uplatněním odpočtů od základu daně a slev na dani (2022, s. 32).

4.3.3 Vyhnutí se dani (tax avoidance)

V oblasti daňových úniků jak uvádí Kovermann a Velte se setkáváme s pojmy jako je vyhýbání se dani, daňové plánování, daňové ukrývání a agresivní plánování, jejich přesný význam je závislý také na autorovi, který problematiku popisuje. Vyhnutí se dani je jedním z nejrozšířenějších pojmů, které jsou v souvislosti s daňovými úniky používány z důvodu široké definice. Pod pojem vyhnutí se dani lze zahrnout veškeré výše uvedené pojmy a lze je tedy charakterizovat, jako opatření přijatá firmou s účelem snížení daní (2021). Vyhnutí se dani lze upřesnit charakteristikou Hrubé Smržové a Mrkávky, kteří tento termín popisují jako „minimalizaci daňové povinnosti prostřednictvím vyhledávání zákonodárcem nezamýšlených skulin ve stylizaci daňových zákonů“ (2020, s. 300). Vyhýbání se daňové povinnosti je v cizích zdrojích označováno pojmem tax avoidance. Vyhnutí se dani James a Nobes chápe jako manipulaci s vlastními prostředky za účelem snížení daně v mezích zákona (2016). Jak uvádí Sejkora „tax avoidance nemůže spočívat v úmyslném porušení právní normy, nelze uvažovat ani o existenci vyhýbání se daňové povinnosti, jejímž následkem by bylo takové porušení právní normy zakládající trestní odpovědnost daňového subjektu“ (2017, s. 50).

Z definicí je patrné, že k využívání možnosti vyhnout se dani jsou stěžejní odborné znalosti na vyšší úrovni v oblasti daňových zákonů. Tento prostředek vyhnutí se dani bývá dočasný s ohledem na míru využívání daňovými subjekty. V případě využívání ve větším rozsahu je zákonodárci přistoupeno k opatření a dojde k úpravě legislativy tak, aby bylo možné zamezit uplatňování mezery v zákoně.

4.3.4 Krácení daně

Krácení daně je charakterizováno jako „jakékoliv protiprávní jednání daňového subjektu, kterým bylo zapříčiněno, že daňovému subjektu byla stanovena nižší daň, než která by mu měla být dle obecně závazných právních předpisů stanovena, a to bez rozdílu zavinění“ (Sejkora, 2017, s. 74). Jak uvádí Lichnovský, Vučka a Křístek „k určení rozsahu krácení daně je nutné zohlednit všechny zákonné položky snižující daňovou povinnost“ (2020, s. 76).

4.3.5 Neodvedení daně

Neodvedení daně je pojem označující jinými slovy neuhrazení daňové povinnosti. Může se jednat o neuhrazení daně, ale také neuhrazení záloh (například na dani z příjmů právnických osob). Toto jednání lze označit za protiprávní z důvodu nesplnění povinnosti daňového subjektu. V případě neuhrazení daně pak vznikají úroky z prodlení a tím se i zvyšuje nedoplatek daňového subjektu. S ohledem na protiprávnost takového jednání je pak daňový nedoplatek na subjektu vymáhán.

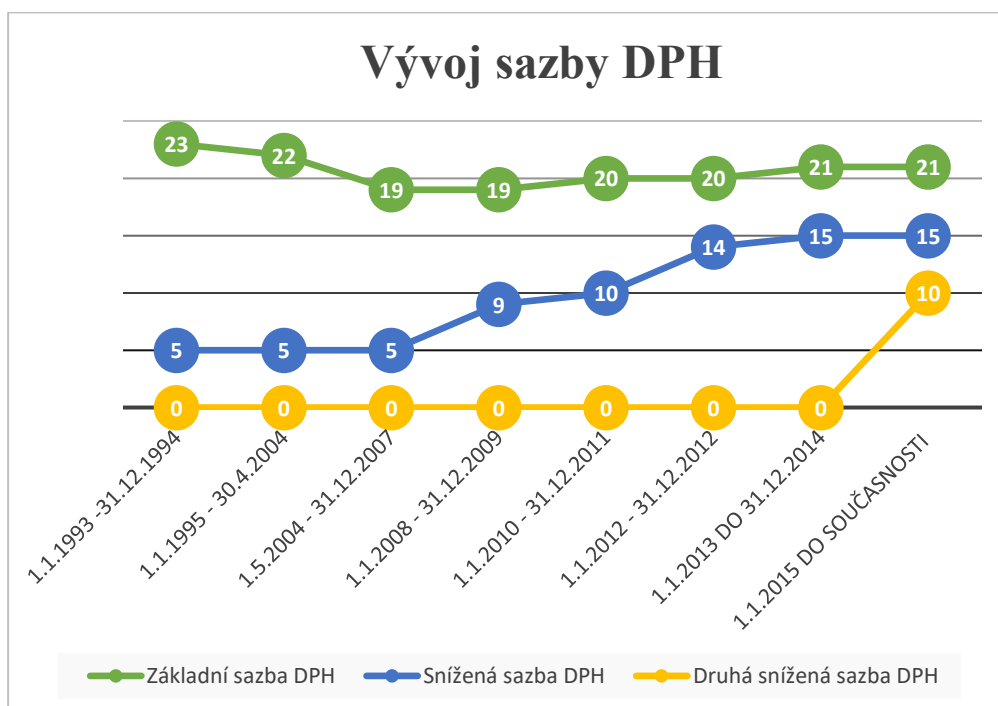
4.3.6 Daňový podvod (tax evasion)

Daňový podvod nebo daňový únik je v zahraniční literatuře označován jako tax evasion. „Jedním z druhů tax evasion je daňový podvod“ (Sejkora, 2017, s. 23). K termínu daňový podvod je možné uvést, že se jedná o „rozšířené označení pro podvodným úmyslem uskutečněná protiprávní jednání daňových subjektů s cílem odvést nižší daň, než je stanoveno obecně závaznými právními předpisy, nebo tuto daň neodvést vůbec“ (Sejkora, 2017, s. 74). Pokud se podíváme na význam daňového podvodu z pohledu práva je významné zmínit judikaturu jak Soudního dvora Evropské unie tak i soudů v České republice, která ovlivňuje postupy v oblasti českého právního řádu. Podstatný výrok ovlivňující pojem daňový podvod nalezneme ve shrnutí Nejvyššího správního soudu v rozsudku ve věci KRPOL, kde uvádí že: „Judikatura Soudního dvora podvodem na DPH označuje zejména situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (Česko, 2018). Byť tato judikatura není závazná ani pro soudy, protože ty jsou vázány pouze zákonem, působí normativním účinkem a tak lze rozsudky soudů s výroky ovlivňujícími postupy při správě daní považovat za precedentní. K významu pojmu je možné přidat dále pohled daňového práva, které „za podvod považuje za určitých podmínek i situace, kdy se subjekt dostane do pozice, kdy nemá na zaplacení řádně přiznané daně“ (Lichnovský, Vučka a Křístek, 2020, s. 129).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 ANALÝZA SYSTÉMU DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

V České republice byla do konce roku 1992 uplatňována daň z obratu, která byla od roku 1993 nahrazena daní z přidané hodnoty. Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty prošel celou řadou novel, z nichž poslední je účinná od 1.1.2023. Vývojem procházela také sazba daně, která se v průběhu let postupně měnila.



Obrázek 6 Vývoj sazby DPH (vlastní zpracování dle Finance.cz)

Daň z přidané hodnoty se řídí zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Poslední novelou zákona došlo k zásadní změně v § 6 odst. 1 v úpravě obratu plátce. Původní úprava uváděla obrat 1 000 000 Kč. Dle novely se plátcem stává osoba povinná k dani při překročení obratu 2 000 000 Kč. Dalšími velmi podstatnými změnami prošel zákon v oblasti kontrolního hlášení a následků za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením (viz. kap. 7.2.1 Právní rámec).

Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, pravidelně se opakující v měsíčním intervalu. Přidaná hodnota je vždy zvýšena ekonomickou činností plátce daně. Její podstatou je tedy zdanění této přidané hodnoty.

K pochopení fungování celého systému DPH tvoří základ informace o metodách výpočtu daně, podávání daňového přiznání a případném vracení nadměrného odpočtu.

K výpočtu DPH je pak možné využít metody „zdola“ nebo „shora“. Výpočet „zdola“ umožňuje výpočet pokud známe základ daně, tedy cenu bez DPH. K výsledku lze dospět podílem ceny zdanitelného plnění bez DPH a vynásobené procentní sazbou DPH. Při výpočtu „shora“ je známa cena včetně DPH a výsledek je počítaný pomocí koeficientu dle sazby daně, tj. 21% odpovídá koeficientu 1,21, u první snížené sazby 15% koeficientu 1,15 a u druhé snížené sazby 10% pak 1,10. Na příkladu lze uvést postup výpočtu daně:

Základ daně 1 000,- Kč, sazba daně 21%, plnění celkem 1 210,- Kč

- „zdola“

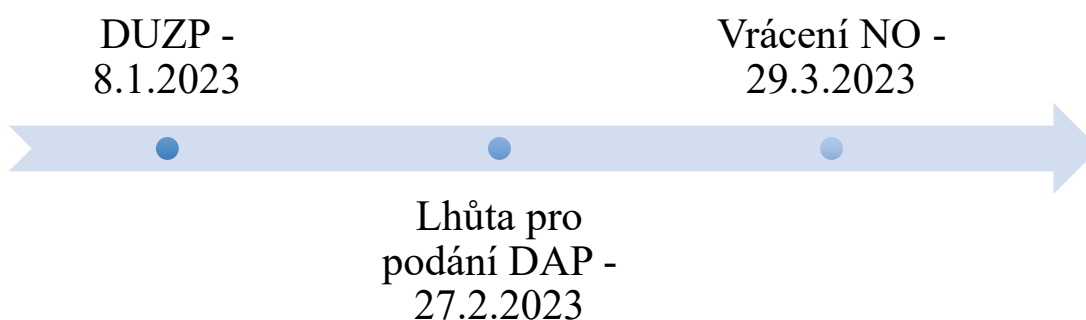
$$1\ 000 \times 0,21 = 210,- \text{ Kč}$$

- „shora“

$$1\ 210 - (1\ 210/1,21) = 1\ 210 - 1\ 000 = 210,- \text{ Kč}$$

Plátce daně podává přiznání k dani z přidané hodnoty vždy do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, kterým je kalendářní měsíc popřípadě kalendářní čtvrtletí.

Daň je splatná ve stejný den, kterým je lhůta pro podání daňového přiznání, tj. 25. den v měsíci.



Obrázek 7 Časová osa (vlastní zpracování)

Časová osa vyobrazuje souslednost při uskutečnění zdanitelného plnění. V měsíci lednu bylo uskutečněno zdanitelné plnění s datem 8.1.2023. Lhůta pro podání daňového přiznání, kde bude uvedeno toto plnění připadá na 27.2.2023. Lhůta pro podání daňového přiznání je 25. den po skončení zdaňovacího období, ale v případě, že tento den připadá na víkend,

posouvá se lhůta na následující pracovní den, tj. pondělí 27.2.2023. V tomto termínu musí být zároveň uhrazena daň. Druhou situaci tvoří případ vykázání nadměrného odpočtu daňovým subjektem. Správce daně nadměrný odpočet automaticky vrátí se dnem splatnosti 29.3.2023, tedy do 30 dnů od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání.

Druhou stranu mechanismu DPH tvoří práce správce daně s daňovým přiznáním. Okamžikem odeslání daňových přiznání od plátců daně, je posuzováno, zda bylo daňové přiznání podáno ze správné datové schránky, oprávněnou osobou, zda je posláno včas a splňuje požadavky formátu a struktury daňového přiznání.

V další fázi je přiznání prověřeno automatizovaným daňovým informačním systémem (dále také „ADIS“). V této fázi je přiznání podrobena dvojímu testování. První část je zaměřena na rizikové faktory v daňovém přiznání tzv. test důvěryhodnosti a v druhé fázi je ověřována rizikovost plátce. Posouzení důvěryhodnosti daňového přiznání je provedeno prostřednictvím celostátně definovaných kritérií. Daňové přiznání tak může obsahovat různé rizikové kombinace. Přiznání, která jsou důvěryhodná mohou být zpracována a může být vyměřena daň. Nedůvěryhodná daňová přiznání jsou správcem daně dále ověřována a může být provedeno místní šetření, daňový subjekt může být vyzván k odstranění pochybností v případě pochybností o správnosti, úplnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů v přiznání, zahájena daňová kontrola apod. Další postup se odvíjí od zjištěných údajů správcem daně. Vždy je cílem vyměření správné výše daně a zajištění její úhrady.

Mechanismus systému DPH lze následně jednoduše vysvětlit pomocí několika názorných příkladů. Provedením výpočtu mezi vstupy a výstupy lze dospět k výsledné dani, kterou je povinen plátce DPH uhradit.. Dalším příkladem lze graficky vyobrazit mechanismus DPH v celkovém kontextu fungování mezi dodavatelem a odběratelem.

Systém daně z přidané hodnoty funguje na principu odvedení daně, který vznikne jako rozdíl mezi vstupy a výstupy. Přidanou hodnotou je tedy zmíněný rozdíl. Vysvětlení fungování DPH může být provedeno na modelovém příkladu se sazbou daně v základní výši 21%:

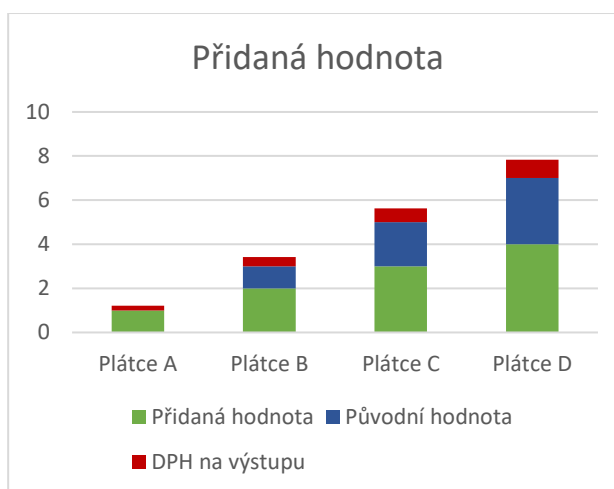
Celkové výdaje výrobce, vstupy jsou ve výši 15 500 Kč v základu daně, tedy bez DPH, ze kterých má výrobce nárok na odpočet DPH ve výši 3 255 Kč. Prodejní cena výrobku 25 000 Kč v základu daně, z toho tedy daň na výstupu 5 250 Kč. Rozdíl mezi vstupy a výstupy je roven částce 1 995 Kč. Částka ve výši 1 995 Kč je daňová povinnost výrobce,

plátce daně z přidané hodnoty. Pokud by byl rozdíl záporné hodnoty neměl by daňový subjekt povinnost daň zaplatit, ale nárokoval by si tuto částku jako nadměrný odpočet.

Tabulka 1 Mechanismus DPH (vlastní zpracování příkladu)

	ZD	Daň	vč. DPH
Suroviny	12 000	2 520	15 520
Energie	1 000	210	1 210
Ostatní	2 500	525	3 025
Celkem	15 500	3 255	18 755
Prodejní cena	25 000	5 250	30 250

Ekonomický pohled přidané hodnoty představuje rozdíl mezi nákupem a prodejem. V případě daně z přidané hodnoty je tedy myšlena přidaná hodnota výrobku nebo služby. Systém daně z přidané hodnoty je založen na principu odvodu této DPH z každého stupně, kdy je zpracováním nebo v rámci obchodního řetězce zboží nebo služba vylepšena a k výrobku nebo službě je přidána nová hodnota. Každé zvýšení hodnoty zboží nebo služby, které je způsobeno vynaloženým úsilím podnikatele, se projeví na výsledné ceně. Úhrada daně pak dopadá až na konečného spotřebitele, kterým je zákazník.



Obrázek 8 Přidaná hodnota a DPH (vlastní zpracování)

System daně z přidané hodnoty lze vysvětlit opět na příkladu. Plátce DPH vždy odvede daň pouze z té části o kterou zvýšil hodnotu výrobku. Plátce A je považován za výrobce, který vyrobí produkt, který následně prodá plátcí B. Plátce A tedy vykazuje daň na výstupu. Plátce B opět zvýší hodnotu výrobku a z této odvede daň. Řetězec dále pokračuje až k Plátcí D, který výrobek prodá konečnému spotřebiteli.

Číselně, lze uvedený mechanismus v řetězci podnikání, kdy je využita 21% sazba daně, vyjádřit takto:

Tabulka 2 DPH na vstupu a výstupu (vlastní zpracování)

	Vstup	Daň na vstupu	Výstup	Daň na výstupu
Plátce A	0	0	1 000	210
Plátce B	1 000	210	2 000	420
Plátce C	2 000	420	3 000	630
Plátce D	3 000	630	4 000	840

Plátce A má jako výrobce vstup ve výši 0 Kč. V okamžiku prodeje výrobku má výstup ve výši 1 000 Kč a daň na výstupu ve výši 210 Kč. Výsledná daňová povinnost je tvořena rozdílem mezi daní na vstupu a daní na výstupu.

Plátce B má nákup od výrobce (plátce A) ve výši 1 000 Kč základ daně a 210 daň. Daň je v tomto případě pro plátce B daní na vstupu, ze které si může nárokovat odpočet. Při prodeji výrobku má výstup ve výši 2 000 Kč a daň na výstupu 420 Kč. Daňová povinnost je tak opět 210 Kč (420 – 210).

Plátce C nakoupí od plátce B a vykáže daň na vstupu ve výši 420 Kč, čímž mu vzniká nárok na odpočet a daň na výstupu z prodaného výrobku ve výši 630 Kč.

Plátce D nakoupí od plátce C a vykazuje daň na vstupu ve výši 630 Kč a daň na výstupu ve výši 840 Kč.

Mechanismus DPH takto postupuje dále až dokud není ukončen celý tento řetězec a výrobek je k dispozici konečnému spotřebiteli, který při zakoupení výrobku zaplatí částku včetně DPH, tj. 4 840 Kč.

6 ANALÝZA DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

Daňové úniky mohou být klasifikovány z různých pohledů. Vnitrostátní a mezinárodní, individuální nebo skupinové, legální a nelegální. S ohledem na rozsah možností klasifikace a vzájemnou širokou variabilitu daňových úniků jsou zahrnuty do následující tabulky bez dalšího dělení:

Tabulka 3 Druhy daňových úniků (vlastní zpracování)

Nepřiznání zdanitelných plnění na výstupu	Fiktivní plnění	Agresivní daňové plánování
Nepodání daňového přiznání (zatajení skutečností)	Krácení daně	Neregistrace plátce k DPH
Nadhodnocení nákladů	Neodvedení daně	Insolvenční podvody
Fiktivní daňové doklady a jejich fakturace	Řetězové podvody	Vyhýbání se dani
Neoprávněnost nároku na odpočet	Karuselové podvody	Daňová úspora
Využití jiné sazby daně	MTIC (Podvod na principu Missing Trader)	Daňový podvod
B2B (mezi osobami povinnými k dani)	B2C (mezi osobou povinnou k dani a nepovinnou k dani)	Mezinárodní daňové úniky (Daňové ráje, ...)

S ohledem na praxi byly vybrány nejčastější daňové úniky, jimž jsou věnovány následující podkapitoly.

6.1 Daňové úniky individuální

Mezi individuální daňové úniky patří typ daňových úniků, které jsou páčány samotným subjektem. Zařadit do této skupiny můžeme nesplnění registrace, využití jiné sazby daně, neoprávněnost nároku na odpočet a fiktivní daňové doklady.

6.1.1 Nesplnění povinnosti registrace

Dle současné právní úpravy je povinnost registrace k dani z přidané hodnoty při překročení obrátu 2 000 000 Kč. Osoba povinná k dani se tímto způsobem vyhýbá povinnosti podávat

daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a kontrolní hlášení. Ve většině případů se snaží registraci k DPH vyhnout ti, kteří se pohybují blízko hranici, která zakládá vznik povinnosti registrace. Důvodem je zejména zvýšená administrativní zátěž v souvislosti s podáváním daňových přiznání. V praxi daňový subjekt vystupuje před svými obchodními partnery, jako neregistrovaný k DPH, tedy neplátce a při vystavení faktury neuvádí daň z uskutečněného plnění. Daňový subjekt je nesplněním povinnosti registrace stále v pozici neplátce a tak nesmí být na faktuře uvedena daň, kterou by účtoval odběratelům. Ze strany dodavatele, který je neplátcem, není odvedena daň na výstupu a tím dochází k daňovému úniku.

Opatřením, které by mělo zamezovat tomuto druhu porušení povinností, vedoucích k daňovým únikům, je využití sankce, udělení pokuty. Za porušení této povinnosti může být uložena pokuta dle § 247a DŘ až do výše 500 000 Kč. Jedná se o ustanovení, ve kterém je upravena pokuta, kterou může správce daně uložit za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Výše pokuty je pak vždy na uvážení správce daně.

6.1.2 Nepřiznání zdanitelných plnění na výstupu

Nepřiznání zdanitelných plnění na výstupu je jedním z druhů daňových úniků, při kterém dochází ke krácení daně tím, že není přiznáno, že k jakémukoli plnění vůbec došlo. Nejčastější oblast tohoto druhu daňového úniku je zejména v oblasti maloobchodu. V praxi dochází k nepřiznání zdanitelných plnění na výstupu z důvodu snížení výsledné daňové povinnosti či vytvoření nároku na odpočet. Daňový subjekt se tak snaží vykázat do daňového přiznání, co nejméně uskutečněných plnění. Tímto způsobem dochází vykázání nepravdivé výše tržeb a ke snížení daně.

Ideální opatření nastavené na zamezení nepřiznání zdanitelných plnění bylo zavedení elektronické evidence tržeb.

6.1.3 Fiktivní daňové doklady

Fiktivním daňovým dokladem je myšleno doklad k plnění, které se fakticky neuskutečnilo. Na základě tohoto dokladu je následně nárokován odpočet daně, i přes to, že ke zdanitelnému plnění vůbec nedošlo.

Jednoduchým příkladem lze demonstrovat, jak je využito fiktivních dokladů ke získání nadměrného odpočtu. Lze uvést situaci společnosti (S), která zakoupí zboží od dodavatele (D). K zakoupenému zboží obdrží od dodavatele doklad. Do tohoto okamžiku se jedná

o běžné plnění v rámci obchodní transakce mezi dodavatelem a odběratelem. Společnost (S) obratem zboží opět prodá a vystaví k tomuto prodeji fiktivní doklad. S ohledem na vystavení pouze fiktivního dokladu, nejsou pak plnění, která by mohla být uvedena do daňového přiznání, jako uskutečněná. V části nároku na odpočet společnost vykáže nákup zboží, jako daň na vstupu, z nějž pak vzniká nárok na nadměrný odpočet, který správce daně společnosti vrátí. Společnost takto může fungovat jen po určitou dobu než jsou daňová přiznání vyhodnocena jako riziková a správce daně se tedy začne zajímat o důvody nevykazování zdanitelných plnění. Nejpozději v tomto okamžiku většinou dochází ze strany společnosti k ukončení činnosti. Fiktivní daňové doklady lze také odhalit prostřednictvím kontrolního hlášení.

6.1.4 Využití jiné sazby daně

Plátce z důvodu snížení daně záměrně využívá nižší sazby daně než, která by měla být pro dané plnění užitá. Využití nižší sazby umožňuje vykázat v daňovém přiznání nižší daň na výstupu. Snižováním daně na výstupu a zároveň vykazování, co nejvyšší daně na vstupu bude mít za následek nižší výslednou daň popřípadě nárok na odpočet. V České republice jsou dle současné právní úpravy tři sazby daně. Více sazeb a současně příliš vysoké sazby daně mohou vést k daňovým únikům. V ČR sazby daně odpovídají průměru v rámci EU. K využití chybně zvolené sazby může docházet záměrně i z nedbalosti.

Vhodným opatřením je nastavení přiměřeně vysoké sazby daně, které nebudou podněcovat subjekty k jejich záměrnému snižování a zároveň omezení počtu sazeb daně na jednu maximálně dvě, aby nedocházelo k chybnému užití sazby.

6.1.5 Neoprávněnost nároku na odpočet

Plátcem je neoprávněně nárokován odpočet daně. Daňový únik neoprávněnosti nároku na odpočet nebo snižování daňové povinnosti může být realizováno prostřednictvím vystavené faktury na vyšší částku než, která opravdu plnění odpovídala. Typickým příkladem nárokování odpočtu neoprávněně je pokud plátce daně zakoupí například automobil pro osobní potřebu, ale vykázáno je, že automobil byl pořízen pro firemní účely, tedy ekonomickou činnost daňového subjektu.

Získání daňového prospěchu prostřednictvím uplatnění nároku na odpočet je možným způsobem daňového úniku. Uplatnit nárok na odpočet lze za předpokladu, že existuje

vystavený doklad na jméno odběratele. Předcházet neoprávněnosti nároku na odpočet lze prostřednictvím kontrolního hlášení.

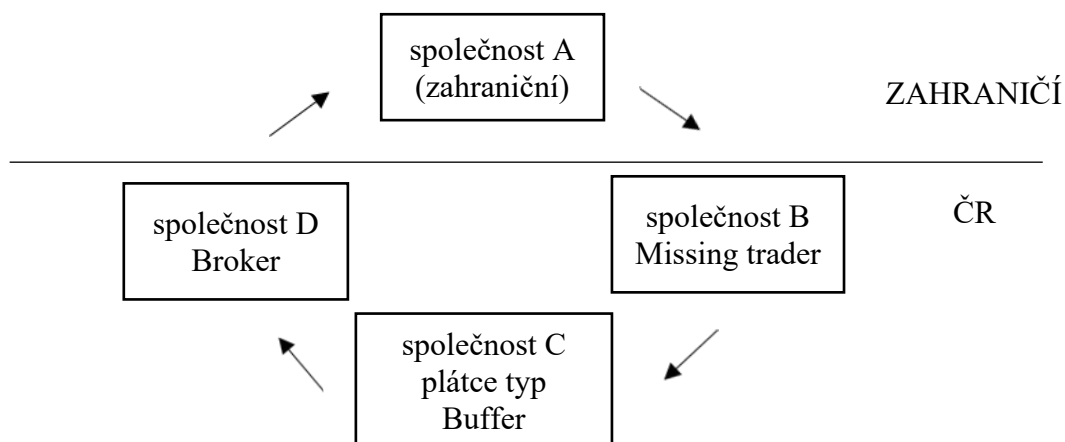
6.2 Daňové úniky v rámci skupiny

Daňové úniky ve smyslu nelegálního podvodu na dani z přidané hodnoty jsou zapříčiněny mnoha různými způsoby. Daňové podvody způsobené jednotlivcem respektive samotným daňovým subjektem jsou závažné a opatření proti nim jsou poměrně funkční. K daňovým únikům velkého rozsahu dochází zejména prostřednictvím karuselových podvodů. Většina platných legislativních nástrojů směřují přímo proti tomuto typu daňového úniku.

6.2.1 Karuselové podvody

Pro karuselové podvody jsou užívány také názvy kolotočové podvody nebo kruhové podvody. Karuselové podvody se řadí do skupiny podvodů tzv. MITIC missing trader intra-community frauds. Doslovný překlad z anglického jazyka pak znamená intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka. Podstatou karuselového podvodu je využití osvobození od DPH při dodání zboží nebo poskytnutí služby do jiného členského státu popřípadě uplatnění nároku na odpočet při pořízení zboží nebo přijetí služby z jiného členského státu (Šefčík, 2018, s. 25-26).

Karuselové podvody jsou velmi rozsáhlé a jsou založeny na složitém systému. Cílem je získání peněžních prostředků, které reálně podnikatelskému subjektu nepatří. Může se jednat o získání nadměrného odpočtu, ale také vylákání daně od odběratele. Základem karuselových podvodů je nákup zboží nebo pořízení služeb od zahraničního dodavatele. V případě nákupu zboží, kdy jsou dodavatel i odběratel z jednoho státu, podléhá toto dodání zboží dani. V případě karuselového podvodu je dodavatel ze zahraničí a dodání zboží odběrateli v tuzemsku pak nepodléhá dani, ale je od daně osvobozeno. Tohoto plnění a možnosti získání plnění bez daně je využíváno v případě karuselového podvodu. Velmi zjednodušené schéma naznačuje fungování karuselového podvodu, do kterého mohou být zapojeny desítky firem i více. Základem provedení tohoto druhu podvodu je zapotřebí několika článků, které se obchodu účastní. Jedním z nich je dodavatel ze zahraničí. Další jsou podnikatelské subjekty v tuzemsku tzv. Missing trader, Buffer a Broker. Čím složitější systém je, tím je náročnější ho odhalit.



Obrázek 9 Karuselový podvod (vlastní zpracování)

Missing trader neboli chybějící obchodník je označení pro „toho, u něž fakticky došlo k daňovému úniku. To je důvod, proč je právě tento subjekt jen málokdy kontaktní“ (Lichnovský, Vučka a Křístek, 2020). Někdy jsou také nazýváni jako „bílý kůň“. Společnost B nakoupí zboží od dodavatele v zahraničí A, nakupuje ho tedy bez daně. Následně toto zboží prodá společnosti C, které již v rámci jednoho státu – tuzemsku, musí tomuto odběrateli prodáno s daní (není od daně osvobozeno). Společnost B by měla ve svém daňovém přiznání vykázat daň z tohoto plnění, daň na výstupu. K podání daňového přiznání buď dojde, ale není uhrazena daň nebo není daňové přiznání podáno vůbec.

Společnost C je plátce typu **Buffer**. Tímto termínem jsou označeny „subjekty, přes které zboží, u něž došlo či dojde k podvodu, proteče. To aniž by u nich vznikla významná daňová povinnost“ (Lichnovský, Vučka a Křístek, 2020). Společnost C dále prodá zboží následujícímu obchodníkovi, společnosti D. Vykazuje tedy v daňovém přiznání daň na vstupu i na výstupu z tohoto plnění. V úhrnu vykazuje buď jen minimální nebo žádnou daň a tak u plátce typu Buffer dochází k minimálnímu daňovému úniku. Plátce typu Buffer bývá kontaktní, plní své povinnosti vůči správci daně a hradí své daňové povinnosti. O zapojení do podvodu někdy nemusí mít nejmenší tušení. Na první pohled se jedná o běžný obchod mezi dodavatelem a odběratelem v rámci tuzemsku. Hlavním smyslem tohoto plátce je, že jeho zapojením do řetězce má být skryta vazba mezi plátcem typu Missing Trader a Broker. **Broker** je odběratel, nakupující „zboží s DPH, z kterého následně nárokuje odpočet po státu“ (Lichnovský, Vučka a Křístek, 2020). Nárok

na odpočet vzniká prodejem zboží. Tentokrát je však zboží prodáno opět do zahraničí a společnost D tedy prodává zboží do zahraničí a tím se dostává do režimu osvobození od daně. V daňovém priznání následně vykáže nákup zboží od plátce - společnosti C tedy s daní, jako daň na vstupu a současně prodej zboží do zahraničí, které je od daně osvobozeno, jako daň na výstupu, čímž vzniká nárok na odpočet.

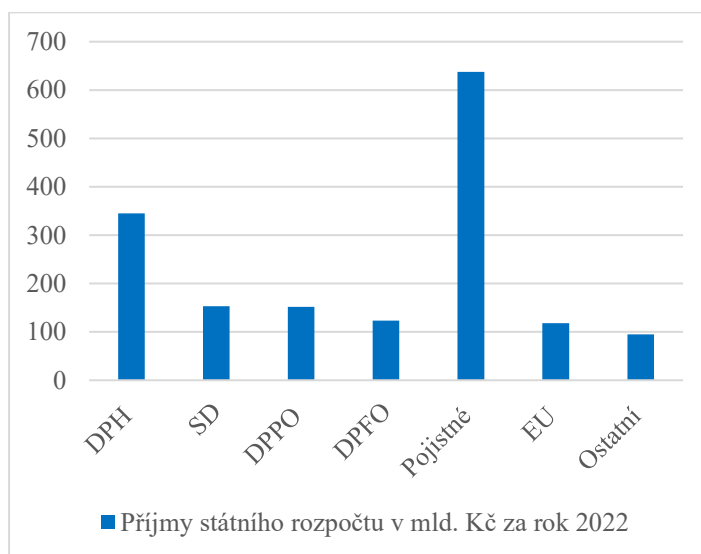
6.3 Shrnutí a vyhodnocení provedené analýzy

Daňové úniky je možné páchat mnoha různými způsoby. Výše popsané alternativy, kterými dochází ke snižování daňové povinnosti nebo ke získání nadměrného odpočtu, jsou vzájemně propletené nebo na sebe různými způsoby navazují. Vystavování fiktivních faktur nebo vytváření umělých řetězců z osob páchající daňové úniky, umožňují subjektům snižovat svoji daňovou povinnost a tím omezit tok příjmů do veřejných rozpočtů. Daňové úniky mohou dosahovat miliardových rozměrů. Hlavním tématem tedy zůstávají Karuselové podvody. Proti tomuto druhu podvodu cílí velká část platných legislativních opatření. Aby mohla být všechna opatření správně nastavena a působila jako fungující nástroj proti daňovým únikům, je zapotřebí získat informace o tom, jak k daňovým únikům dochází. Tyto informace pak poslouží k vytváření nových, případně vylepšení zavedených opatření. Provedená analýza daňových úniků poukazuje na fakt, že daňové subjekty využívají možnosti vystavování dokladů bez daně, fiktivních dokladů k neexistujícím plněním případně nevykazování uskutečněných plnění, využívají složitosti systému daně z přidané hodnoty a využívají podmínek při nichž jsou některá plnění od daně osvobozena. Zacílení opatření na tyto způsoby obcházení zákona je zásadní.

7 ANALÝZA NÁSTROJŮ ZABRAŇUJÍCÍCH DAŇOVÝM ÚNIKŮM NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

Analýzu nástrojů zabraňujících daňovým únikům je možné provést prostřednictvím komparace ukazatelů graficky zobrazených a uspořádaných do časových řad. Cílem takto provedené analýzy je porozumění porovnávaným jevům a možnostem zhodnocení jejich eficiency.

Při analýze mechanismů zabraňujícím daňovým únikům na dani z přidané hodnoty v České republice je zásadní problematika mezery DPH neboli VAT GAP. V celkovém kontextu musíme vycházet z problematiky fungování veřejných financí. Příjem státního rozpočtu tvoří z velké části pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti, druhou velkou položku tvoří příjem z výběru daní. Do celkového plnění rozpočtu jsou zahrnuty také příjmy z Evropské unie a ostatní příjmy. Ty však netvoří tak velký podíl na celkovém objemu příjmů.



Obrázek 10 Příjmy státního rozpočtu (vlastní zpracování dle MF CR)

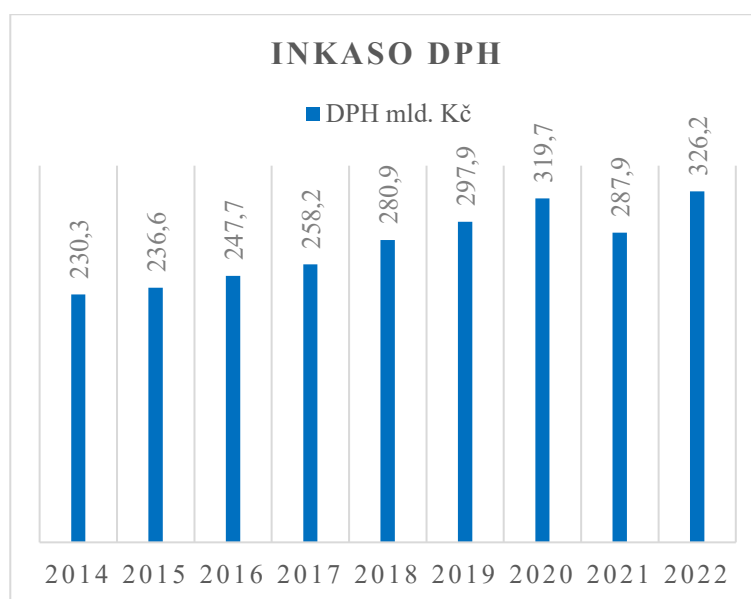
Z daňového mixu v České republice tvoří nejvýznamnější položku příjmů státního rozpočtu DPH. Daňové úniky v souvislosti s DPH jsou velmi diskutovaným tématem. Řada opatření, která byla zavedena pro boj s daňovými úniky jsou pak následně hodnocena skrze makroekonomické ukazatele zveřejňovanými Českým statistickým úřadem (dále také „ČSÚ“), které umožňují odhadnout mezeru DPH.

7.1 Mezera DPH

Mezera DPH neboli rozdíl mezi očekávaným a skutečným výběrem DPH je definován jako VAT GAP. VAT GAP představuje chybějící příjem do státního rozpočtu, který je způsoben daňovými úniky, daňovými podvody, vyhýbání se dani, krácením daně a také optimalizací daně, případně daňovou úsporou, která není nelegálním daňovým únikem, přesto ovlivňuje velikost mezery DPH. Na VAT GAP působí negativně záměrné snižování daňové povinnosti, platební neschopnost daňového subjektu a v neposlední řadě může být ovlivněna také nesprávným úředním postupem ze strany správce daně. Faktory ovlivňující VAT GAP mohou být úmyslné i neúmyslné. Faktem však zůstává, že sledování vývoje mezery na výběru DPH je mimo jiné ukazatelem funkčnosti daňového systému. Odhad a sledování daňové mezery může pomoci ke správnému nastavení opatření zabraňující daňovým únikům a může být prostředkem k hodnocení jejich účinnosti.

7.1.1 Inkaso DPH

DPH je jedním z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Mezera DPH přímo ovlivňuje státní výdaje. Zjednodušeně řečeno čím menší bude mezera DPH tím více může být ze státního rozpočtu uvolněno prostředků na financování veřejné správy, zajištění veřejných statků a činností úplně či částečně financovaných z veřejných prostředků (v konečném důsledku na financování nemocnic, škol, sociálních služeb apod.).

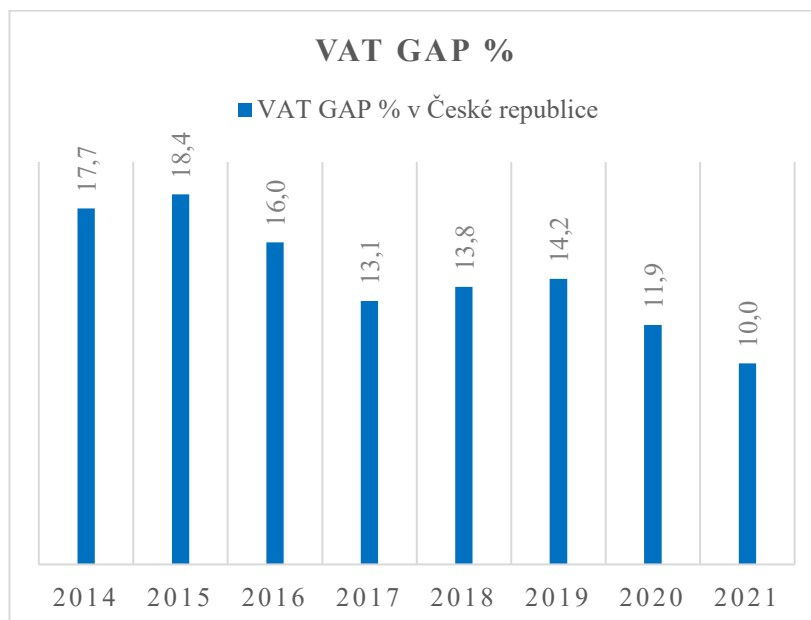


Obrázek 11 Inkaso DPH 2016-2022 (vlastní zpracování dle Finanční správa, Rozpočet v kostce)

Do státního rozpočtu každoročně díky DPH přibývá více než 280 miliard Kč. Dle výše uvedených údajů je zřejmé zvyšování inkasa DPH. Oproti roku 2018 je v roce 2022 vybráno na dani z přidané hodnoty o více než 45 mld. Kč více.

7.1.2 VAT GAP

Vývoj mezery DPH uvádí v každoroční studii Evropská komise. Vyčíslení VAT GAP je komisí prováděno dva roky zpětně. Nyní jsou dostupná nejnovější data za období roku 2019 a 2020. Vývoj výše mezery DPH je za rok 2021 odhadován Evropskou komisí pro Českou republiku ve výši 11%. V letech 2018 až 2020 je patrný pokles mezery v výběru DPH oproti roku 2019 o 2,3%. Pro přesnější vyhodnocení a srovnání je nejvhodnější použít celoevropský průměr VAT GAP. Dle Evropské komise je procentuální vyjádření evropského průměru VAT GAP odhadem 12% (Publications Office of the European Union, 2021). Z pohledu porovnání vývoje v České republice je podstatné porovnání v čase. I v tomto případě je možné konstatovat pozvolný pokles mezery ve výběru DPH. Rok 2020 byl z pohledu výběru DPH nejúspěšnějším obdobím. VAT GAP dosahovalo hodnoty pouze 11,9 %, což je současně i hrubá hodnota odpovídající celoevropskému průměru.



Obrázek 12 VAT GAP % v České republice (vlastní zpracování dle Evropské komise)

7.1.3 Výpočet mezery DPH

Pro výpočet mezery na DPH jsou využívány různé metody. Základní dělení je definováno jako metody výpočtu shora neboli „top-down“ za využití makroekonomických dat a metody zdola „bottom-up“, které využívají mikroekonomická data.

Jak již bylo vysvětleno, VAT GAP je charakterizován jako rozdíl mezi teoretickou DPH a skutečně inkasovanou DPH. Možnou metodou výpočtu je metodou odhadů mezery DPH.

K tomuto výpočtu je nutným předpokladem zjištění makroekonomických dat o skutečně vybrané DPH a k hodnotě teoretické DPH jsou výchozí údaje zjištěny z národních účtů, které jsou k dispozici u Českého statistického úřadu (dále také „ČSÚ“). Základními zdroji dat pro roční národní účty byly údaje z účetních výkazů, statistických zjišťování a údaje od orgánů státní správy (od České národní banky, Ministerstva financí ČR, Ministerstva práce a sociálních věcí ČR, Fondu národního majetku, Pozemkového fondu a dalších) a kvalifikované odhady (Český statistický úřad, 2014).

Další možnosti odhadu mezery DPH jsou zmíněny okrajově z důvodu složitosti výpočtů a vyžadujících řadu úprav, jejichž prostřednictvím je možné odvodit teoretický základ daně a váženou sazbu daně. Metoda tabulek užití využívá data dostupná od Českého statistického úřadu. Shodně jako u předchozí metody je užívána teoretická DPH. U tohoto druhu výpočtu jsou využita data o teoretickém základu daně v němž jsou zahrnuty všechny výdaje, u kterých nemůže být uplatněn odpočet DPH (např. spotřeba domácností). Pro výpočet teoretické DPH jsou však nutné další úpravy. Metoda WAR je zaměřena na výpočet odhadu jedné vážené průměrné sazby DPH pro celou ekonomiku. Tato metoda využívá k výpočtu přesné údaje ČSÚ. Obě zmíněné metody jsou velice náročné na výpočet. Poslední možností výpočtu teoretické DPH je z hrubého domácího produktu (dále také „HDP“). Výpočet využívá údaje o konečné spotřebě, investicích, vládních výdajích na výrobky a služby a data ohledně vývozu.

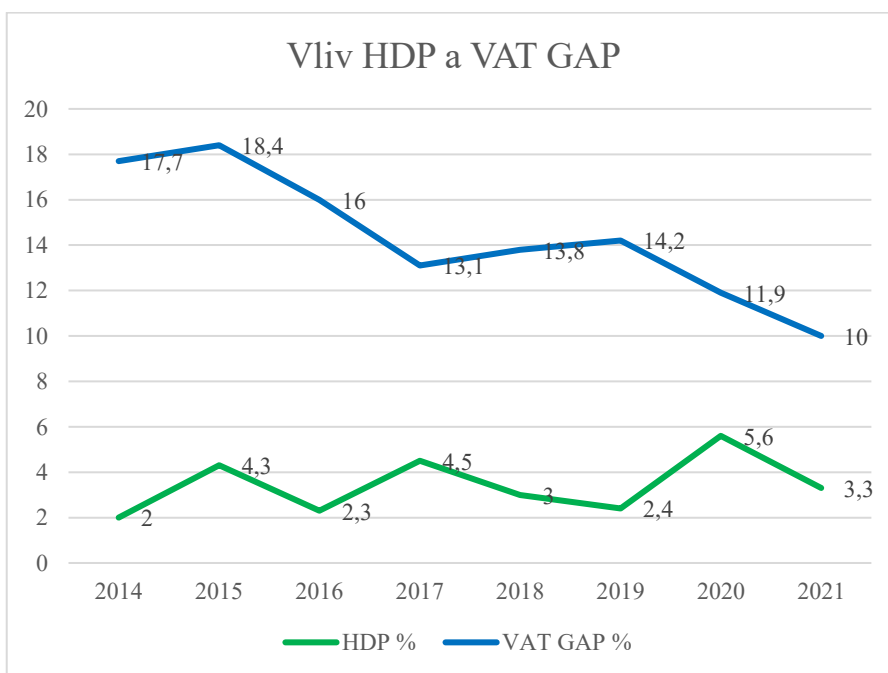
Je však nutné poznamenat, že se jedná pouze o odhady a popsané metody vycházející ze statistických dat neumožňují přesné výpočty.

7.1.4 Analýza VAT GAP a komparace dalších veličin

Důvody z jakých dochází k daňovým únikům je možné zjistit na základě faktorů, které ovlivňují mezeru DPH. Lze tedy analyzovat, které veličiny na sebe vzájemně působí a tím předvídat další vývoj. K přesnému vyjádření intenzity vztahu mezi dvěma

sledovanými veličinami je vhodné využití statistických metod. Ideální metodou, která by určila přesnou intenzitu vztahu mezi dvěma ukazateli je korelace. Prostřednictvím korelace je možné vyjádřit lineární vztah mezi dvěma veličinami. Sílu korelace pak vyjadřuje korelační koeficient. V případě, že by bylo nutné hlubší zkoumání významnosti míry závislosti mezi dvěma ukazateli, bylo by vhodné i zhodnocení intenzity prostřednictvím korelace. Pro ekonomické ověření a zkoumání vlivů na růst daňové mezery bude provedeno grafické srovnání analyzovaných dat a hodnocení efektu vzájemného vlivu, vybraných ukazatelů pomocí grafického zpracování časových řad.

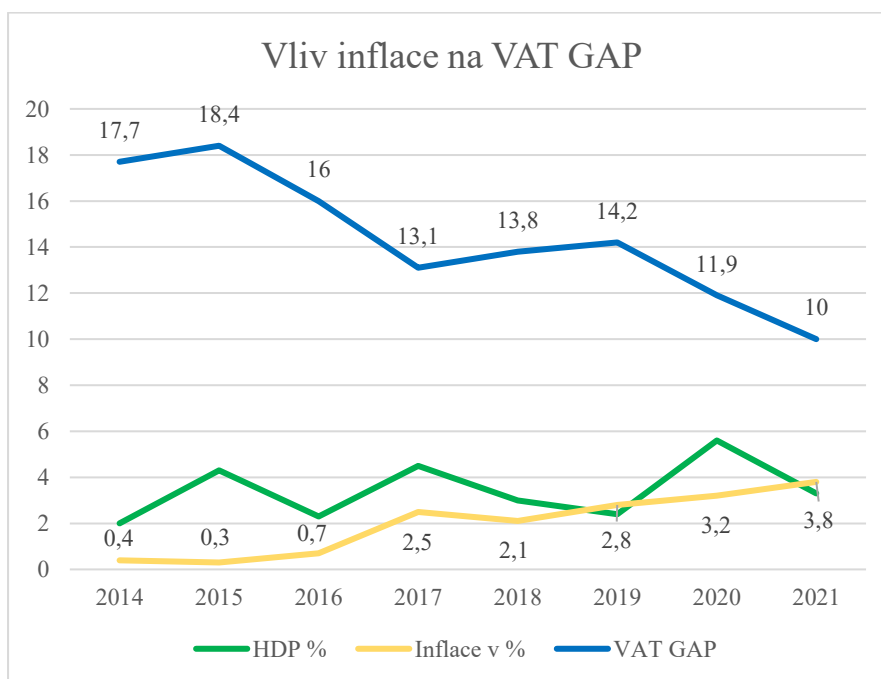
Faktory ovlivňující inkaso DPH budou určeny prostřednictvím časových řad za roky 2014 - 2021. Porovnání mezery DPH neboli VAT GAP bude provedeno s HDP. Předpokládá se, že při růstu ekonomické výkonnosti ČR bude docházet ke snižování mezery DPH. K tomuto předpokladu lze dospět úvahou, že pokud se podnikům daří, povede to ke snižování míry daňových úniků. Dále bude zohledněn vliv inflace na HDP a tím VAT GAP. S ohledem na hypotézu, která by mohla poukazovat na fakt, že s mírou zdanění klesá i míra daňových úniků bude hodnocena i daňová kvóta neboli daňové zatížení občanů a sazba daně.



Obrázek 13 Vliv HDP a VAT GAP (vlastní zpracování dle ČSÚ)

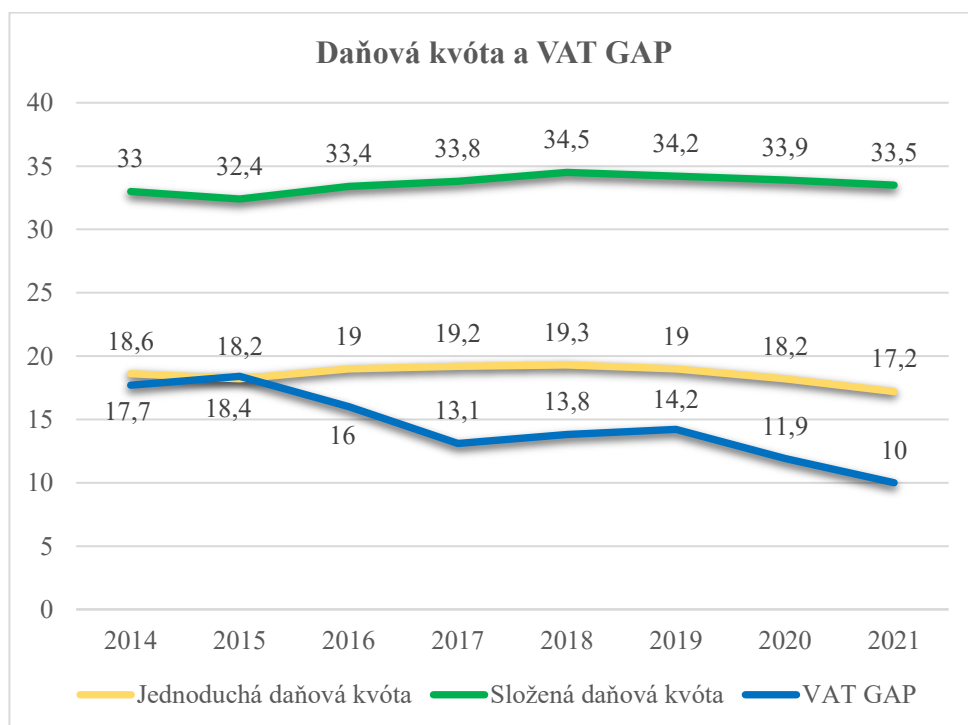
Na základě zpracovaných údajů do grafického vyobrazení lze usuzovat, že dochází k vzájemnému ovlivňování HDP a mezery DPH. Lze vyvodit, že pokud roste ekonomická výkonnost daného státu, můžeme zároveň pozorovat růst i mezery na dani z přidané hodnoty. V případě klesání hrubého domácího produktu lze s delší časovou odezvou pozorovat i pokles mezery na dani z přidané hodnoty. Je patrné skokové snížení daňové mezery v roce 2017. To je samozřejmě dáno také tím, že od roku 2016 bylo zavedeno kontrolní hlášení. Celkově lze vyvodit, že existuje závislost mezi HDP a VAT GAP. V případě poklesu jedné veličiny, dochází k poklesu i druhé. Nicméně je nutné zohlednit také další faktory, které nezanedbatelně ovlivňují obě analyzované veličiny. Hypotéza o tom, že by měla mezera na výběru DPH klesat s růstem HDP se tedy nepotvrdila.

V případě silící ekonomiky lze očekávat celkové zvyšování spotřeby domácností, které by odráželo růst reálných příjmů obyvatelstva. Tím by se mělo dařit ekonomickým subjektům. Pokud, ale roste inflace, nemusí to tak být. Vzhledem k tomu, že se původní hypotéza nepotvrdila je další možností vysvětlení tohoto jevu prostřednictvím sledování vývoje inflace. Zařazením ukazatele inflace mezi sledované faktory, může být vysvětlena souvislost mezi poklesem HDP a mezery DPH.



Obrázek 14 Inflace a VAT GAP (vlastní zpracování dle Průměrná roční míra inflace v ČR v roce 2022 byla 15,1%, 2023)

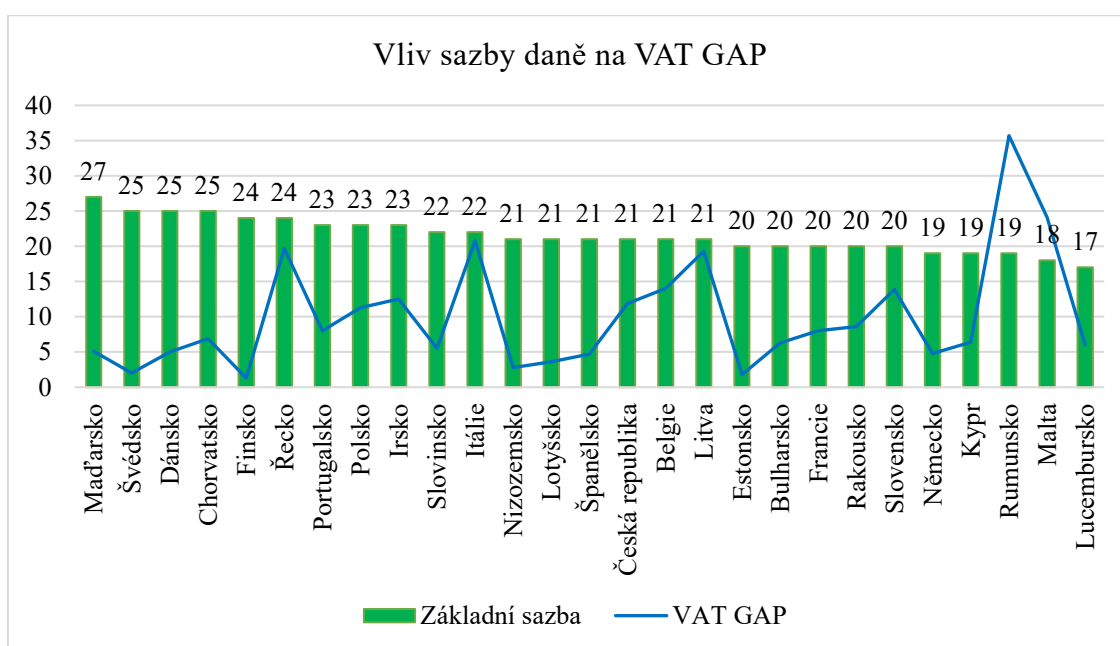
Inflace neboli růst cen zboží a služeb ovlivňuje celkové fungování ekonomiky. Reálný dopad na kupní sílu peněz závisí na ekonomickém růstu. V krátkodobém horizontu lze růst inflace považovat za pozitivní jev. Z dlouhodobého hlediska tomu tak již být nemusí. Inflace ovlivňuje ceny zboží a služeb, zvyšování mezd, ale také růst úrokové míry, čímž dochází ke zpomalování ekonomiky. Pokud inflace odpovídá HDP nebo je mírně nad hranicí HDP, ekonomicky prospívá růstu. Dalo by se tedy říci, že se pak ekonomice daří. Z uvedeného vyobrazení nelze přesně vyčíst míru vlivu inflace na VAT GAP, ale je zřejmé, že inflace působí na HDP a tím také na mezeru DPH. Porovnáním vlivů inflace a mezery DPH lze vyhodnotit postupné klesání VAT GAP. Od roku 2016 došlo k výraznějšímu růstu inflace, tedy ve stejném časovém horizontu, jako bylo zavedeno kontrolní hlášení a došlo ke snižování mezery DPH. Snižování kupní síly peněz se tedy odrazí do celkového fungování ekonomiky. Tím je způsobeno, že v konečném důsledku se snaží domácnosti šetřit, čímž dochází k horší situaci i u ekonomických subjektů. Zohledněním inflace se potvrzuje předchozí výsledek analýzy tedy, že lze na základě porovnání s HDP usuzovat, že při zvyšující se HDP bude pravděpodobně růst i mezeru DPH, tedy míra daňových úniků.



Obrázek 15 Vliv daňové kvóty na VAT GAP (vlastní zpracování dle MFCR)

Daňová kvóta neboli ukazatel daňového zatížení občanů v dané zemi je srovnáno v čase s mezerou DPH. Jednoduchá daňová kvóta vyjadřuje pouze podíl daní na HDP. Složená daňová kvóta oproti tomu zohledňuje k hrubému domácímu produktu kromě celkového podílu všech daní také cla, příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Z vývojového trendu v letech 2014 - 2021 je v posledních letech sledovaného období zřejmý pokles daňové mezery DPH a současně i pokles daňové kvóty jednoduché i složené. Daňová kvóta se pohybuje v celém sledovaném časovém období jen velmi málo. V případě tohoto ukazatele mohou být i nepatrné výkyvy odrazem poměrně významných příjmů do veřejných rozpočtů. Nelze tedy usuzovat, že pokud nedošlo k výrazné změně trendu daňové kvóty, nedošlo k žádnému efektu. Naopak lze pozorovat v letech 2014 -2015 pokles daňové kvóty a růst mezery DPH. V následujících letech se začal projevovat pokles mezery DPH. Daňová kvóta odráží velmi pozvolný růst. Od roku 2019 dochází u obou ukazatelů k poklesu, který je pravděpodobně ovlivněn i následným zasažením ekonomik v celosvětovém měřítku z důvodu pandemie COVID-19. I přes zjevný růst daňového zatížení došlo pravděpodobně i vlivem zavedení nových opatření v letech 2015 až 2018 k poklesu mezery DPH, potažmo k daňovým únikům. Daňová kvóta by ze své podstaty při efektivnějším výběru daní v poměru k HDP mohla vést ke svému zvýšení. Což je ve výše uvedeném grafickém vyobrazení možné pozorovat. I v tomto případě je však zřejmý vliv dalších faktorů na pokles daňových úniků.



Obrázek 16 Výše sazby daně a VAT GAP (vlastní zpracování dle Your Europa, 2022)

V ČR Je možné uplatnit tři sazby daně 21%, 15% a 10%. Vzhledem k tomu, že v oblasti výše sazeb nedošlo ke změnám od roku 2015, nelze porovnat, zda výše daňové sazby v dlouhodobém časovém horizontu měla vliv na zvyšování, či snižování míry daňových úniků v ČR. Možností je analyzovat, zda v celoevropském měřítku, lze usuzovat na hypotézu, že by výše sazby znamenala rostoucí mezeru DPH. Do grafického zpracování byly zařazeny státy Evropské unie, seřazeny od těch, kde je nejvyšší základní sazba daně až po ty, kde je sazba daně nejnižší. „Každá země EU má stanovenou základní sazbu, kterou uplatňuje na většinu zboží a služeb. Ta nesmí být nižší než 15 %“ (DPH pravidla a sazby, 2022). Nejvyšší základní sazbou daně jsou zatíženi obyvatelé Maďarska a naopak nejnižší sazbu daně má Lucembursko. Česká republika vyšší sazby spadá do průměru v rámci EU. Na základě grafického zpracování je patrná jedna z nejmenších mezer na DPH u Maďarska, kde je paradoxně nejvyšší sazba základní daně a Rumunsko, které se řadí mezi země s nejnižší základní sazbou daně vykazuje nejvyšší mezeru DPH. Nelze tedy říci, že sazba daně má vliv na VAT GAP a tím ovlivňování zvyšování nebo snižování míry daňových úniků. Naopak toto grafické vyjádření vztahu mezi oběma ukazateli dokládá, že na mezeru DPH má vliv celá řada dalších faktorů, jejichž určení a nalezení je sice pro ovlivňování daňových úniků stěžejní, ale není jednoduché dosáhnout takové míry interakce mezi všemi těmito faktory, aby docházelo k redukci nežádoucích jevů. Všechny výše porovnávané ukazatele mohou být ovlivňovány působením dalších vlivů. Může se jednat jak o vlivy daňové, ekonomické, politické, kulturní nebo sociální. Oblast daňová může být ovlivněna legislativními změnami v zákonech například zrušením daně z nabytí nemovitých věcí, platební morálkou občanů, výplatou kompenzačních bonusů. Na hospodářský růst působí další vlivy, kterými jsou inflace nebo nezaměstnanost, popřípadě vývoj mezd a zrušení superhrubé mzdy.

Z provedené analýzy stěžejních jevů, které by mohly ovlivňovat daňové úniky, je možné shrnout, že vliv HDP se odráží do mezery DPH, tedy že je možné předpokládat vývoj daňových úniků na základě hodnocení hrubého domácího produktu a lze očekávat, že při poklesu výkonosti ekonomiky bude docházet také k postupnému poklesu míry daňových úniků. V souvislosti s inflací se nijak na porovnávaných hodnotách neprojevila změna, která by mohla souviset s mírou daňových úniků. Daňové zatížení občanů neboli daňová kvóta od roku 2016 pozvolna rostla současně s poklesem míry daňových úniků až do roku

2019. Odsud je možné pozorovat mírný pokles. Za zásadní považují také srovnání s výší sazby daně. S ohledem na shodnou sazbu daně od roku 2015 nelze usuzovat, že by ovlivňovala míru mezery DPH a tím daňové úniky. Při porovnání se státy EU je patrné, že byť je v některých státech vyšší sazba daně je nižší mezera DPH. Tím je tedy možné shrnout, že na daňové úniky a jejich růst nebo snižování působí celá řada faktorů, kterými mohou být různé vlivy způsobené přírodní katastrofou např. pandemie COVID-19, který postupně od roku 2019 zasáhla celý svět nebo po menší vlivy jako jsou legislativní změny, případně daňová morálka občanů daného státu.

7.2 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je evidenčním nástrojem a stejně jako daňové přiznání daňovým tvrzením a v rámci nalézacího řízení umožňuje vymezení daně. V České republice bylo kontrolní hlášení zavedeno od 1.1.2016 zákonem č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění k 1.1.2023.

7.2.1 Právní rámec

Institut kontrolního hlášení (dále také „KH“) je upraven ZDPH. Problematiku KH upravují § 101c - 101k. Povinnost podat kontrolní hlášení dle §101c odst. 1 ZDPH má plátce, který uskutečnil nebo přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění. Dalším důvodem pro podání kontrolního hlášení je případ, kdy bylo uskutečněno plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato. Výjimku pro podání kontrolního hlášení má identifikovaná osoba, které ZDPH podání kontrolního hlášení neumožňuje.

Náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení upravuje § 101d ZDPH. Základní údaj tvoří identifikace a kontaktní údaje plátce. Další náležitosti uvedené v kontrolním hlášení umožňují párování kontrolních hlášení odběratelů popřípadě dodavatelů.

Lhůta pro podání kontrolního hlášení je upravena § 101e ZDPH pro plátce (právnícká osoba) s povinností podat kontrolní hlášení do 25. dnů po skončení zdaňovacího období. V případě plátce, který je fyzickou osobou, je kontrolní hlášení podáváno ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Následujícím ustanovením § 101f ZDPH jsou upraveny podmínky pro podání opravného a následného kontrolního hlášení.

Důležitou změnou s účinností od 1.1.2023 prošel § 101g ZDPH v oblasti postupu při nesplnění povinnosti související s kontrolním hlášením. Pokud plátcem nebylo podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, je k jeho podání správcem daně vyzván v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení výzvy. Upravena byla následující část, ustanovení, kde je povinností plátce v této lhůtě prostřednictvím kontrolního hlášení, sdělit správci daně i skutečnost, že mu nevnikla povinnost podat kontrolní hlášení. Další změna byla provedena v odst. 3 zákona č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů, kde je plátce povinen nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě původní údaje potvrdit, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení do 17 dnů ode dne dodání výzvy do datové schránky nebo do 5 pracovních dnů, pokud doručováno do datové schránky nebylo. Zásadními změnami účinnými od 1.1.2023 prošlo ustanovení § 101h ZDPH o následcích za porušení povinností související s kontrolním hlášením. Za nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká plátcovi povinnost uhradit pokutu ve výši 1 000 Kč, pokud došlo k jeho podání, aniž by k tomu byl správcem daně vyzván, 10 000 Kč pokud došlo k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván, a dle nové úpravy je doplněno, že to neplatí, pokud plátcovi povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla (neměl povinnost podat KH). Pokutu ve výši 30 000 Kč správce daně plátcovi uloží, pokud nebylo kontrolní hlášení podáno na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení nebo 50 000 Kč pokud není podáno ani v náhradní lhůtě. Od 1.1.2023 bylo do § 101h doplněno, že výše pokuty podle odstavce 1 písm. b) až d) (tedy pokuta ve výši 10 000 Kč, 30 000 Kč a 50 000 Kč) je poloviční pokud je plátce fyzickou osobou, ke dni, ve kterém mu vznikla povinnost uhradit pokutu a jeho zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí a pokud je plátce společností s ručením omezeným, která má jednoho společníka a tento společník je fyzickou osobou.

Lhůta pro zánik povinnosti související s kontrolním hlášením je uvedena v § 101i.

Novinkou účinnou od 1.1.2023 je § 101j v oblasti vyloučení pokuty za nepodání kontrolního hlášení a u výše uvedené povinnosti uhradit pokutu, která nevzniká pokud u plátce v daném kalendářním roce došlo k prvnímu prodlení dle § 101h odst. 1 písm. a) a písm. b) (platební výměr na pokutu ve výši 1 000 Kč popřípadě 10 000

Kč bude tedy vyloučený). V případě uložení pokuty má plátce možnost dle § 101k požádat o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení.

7.2.2 Analýza kontrolního hlášení

Prostřednictvím kontrolního hlášení má finanční správa možnost párování a pokročilé analýzy dat tzv. lehké a těžké analytiky. V souvislosti s tímto nástrojem, pro ověřování uvedených údajů, je kontrolních hlášení povinné podat pouze elektronicky.

V rámci analýzy kontrolních hlášení z důvodu detekce možných daňových podvodů na DPH je možné ověřit zda nedochází k rizikovým transakcím, oprávněnost nadměrných odpočtů a správnost uvedení výše daňové povinnosti. Záměrem kontrolního hlášení je odhalování a eliminování fiktivně vytvořených řetězců, zejména v oblasti karuselových podvodů.

Formulář kontrolního hlášení je rozdělen do několika oddílů. V úvodu jsou vyplňovány základní údaje o kontrolním hlášení a údaje o plátcích. Dále je členěno na oddíl A.1 až A.5, oddíl B.1 až B.3 a oddíl C. V oddíle A jsou uváděna uskutečněná zdanitelná plnění s výjimkou oddílu A.2., kde je možné uvést přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce, oddíl B zahrnuje přijatá zdanitelná plnění a v oddíle C je shrnutí všech hodnot a jsou uvedeny kontrolní řádky na daňové přiznání k DPH. Přesná náplň jednotlivých oddílů je uvedena v pokynech pro vyplnění kontrolního hlášení.

Jednotlivé oddíly kontrolního hlášení vždy prochází kontrolou na základě párování dokladů dodavatele a odběratele. Oddíl A.1. je provázán z řádkem 25 daňového přiznání, uvádí se zde tedy doklady vystavené v rámci režimu přenesení daňové povinnosti. Tento oddíl je křížovou kontrolou srovnán s oddílem B.1. u odběratele. Oddíl A.2. obsahuje daňové doklady vztahující se k pořízení zboží a přijetí služeb z jiných členských. V této souvislosti je tedy v kontrolním hlášení místo DIČ vyplňováno VAT ID (DIČ DPH dodavatele z JČS) a kód státu dodavatele. Správnost uvedených plnění lze ověřit kontrolou údajů dle VIES (Vat Information Exchange System). Oddíl A.3. slouží pro plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato. Tato plnění jsou uváděna na řádku 26 daňového přiznání. Oddíl A.4. dodavatele umožňuje automatickou kontrolu s oddílem B.2. odběratele. V těchto oddílech jsou uváděna plnění s hodnotou nad 10 000 Kč a plátce daně vyplňuje v této části pouze výši základu daně a daň.

Tabulka 4 Oddíl KH a řádek DPH (vlastní zpracování dle formuláře KH)

DODAVATEL		ODBĚRATEL	
oddíl KH	řádek DPH	oddíl KH	řádek DPH
A.1.	25	B.1.	10, 11
A.2.	3, 4, 5, 6, 9, 12, 13		
A.3.	26		
A.4.	1, 2	B.2.	40, 41
A.5.	1, 2		
B.1.	10, 11	A.1.	25
B.2.	40, 41	A.4.	1, 2
B.3.	40, 41		

Princip fungování KH je založen na víceúrovňové kontrole vykázaných plnění prostřednictvím párování přijatých a uskutečněných plnění. Primárně je kontrolováno zda bylo kontrolní hlášení podáno, dodržení lhůty pro podání a zda bylo podáno ze správné datové schránky nebo oprávněnou osobou disponující plnou mocí. Správce daně ověřuje zda plnění, která plátce uvedl v KH odpovídají řádkům v daňovém priznání.

Další fází kontroly prochází kontrolní hlášení při párování v centru pro zpracování kontrolního hlášení, kde jsou párovány doklady dle uvedených DIČ, čísel dokladů a uvedených částek tedy základu daně a daně. Pokud v této fázi dojde k neshodám je automaticky vygenerována výzva k odstranění nesrovnalostí v kontrolním hlášení, kterou správce daně odešle daňovému subjektu. Daňový subjekt musí ověřit údaje v kontrolním hlášení a na výzvu reagovat buď tzv. rychlou odpovědí na výzvu, kde potvrdí správnost naposledy podaného kontrolního hlášení nebo musí být podáno následné kontrolní hlášení a nesrovnalost tím odstraní. V rámci lehké analytiky pak dochází k další automatické kontrole dokladů, kde v případě neshody musí správce daně řešit tzv. podněty z druhého kola párování.

Uvedený postup stručně nastínil, jak by měl tento systém zamezovat daňovým únikům. Pokud se podíváme na formulář kontrolního hlášení, je z něj patrné rozdělení na oddíly.

V tomto případě je podstatné zmínit oddíl A.5 a B.3. Plnění uvedená v oddílu A.5, kam jsou uváděna skutečně zdanitelná plnění, daň na výstupu a oddílu B.3 s uvedením přijatých zdanitelných plnění, daň na vstupu je specifické, že daňový subjekt má možnost uvedení plnění s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně na jednom souhrnném dokladu. Při párování v centru není tento systém dostatečný a není tak ani možné ověřit správnost jednotlivých dokladů a uplatněné sazby daně. Uvedením více plnění na souhrnný doklad je dále znemožněno i ověření identifikačních údajů dodavatelů, či odběratelů a tedy zde vzniká potenciální prostor pro daňový únik.

7.2.3 Vyhodnocení účinnosti KH

„Od spuštění kontrolního hlášení bylo podáno celkem 5,4 mil. hlášení 492 tisíci plátců. Statistiky ukazují, že většina plátců si své povinnosti plní. Finanční správa vyzvala pouze 2 675 plátců k podání kontrolního hlášení, z toho 76 % z nich na výzvu reagovalo. K odstranění pochybností bylo vyzváno necelých 23 tisíc plátců, z nichž pouhé procento nereagovalo“ (Finanční správa, 2017).

Zhodnocení přínosu kontrolního hlášení je možné provést i na základě dat ohledně inkasa DPH v poměru k VAT GAP v aktuálním období. V roce 2016, kdy byl zaveden institut kontrolního hlášení bylo na DPH inkasováno 247,7 mld. Kč. V předchozím roce bylo pouze 236,6 mld. Kč. Je tedy zřejmé zvýšení inkasa DPH o 11,1 mld. Kč. Dalším možným hodnotícím kritériem je mezera DPH, která v roce 2015 dosahovala 18,4% a v roce 2016 to bylo 16%. Došlo tedy ke snížení mezery ve výběru DPH celkově o 2,4%. Na inkaso DPH má vliv mnoho faktorů jakými jsou mimo jiné i státní investice (výdaje ze státního rozpočtu), ale také další opatření státu. Ve stejném roce, kdy plátcům vznikla povinnost podávat kontrolní hlášení, byla také zavedena třetí sazba DPH, z toho důvodu může docházet k negativnímu vlivu v inkasu DPH. Počátek zavedení kontrolního hlášení lze na základě údajů o inkasu DPH a VAT GAP v daném roce hodnotit s pozitivním výsledkem. Celkový dopad zavedení institutu kontrolního hlášení je třeba vnímat v delším časovém horizontu s ohledem na postupné rozkrývání podvodných řetězců a tím postupně rostoucí efektivitou opatření, kdy celkové inkaso DPH i v následujících letech rostlo a mezera na DPH klesala.

Efektivitu kontrolního hlášení ovlivňují i jeho nedostatky. Vše, co je uvedeno v kontrolním hlášení je vázáno na hodnoty uvedené na rádcích v daňovém přiznání a veškeré údaje uvedené v kontrolním hlášení, tedy DIČ dodavatele/odběratele, číslo dokladu, datum

uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně a daň. Ověřování veškerých údajů má stanovený systém kontroly.

7.3 Elektronická evidence tržeb

Současně s kontrolním hlášením byl úmysl zavedení elektronické evidence tržeb (dále také „EET“). Tento nástroj zabraňující podvodům na hotovostních transakcích a umožňující narovnání podnikatelského prostředí, byl zaveden jako prostředek, který umožní lepší přehled o daňových povinnostech podnikatelských subjektů a tím potažmo daňovým únikům. Důvodová zpráva o elektronické evidenci tržeb v odůvodnění hlavních principů uvádí, že: „Hlavním cílem evidence tržeb je získání informací, které zabezpečí lepší správu daní (zejména daní z příjmů a daně z přidané hodnoty)“ (Důvodová zpráva k zákonu o elektronické evidenci tržeb, 2015). Elektronická evidence tržeb měla mít 4 fáze. Zavedena byla 1.12.2016 zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb a v lednu 2023 došlo k jejímu zrušení. S ohledem na provázanost s kontrolním hlášením a současně k přibližně stejnému zavedení tohoto nástroje, bude zohledněna i EET v celkovém zhodnocení efektivnosti nástrojů zabraňující daňovým únikům.

7.3.1 Právní rámec

Elektronická evidence tržeb dle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb upravuje práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb a postupy, které s evidencí tržeb souvisí. Předmětem jsou veškeré tržby poplatníka daně z příjmů fyzických a právnických osob, které jsou uskutečňované na území České republiky. S ohledem na zrušení zákona nebude podrobněji rozebrán právní rámec zákona.

7.3.2 Analýza EET

Postupné zavádění elektronické evidence tržeb bylo rozděleno do čtyř fází. Zákonodárce při tomto dělení provedl rozčlenění dle CZ-NACE neboli klasifikace ekonomických činností dle Českého statistického úřadu. První fáze vstoupila v platnost 1.12.2016 zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, zaměřena na ubytovací a stravovací služby (NACE 55 Ubytování, 56 Stravování a pohostinství).

Druhá fáze byla zaměřena na maloobchod a velkoobchod (NACE 45.1 Obchod s motorovými vozidly, kromě motocyklů, 45.3 Obchod s díly a příslušenstvím pro motorová vozidla, kromě motocyklů, 45.4 Obchod, opravy a údržba motocyklů, jejich

dílů a příslušenství, 46 Velkoobchod, kromě motorových vozidel a 47 Maloobchod kromě motorových vozidel).

Ve třetí a čtvrté fázi měly být zapojeny ostatní obory (NACE 56 Stravování a pohostinství - tržby z dodání zboží, NACE 01 Rostlinná a živočišná výroba, myslivost a související činnosti, NACE 10 Výroba potravinářských výrobků, NACE 49 Pozemní a potrubní doprava, NACE 69 Právní a účetnické činnosti, NACE 75 Veterinární činnost, NACE 86 Zdravotní péče a další NACE).

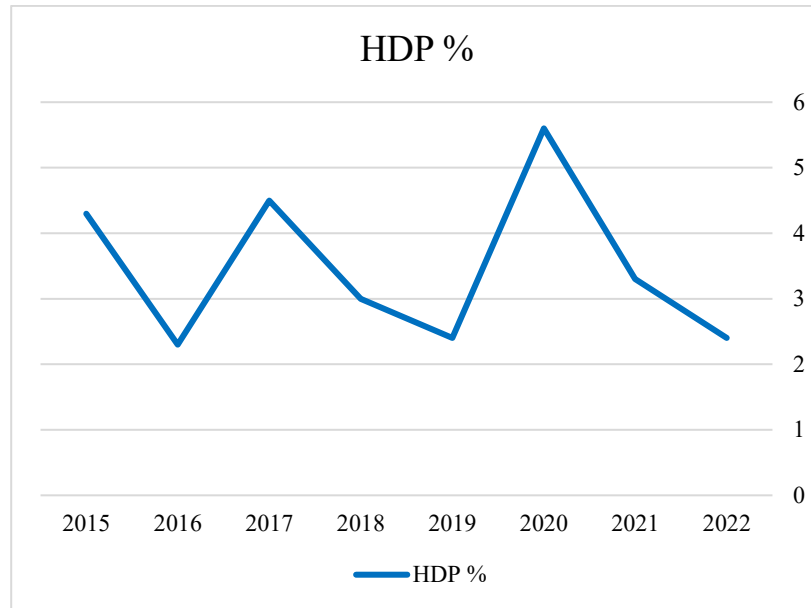
Z důvodu zasažení celého světa nemocí COVID-19 však bylo zavedení dalších fází odloženo. Se změnou vlády došlo ke zrušení elektronické evidence tržeb a zákonem č. 458/2022 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy, ve znění pozdějších předpisů vyhlášeným ve Sbírce zákonů byl zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb zrušen, čímž celý systém od 1.1.2023 přestal být funkční.

Přes to, že v České republice došlo z důvodu administrativní náročnosti ke zrušení EET ve světě je tento nástroj využíván. Česká republika nebyla jedinou zemí, kde bylo EET zavedeno. Již v roce 2018 informovalo Ministerstvo financí o tom, že Česká republika je šestnáctou zemí Evropské unie, kde byla zavedena (EET: Úspěšný projekt, který přináší miliardy, 2018).

7.3.3 Vyhodnocení účinnosti EET

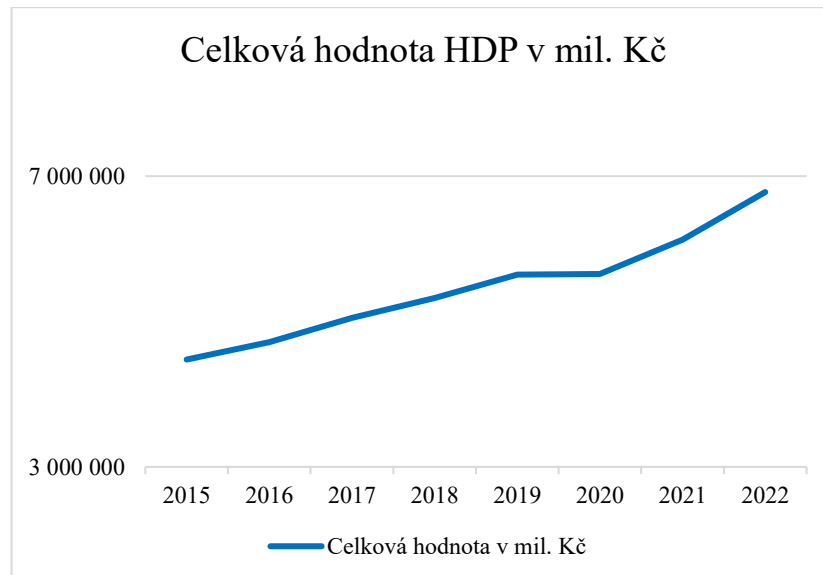
Efektivnost a účinnost EET lze odhadnout na základě údajů o příjmech státního rozpočtu. Fungování EET lze také srovnat s vývojem HDP v České republice, kde by se mohlo zavedení EET projevit na základě výsledků výkonosti ekonomiky. Další možnosti pro ověření účinnosti by pak bylo případné porovnání tržeb v rámci odvětví, kde bylo EET zavedeno.

Inkaso DPH od roku 2016, kdy bylo spuštěno EET, rostlo. V meziročním srovnání docházelo ke zvyšování vybrané DPH, ale vzhledem k tomu, že ve stejném roce bylo nově uzákoněno také kontrolní hlášení, není možné přesně určit, zda růst inkasa DPH byl způsoben pouze kontrolním hlášením nebo ovlivněn i zavedením 1. a 2. vlny EET.

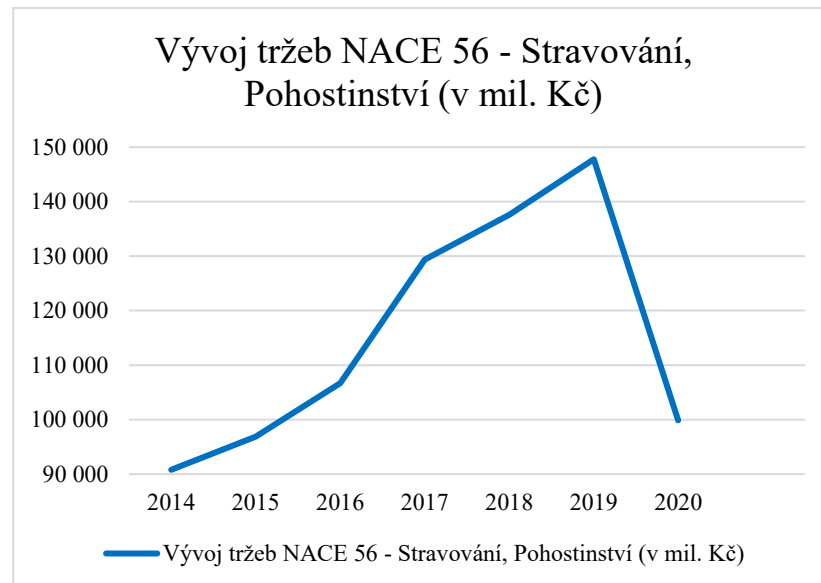


Obrázek 17 HDP% (vlastní zpracování dle ČSÚ)

V případě porovnání údajů u HDP je opět možné pozorovat nárůst hodnot, ale není možné určit zda k navýšení došlo z důvodu kontrolního hlášení, EET nebo pouze díky příznivé hospodářské situaci.

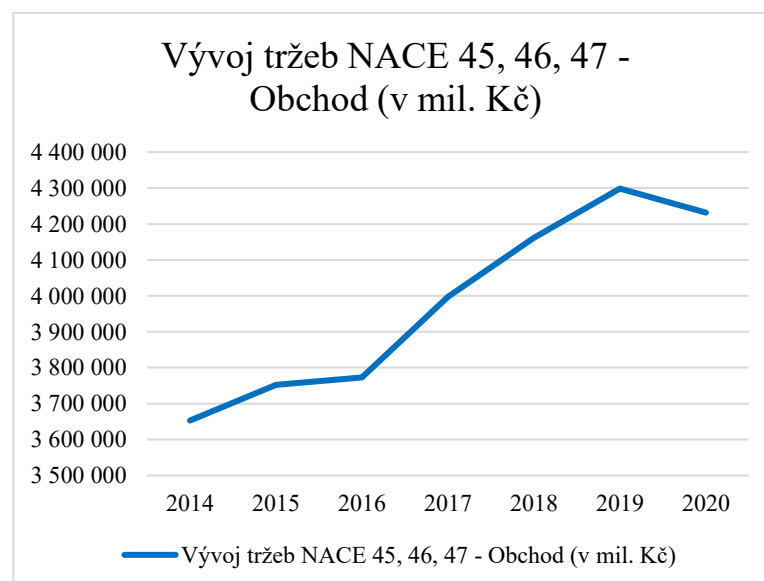


Obrázek 18 Celková hodnota HDP v mil. Kč (vlastní zpracování dle Český statistický úřad, 2023)



Obrázek 19 Vývoj tržeb NACE 56 (vlastní zpracování dle ČSÚ)

NACE 56 byla první ekonomická činnost, kde byla zavedena EET. Od roku 2016 docházelo k růstu tržeb. Rostoucí tendenci je možné sledovat až do roku 2019. V roce 2020 došlo k výraznému propadu. Tento pokles tržeb byl do značné míry ovlivněn pandemií COVID-19. Nicméně lze zhodnotit, že v době, kdy fungovala EET tržby meziročně rostly. Největší růst je patrný mezi rokem 2016 a 2017. V následujících obdobích byl nárůst tržeb pozvolnější. Je tedy možné usuzovat, že na nárůst tržeb měla EET pozitivní dopad.



Obrázek 20 Vývoj tržeb NACE 45, 46, 47 (vlastní zpracování dle ČSÚ)

Ve druhé fázi bylo EET implementováno v dalších odvětvích. S ohledem na dostupnost dat Českého statistického úřadu bude provedeno zhodnocení tržeb na NACE 45, 46, 47 - Obchod. Statistiky bohužel neumožňují podrobnější zjištění dat dle jednotlivých NACE, bude tedy použito souhrnných údajů. Křivky i v tomto případě mají od roku 2016 rostoucí tendenci. Mezi rokem 2016 a 2017 lze pozorovat prvotní zvýšení, které má pokračující tendenci až do roku 2019, kde došlo k ovlivnění ekonomiky pandemií COVID a tím i poklesu tržeb.

V závěru lze shrnout, že EET mělo pozitivní vliv na vývoj tržeb v tom smyslu, že podnikatelé vykazovali více tržeb. Tento nástroj měl v první řadě fungovat u menších hotovostních transakcí, u kterých je náročnější dohledatelnost na rozdíl od plateb bezhotovostních, které jsou dohledatelné snadno. Tímto způsobem dochází k nevykázání plnění v daňových přiznáních menším odvodům do státního rozpočtu a tím i daňovým únikům..

Ministerstvo financí předpokládalo po zavedení 3. a 4. fáze další zvýšení příjmů do státního rozpočtu a v tiskové zprávě uvedlo, že: „V průběhu prvních tří let provozu získaly veřejné rozpočty díky EET na daních a pojistných odvodech 33 mld. Kč navíc. Po náběhu zbývajících vln se fiskální přínos ještě zvýší, v roce 2020 dosáhne 15,2 mld. Kč, v roce 2021 pak půjde o 19,2 mld. Kč (Tři roky s EET, 2019). Další nárůst tržeb nebude možné ověřit, ale dle výše popsaných údajů je patrné, že zavedení EET mělo v konečném důsledku pozitivní efekt. Administrativní náročnost zavedení EET, která byla i důvodem pro zrušení byla velkým negativem.

Na druhou stranu poměrná část ekonomických subjektů z první a druhé fáze měla prvotní administrativní náklady již vynaloženy. Zůstává tedy otázkou zda úplné zrušení EET bylo správným krokem a zda nebylo vhodnější alternativou provést úpravy a vylepšení, která by podnikatelům prvotní náklady kompenzovala, případně nalézt způsoby, jak pomoci menším podnikatelům, kteří z důvodu prvotních nákladů, ukončili svoje podnikání, aby k dalším takovým případům nedocházelo.

V rámci závěrečné zprávy z hodnocení dopadů regulace (RIA) k zákonu č. 458/2022 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy byla řešena varianta náběhu evidence tržeb od 1.1.2023 případně její zrušení. Zrušení je zdůvodněno růstem hotovostních plateb, které mají dohledatelnou stopu a je i trend do budoucna s rostoucí tendencí. Otázkou zůstává zda je budoucí růst hodnocen nezávisle na zavedení EET. Se zavedením EET

mohlo docházet k nárůstu bezhotovostních plateb. Není zřejmé, zda by k takovému růstu docházelo i v případě, že by EET zavedeno nebylo. Možnost ponechání v platnosti a znovu spuštění funkčnosti v omezeném rozsahu například pouze pro 1. a 2. fázi, která byla přínosem s ohledem na růst tržeb v daných odvětvích, nebyla v rámci zprávy RIA řešena.

7.4 Nespolehlivý plátc

Nespolehlivým plátcem se může stát plátc, který závažným způsobem porušuje své povinnosti a brání řádnému výběru daní. Ze stejného důvodu může být i osoba, která není plátcem nespolehlivou osobou.

7.4.1 Právní úprava

Institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby je upraven od 1.1.2013 ZDPH a jeho konkrétní úprava je obsažena v § 106a až § 106ab. Dle těchto ustanovení postupuje správce daně v případě, že plátc závažným způsobem porušuje své povinnosti, které se vztahují ke správě daní. Rozhodnutí o nespolehlivém plátc nebo osobě může být dle § 106ab odst. 1 zrušeno nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, pokud v průběhu tohoto roku nedochází k dalšímu porušování povinností.

7.4.2 Analýza institutu nespolehlivého plátce

Správce daně přistoupí k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátc v případě, že jednáním plátce dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně. Vždy se jedná o takový postup plátce, kdy je zjevné, že se nejedná o neúmyslné jednání. Důvody, z nichž je vydáváno rozhodnutí o nespolehlivém plátc, může být například uvedení nepravdivých nebo neúplných informací k registraci daně z přidané hodnoty, nedoplatek daňového subjektu vyšší než 500 tisíc Kč, který je evidován u správce daně nejméně tři měsíce, vyměření nebo doměření daně podle pomůcek, dále pokud prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u nichž existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň, apod. Podrobnější uvedení důvodů pro vydání rozhodnutí je uvedeno v Informaci GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivého plátce ve znění dodatků.

Tento institut je zaměřen na plátce, kteří záměrně porušují své povinnosti. Při posuzování správce daně vždy postupuje s ohledem na zkušenosti s plátcem a vyhodnotí veškeré okolnosti z jakých k porušení došlo.

Podstatou institutu je snaha svým způsobem sankcionovat daňové subjekty, kteří si neplní své povinnosti při správě daní, respektive kteří naplní některé z kritérií uvedených v Informaci GŘ. Vznik institutu nespolehlivého plátce zapříčinil fakt, že situaci, kdy plátce neplní své povinnosti, by bylo možné řešit zrušením registrace. Komplikace nastává v okamžiku, kdy plátce například nehradí daň i přes to, že jeho obrat je vyšší než je požadovaný obrat k registraci. V okamžiku zrušení registrace by se tedy mohl znovu registrovat jako plátce a nevznikala by tak žádná překážka, aby mohl dále pokračovat ve své činnosti.

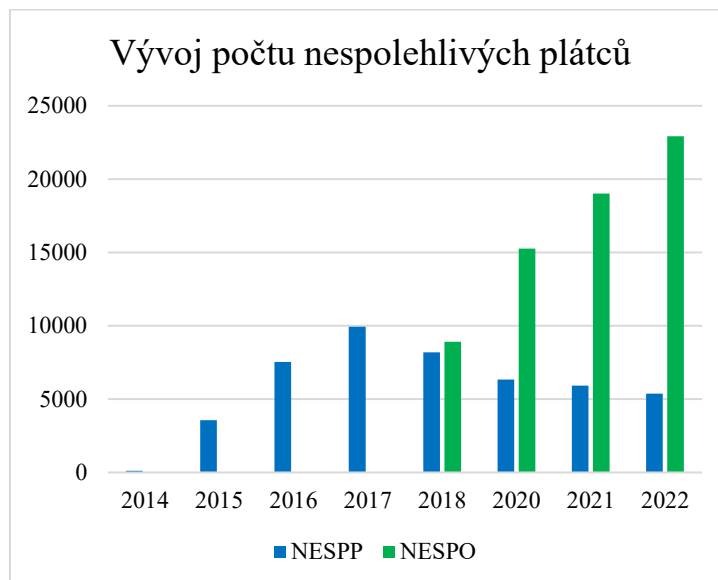
Rozhodnutím o nespolehlivém plátcí dochází k zápisu této informace do Registru plátců DPH. Registr je veřejně přístupný a kdokoli si může informace ověřit. Dalším dopadem, který toto rozhodnutí má pro plátce je, že si již nemůže zvolit zdaňovací období měsíční nebo čtvrtletní, ale automaticky je jeho zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Dalším důsledkem, který následuje po rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je provázanost s institutem ručení, kterému bude věnována následující kapitola.

7.4.3 Vyhodnocení účinnosti

Institut nespolehlivého plátce nemá primárně působit proti daňovým únikům, ale vzhledem k principu fungování má snižovat počty plátců, kteří neplní své povinnosti. Díky možnosti ověřit v Registru plátců spolehlivost dodavatele dochází k omezením obchodů s takovými plátcí. Snižování rizika a nepřijetí plnění pak nedochází k ohrožení správy daní a tím i k daňovým únikům.

Institut nespolehlivého plátce byl v ČR zaveden od roku 2013. Nejdříve docházelo k rostoucí tendenci, ale od roku 2018 lze interpretovat pozvolný pokles. Za zmínku stojí institut nespolehlivé osoby (dále také „NESPO“), kterou se stává nespolehlivý plátce se zrušenou registrací k DPH. S klesajícím trendem u NESPP dochází naopak k nárůstu NESPO. Institut nespolehlivé osoby byl zaveden v roce 2017. Tímto vznikla podle ZDPH možnost označit za nespolehlivého nejen plátce DPH, ale i další osoby, které porušují povinnosti při správě daní ve vztahu k DPH. Nespolehlivá osoba byla legislativně začleněna do zákona o dani z přidané hodnoty z důvodu možnosti zrušení registrace nespolehlivého plátce, čímž ne záměrně bylo umožněno podnikajícím osobám založení nové firmy. Takto se podnikatelé mohli zbavit označení za nespolehlivého a začít znovu podnikat. Institutem NESPO je zabráněno tomuto jednání a při zrušení registrace k DPH

přechází nespolehlivost na osobu. NESPP lze tedy označit jako efektivní opatření zabraňujícím daňovým únikům.



Obrázek 21 Vývoj počtu nespolehlivých plátců (vlastní zpracování dle Nespolehlivý plátce DPH, 2022)

7.5 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Aplikace institutu ručení za nezaplacenou daň se uplatňuje v případech, „kdy plátce, který přijme zdanitelné plnění, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění za takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená a dojde ke krácení daně, kdy poskytovatel chtěl porušit zákon a věděl, že svým jednáním jej poruší“ (Hrubá Smržová et al., 2022, s. 98).

7.5.1 Právní úprava

Institut ručení DPH funguje již od roku 2011. Ručení příjemce zdanitelného plnění je upraveno § 109 ZDPH. Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň v případech, které vymezuje toto ustanovení. Jedná se o situace kdy daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, plátce, který uskutečňuje plnění se dostane do situace, kdy nebude moci daň zaplatit nebo dojde ke zkrácení daně. Příjemce plnění také ručí za daň, která nebude zaplacená v případech, které jsou uvedeny v § 109 odst. 2. Jde

o případy, kde je daň zjevně odchylná, je poskytnuta bezhotovostním převodem mimo tuzemsko nebo na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, je poskytnuta virtuálním aktivem.

Právní úprava ručení je dále v ustanovení § 171 a § 172 DŘ, kde ručiteli zákon ukládá uhradit nedoplatek, pokud má povinnost ručení a správce daně mu ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí a vyzve jej k úhradě tohoto nedoplatku.

Následující ustanovení spadající pod § 109a upravuje zvláštní způsob zajištění daně. Tento institut je využit za situace pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele daň, aniž by byl vyzván jako ručitel. Úhrada je provedena správcem daně a současně s platbou uvádí identifikaci poskytovatele a příjemce zdanitelného plnění, daň, na kterou má být úhrada určena a datum uskutečnění zdanitelného plnění.

7.5.2 Analýza institutu ručení

Institut Nespolehlivého plátce, ručení a zvláštní způsob zajištění daně jsou vzájemně provázány. Daňový subjekt, který je příjemcem zdanitelného plnění, odběratel přijímající plnění od dodavatele, který je nespolehlivým plátcem, ručí za nezaplacenou daň do výše daně, která je uvedena na přijaté faktuře. V návaznosti na tuto situaci pak odběratel může od nespolehlivého plátce přijmout plnění a z důvodu aplikace zvláštního způsobu zajištění daně, uhradí tuto daň přímo správci daně dodavatele. Tímto postupem je zajištěna úhrada daně a zamezeno daňovému úniku v podobě neuhrazení daně.

7.5.3 Vyhodnocení účinnosti

Institut ručení je díky jeho provázanosti s nespolehlivým plátcem účinným nástrojem zamezujícím krácení daně již ze své podstaty. Pozitivní vliv institutu ručení by se však mohl projevit na počtu vydaných zajišťovacích příkazů. Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz má sloužit správci daně až jako poslední možnost při zajištění úhrady daně, mohlo by možné využití institutu ručení, vést ke snížení počtu zajišťovacích příkazů.



Obrázek 22 Počet vydaných zajišťovacích příkazů FS (vlastní zpracování dle Výroční zprávy a informace o činnosti, 2022)

I přes to, že institut ručení byl zahrnut do právní úpravy již v roce 2011, je možné sledovat stálou klesající tendenci u vydávání počtu zajišťovacích příkazů ze strany správce daně i v následujících obdobích. Je tedy možné na podkladu klesajícího trendu zhodnotit, že správcem daně dochází k využívání jiných prostředků vedoucích k řádnému výběru daně, kterým může být právě i využití institutu ručení. Zajišťovací příkaz, jakožto nástroj spojovaný s daňovou exekucí má negativní dopady na daňové subjekty. V konečném důsledku je tedy možné hodnotit pokles v tomto směru, jako pozitivní a konstatovat, že i institut ručení mohl mít podíl na této změně.

7.6 Reverse charge

Režim přenesení daňové povinnosti neboli reverse charge je využíván u uskutečněného zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku. U plnění mimo tuzemsko není možné tento režim využít.

RCH dělení:

- Trvalé použití RCH (§ 92b, § 92c, § 92e, § 92ea)
- Dočasné použití RCH (příloha č. 6 zákona o DPH)
- Mechanismus rychlé reakce (§ 92g)

7.6.1 Právní úprava

Reverse charge (dále také „RCH“) je upraven zákonem o DPH ustanoveními § 92a až § 92i. Poprvé byl RCH v České republice zaveden 1.1.2006.

Obecná ustanovení k RCH v současné právní úpravě nalezneme v § 92a. Dle těchto základních ustanovení se režim přenesení daňové povinnosti použije v případě, že je příjemce plnění osoba povinná k dani a plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno, musí přiznat daň, ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Vždy se jedná o plnění s místem plnění v tuzemsku.

Trvalé použití RCH se uplatňuje dle § 92b pro dodání zlata, § 92c odkazuje na přílohu č. 5 u dodání zboží, které je v této příloze obsaženo, § 92d upravuje dodání nemovité věci a § 92e poskytnutí stavebních a montážních prací. V § 92ea jsou uvedena ostatní případy, kdy je možné použít RCH.

Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti je upraven § 92f. Dočasně lze tento režim použít pro případ dodání zboží nebo poskytnutí služby dle přílohy č. 6.

Mechanismus rychlé reakce § 92g je zaveden jako nástroj proti daňovým únikům. Je možné ho uplatnit nejdéle na dobu 9 měsíců pro případ dodání zboží nebo poskytnutí služby plátcí. RCH se tak použije pro případy, kdy hrozí riziko daňového úniku v rámci Evropské unie. Na základě nařízení vlády je Evropskou komisí schváleno použití mechanismu rychlé reakce a na dodání zboží nebo poskytnutí služby je dočasně použit RCH, kdy má povinnost přiznat a zaplatit daň odběratel zboží nebo příjemce služby.

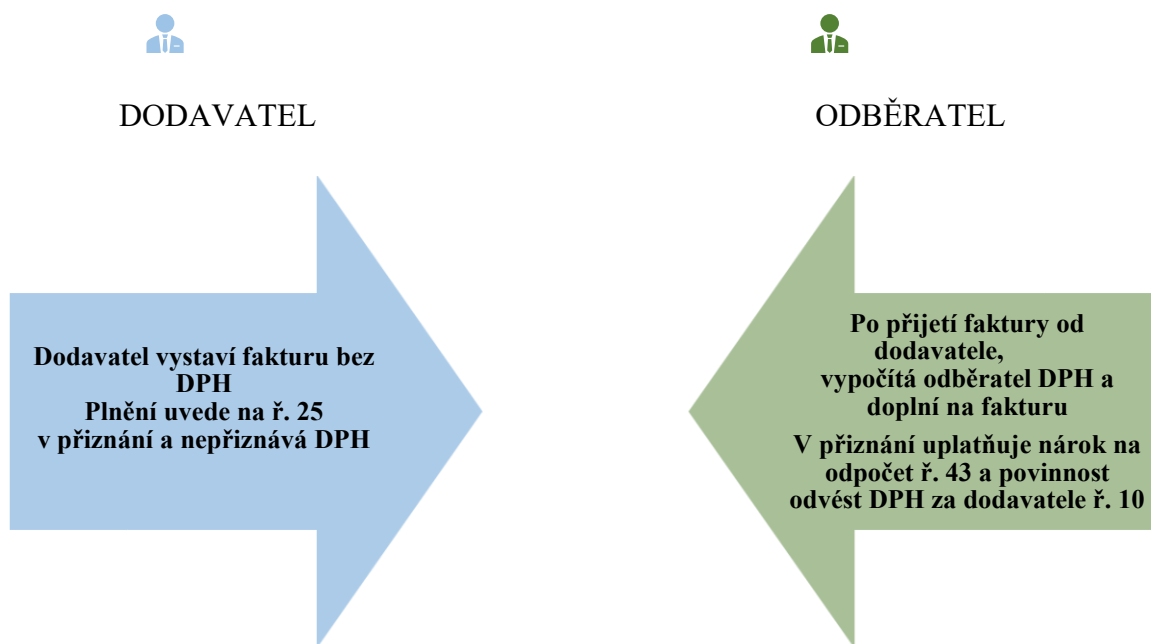
V České republice bylo jednáno o plošném zavedení RCH a žádost o udělení výjimky byla Evropskou komisí schválena. Původním plánem bylo zavedení plošného reverse charge od července 2020 pro daňové doklady přesahující hodnotu 450 tisíc Kč. Česká republika tento termín nestihla, ale Rada EU termín prodloužila do roku 2026. Od tohoto institutu by se dalo očekávat další snížení mezery DPH.

7.6.2 Analýza

RCH jako nástroj zamezující karuselovým podvodům a daňovým únikům přenáší odpovědnost za zaplacenou daň na odběratele. RCH mohou využívat pouze plátcí DPH. Je nastavený na principu fungování, kdy při uskutečnění zdanitelného plnění je vystavena faktura od dodavatele. Dodavatel má povinnost daňový doklad vystavit do 15 dnů od chvíle kdy došlo ke zdanitelnému plnění. Na doklad také doplní, že „Daň odvede

zákazník“ nebo „Jedná se o režim přenesení daňové povinnosti, kde výši daně je povinen přiznat a zaplatit příjemce plnění dle § 92a zákon“ nebo jiným zřetelným způsobem.. Odběratel tedy musí následně daň dopočítat, přiznat a odvést, tedy uhradit. Za správnost výpočtu daně i za úhradu odpovídá odběratel. Pokud je plnění uskutečňováno v režimu přenesení daňové povinnosti nemůže být na takové plnění vystaven zjednodušený daňový doklad, jak uvádí § 30 odst. 2 písm. c) ZDPH. Daňový doklad musí vždy obsahovat veškeré informace pro daňovou evidenci a splňovat všechny náležitosti uvedené v § 26 až § 35 ZDPH.

Dodavatel uvádí plnění v režimu přenesení daňové povinnosti na ř. 25 v přiznání, kde uvede pouze hodnotu plnění bez daně. Odběratel uvede daň na výstupu, tedy v režimu přenesení daňové povinnosti jako odběratel zboží nebo příjemce služeb na ř.10, kde vyplní základ daně i daň a zároveň toto plnění vykáže jako daň na vstupu na ř. 43, kde také vyplní základ daně i daň.



Obrázek 23 Mechanismus RCH (vlastní zpracování)

7.6.3 Vyhodnocení účinnosti

RCH je nástrojem, který doplňuje fungování kontrolního hlášení. V okamžiku využití režimu přenesení daňové povinnosti mají plátcí povinnost podat daňové přiznání. Zároveň

je povinností každého plátce, podání kontrolního hlášení, kde jsou vykazovány hodnoty uvedené v DPH na ř. 25, která se promítnou do kontrolního hlášení v oddíle A.1. a u odběratel v přiznání řádků 10, 11 DPH a KH v oddílu B.1.

RCH lze hodnotit jako účinný nástroj zabráňující karuselovým podvodům. Při zaměření na problematiku karuselového podvodu a jeho fungování je zřejmý pozitivní vliv z důvodu zamezení možnosti neodvedení DPH a tím omezení vzniku tzv. chybějícího obchodníka. U režimu Reverse charge je obtížné určit míru fiskálního efektu. Je však možné zhodnotit, že s ohledem na zamezení karuselovým podvodům je fungujícím opatřením, minimálně v oblasti na něž se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje

7.7 Shrnutí a vyhodnocení provedené analýzy



Zavedení kontrolního hlášení v roce 2016 je považováno za efektivní nástroj boje proti daňovým únikům. Dle provedené analýzy došlo díky kontrolnímu hlášení ke snížení mezery ve výběru DPH a zároveň zvýšení inkasa daně. I přes to, že od roku 2015 začaly platit tři sazby daně, což mohlo mít na správný výběr DPH negativní vliv. V celkovém zhodnocení se však tato změna výrazně nepromítla. V roce 2016 začala fungovat elektronická evidence tržeb. Došlo ke spuštění 1. a 2. fáze, které byly zaměřeny na stravování a pohostinství v první vlně a maloobchod a velkoobchod ve vlně druhé. Porovnáním s inkasem DPH a mezerou na DPH nebylo možné jednoznačně určit, jaký vliv má EET na daňové úniky. Byla proto provedena analýza na základě údajů ČSÚ o výši tržeb ve sledovaných obdobích. Na základě těchto zjištění byl zřejmý významný růst tržeb v obou odvětvích, který byl pravděpodobně způsoben právě zavedením EET. Je tedy ke zvážení zda zrušení od 1.1.2023 bylo tím správným krokem. Zavedení institutu nespolehlivého plátce od roku 2013 působí v oblasti eliminace zejména při neodvedení daně. Opatření je pozitivním s ohledem na dopad na míru daňových úniků. S nespolehlivým plátcem je dán do souvislosti institut ručení za nezaplacenou daň. Ručení je využíváno od roku 2011 v případě platby na neregistrovaný účet dodavatele a neuhrazení daně. Institut ručení byl porovnán s vývojem počtu zajišťovacích příkazů v rámci sledovaného období. Důvodem výběru tohoto parametru byla snaha nalézt srovnání při zajišťování řádného výběru daně. Vzhledem k tomu, že dochází k postupnému

snižování počtu zajišťovacích příkazů, je možné dedukovat využívání jiných opatření k zajištění výběru daně než jsou zajišťovací příkazy. Tímto by mohlo být právě využití institutu ručení. Posledním zkoumaným opatřením je režim přenesení daňové povinnosti neboli reverse charge. Reverse charge je opatřením fungujícím v ČR od roku 2006. Postupně prošel také několika novelami. Je užíván jako nástroj pro boj s karuselovými podvody, jejichž eliminace je při boji s daňovými úniky ústředním opatřením.

8 NÁVRH OPATŘENÍ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICE

Opatření omezující daňové úniky je třeba zavádět pozvolnými kroky. Stěžejním krokem je pracovat na omezení daňových úniků ze strany daňových subjektů, ale také na legislativní úrovni. Celý daňový systém je třeba nastavit tak, aby byl pro daňové subjekty srozumitelný. Daňové úniky způsobené úmyslně nebo neúmyslně umocňuje složitost daňového systému. Proto se domnívám, že není účelným krokem zavádění řady dalších nových opatření proti zamezení daňovým únikům, ale zejména vylepšení stávajících fungujících legislativních opatření. Vylepšování stávajících opatření je pro daňové subjekty snáze uchopitelné a zároveň neponesou další zbytečnou administrativní zátěž, které není možné se vyhnout při zavádění zcela nových opatření.

8.1 Opatření a doporučení pro daňové subjekty

Poctivý podnikatel může být účastníkem daňového podvodu, ve smyslu porušení zákona, aniž by se sám chtěl tohoto podvodu účastnit. Cestou jak se takové situaci vyhnout je primárně možnost prověření obchodního partnera. Povinností každého daňového subjektu, by mělo být před uzavřením jakéhokoli obchodu, ověření, zda podnikatel s nímž se chystá uzavřít obchod je spolehlivým plátcem a zda mu eventuelně nehrozí riziko zapojení do podvodu. Dalším možným ověřením by mělo být, zda se jedná o plátce, který plní své povinnosti v souvislosti s placením daní.

8.1.1 Prověření obchodního partnera

Prověření obchodního partnera by mělo být primárním krokem před uzavřením obchodní transakce. V souvislosti s tím by měla být možnost ověřit si, co nejvíce údajů o plátcí, s nímž má být obchod uzavřen.

První možností, jak si ověřit obchodního partnera, daňový subjekt, právnickou osobu je ve **veřejném rejstříku a sbírce listin, tzv. Justici**. Zde jsou dostupné informace o datu vzniku a zápisu do obchodního rejstříku, název, sídlo, IČO, právní formu, předmět podnikání, kdo je statutárním orgánem, potažmo jednatelem společnosti, počet členů, způsob jednání, zda má společnost prokuristu, údaje o společnících a výších vkladu, základní kapitál a ostatní skutečnosti, kde může být uvedena informace o tom, zda není u společnosti zahájeno insolvenční řízení, kdo je insolvenčním správcem, kdy nastaly účinky insolvenčního řízení, údaje o rozhodnutí úpadku dlužníka a informace o prohlášení

konkurzu na majetek dlužníka. Možnost jak si obchodního partnera dále ověřit je také v rámci prověření Sbírkou listin, kde jsou dostupné účetní závěrky. Z účetních závěrek je pak možné zjistit, zda je obchodní partner transparentní a nesnaží se některé údaje o svém podnikání skrývat případně nezveřejňovat vůbec.

Dalším krokem by mělo být ověření údajů z **Insolvenčního rejstříku**, kde je uveden stav řízení v případě probíhající insolvence. V případě, že by se jednalo o společnost, která na základě obchodního rejstříku nevykazuje žádné informace, které by vzbuzovaly pochybnosti, je možností si ověřit i konkrétní fyzické osoby, např. jednatele společnosti, zda se nenachází v insolvenční.

Živnostenský rejstřík je významným zdrojem informací a umožňuje kontrolu informací včetně historie. Ověření těchto informací jsou dalším krokem, kde je možné zjistit, jak obchodní firma nebo fyzická osoba vede svoji živnost. Zobrazují se informace o statutárních orgánech a podrobný výpis, kdy byl zapsána vznik funkce i její zánik. Jakými živnostenskými oprávněními obchodní firma disponuje, jaký má předmět činnosti a obory podnikání. Dostupné jsou také informace o provozovnách dle oboru činnosti NACE. Důležitou součástí tvoří také údaje o adrese, kde je případně možnost vypořádat závazky po ukončení činnosti v provozovně a seznam zúčastněných osob s uvedením jména, příjmení, datem narození a občanstvím.

V případě podezření, že se obchodní partner nachází v exekuci je možností ověření v **centrálním registru exekucí**. Registr je spravován Exekutorskou komorou České republiky. Informace jsou do této databáze zapisovány soudnímu exekutory. Nevýhodou centrálního registru exekucí je, že je nutná registrace a služba je zpoplatněna menší částkou za provedení výpisu. I v tomto případě se však jedná o možnost, jak si ověřit solventnost svého obchodního partnera.

Administrativní registr ekonomických subjektů - ARES je systém Ministerstva Financí, který umožňuje porovnání údajů mezi registry, jako veřejný rejstřík, portál živnostenského podnikání (spravován Ministerstvem průmyslu a obchodu), Registrem ekonomických subjektů (spravován Českým statistickým úřadem), Registrem církví (spravován Ministerstvem Kultury), Evidencí zemědělského podnikatele (spravovaného Ministerstvem zemědělství), Seznamem politických stran (spravovaným Ministerstvem vnitra) a Rejstříkem škol a školských zařízení (spravovaným Ministerstvem školství a tělovýchovy). Po vyhledání konkrétního obchodního partnera je tedy možné porovnání

s jinými rejstříky, zda je odpovídající název, právní forma podnikání, obec a podobně, které jsou porovnány v rámci rejstříků a měly by být shodné.

VIES je elektronický systém, který umožňuje ověření DIČ daňového subjektu. Jak zkratka napovídá jedná se o VAT number validation in European Union. V rámci systému je možné ověřit zahraničního obchodního partnera. Po zadání VAT ID dojde k ověření DIČ pro účely DPH. Zásadní je informace o platnosti DIČ.

Registr plátců DPH spravovaný Ministerstvem financí České republiky umožňuje vyhledat informace o daňových subjektech po zadání IČO. Variantou je také výběr nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby. Pokud je zadáno pouze IČO obchodního partnera vyhledají se informace zda je nespolehlivým plátcem, zveřejněné účty díky nimž je možné ověřit, zda platba na účet odesílaná dodavateli odpovídá zveřejněnému účtu.

Veškeré možné dohledatelné údaje lze uplatnit při analýze, zda se jedná o transparentního obchodního partnera. Vždy je důležité ověřit si nejen potenciální budoucí obchodní partnery, ale také ty stávající. Každý podnikatel se může dostat do potíží s podnikáním potažmo placením svých závazků. Ověřování svých obchodních partnerů umožní předejít například riziku ručení DPH a dalším komplikacím. Již údaje dostupné z obchodního rejstříku je možné hodnotit a přezkoumat například u nově založené firmy, kde je potřeba být obezřetný s uzavíráním obchodních transakcí. Je možné vyhodnotit i další údaje například o sídle právnické osoby, pokud je uvedena tzv. virtuální adresa popřípadě adresa jednatele na Městském úřadě, je také vhodné zpozornět. Dalšími varovnými signály může být častá změna sídla, častá změna jednatele, jméno jednatele signalizující cizí národnost, popřípadě velmi nízká výše počátečního vkladu.

Ověřování obchodních partnerů je možné urychlit a usnadnit pokud společnost používá účetní program. V rámci některých účetních programů je možné si ověřit již při zadání DIČ subjektu a ověřuje také při každém vystavení faktury, zda se nejedná o nespolehlivého plátce.

Za zmínku však stojí i fakt, že je nutné ověřovat obchodní partnery důkladně a být v tomto směru obezřetný. Jak je patrné z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci R&H nelze považovat za dostatečné ověření pouze v registru plátců. Pouze zjištění, že se nejedná o obchodního partnera, který by byl nespolehlivým plátcem, by nebylo dostačující. Vždy je třeba komplexnějšího postupu k minimalizaci podnikatelského rizika. Jak vychází z judikatury: Argumentace institutem nespolehlivého plátce svědčí o určitém nepochopení věci. Stěžovatelka zřejmě vychází z toho, že ten, kdo není uveden v evidenci

nespolehlivých plátců, musí být považován za spolehlivého obchodního partnera. Ve skutečnosti tu ale platí obrácená logika: kdo je v evidenci, není spolehlivý - ovšem podvodného jednání se jistě mohou dopouštět i subjekty, které v evidenci nejsou či nebudou. Jinak řečeno: obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nahlédnutím do evidence. Na to, zda daňový subjekt měl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, se usuzuje ze souhrnu různých skutkových okolností. Těmto konkrétním okolnostem se ovšem stěžovatelka ve své žalobě nijak nevěnovala“ (Česko, 2020).

Nelze však po podnikatelských subjektech vyžadovat takovou téměř bezbřehou míru kontroly svých obchodních partnerů. I přes výše zmíněný rozsudek soudu vnímám fakt, že jsou v tomhle směru podnikatelské subjekty znevýhodněny a dostávají se k tenké hranici mezi tím, kdy je ověření dostatečné a kdy mělo být důkladnější. Je však třeba zmínit, že výše uvedené možnosti ověření obchodních partnerů jsou alternativou a podstatné je správně vyhodnotit, zda u nových obchodních partnerů narazíme na informace, které by mohly být varovným signálem a mohou znamenat nebezpečný obchodní vztah.

8.1.2 Vyhnutí se daňovému podvodu

Vzhledem k tomu, že na daňový subjekt dopadá jak břemeno tvrzení tak důkazní, měl by si opatřit dostatečné podklady, které pak poslouží k dostatečnému prokázání realizace obchodu před správcem daně. Ke získání věrohodných podkladů je nutností ověřit si plátce, se kterým je obchodní vztah uskutečněn. Každý plátce je možný ověřit jak v registru plátců DPH, obchodním rejstříku a také by bylo vhodnou variantou ověření v insolvenčním rejstříku, aby mohlo být předcházeno neúmyslné účasti na daňovém podvodu.

Podpůrným řešením je zajištění osvěty ze strany Finanční správy. Informování daňových subjektů o možnostech jak se vyhnout účasti na daňovém podvodu a jak případně rozeznat, zda se jedná o podezřelou transakci či podezřelého obchodního partnera. **Informační materiály** jsou vhodnou alternativou jak společnou snahou předejít vzniku daňového úniku a v případě daňového subjektu předejít účasti na daňovém podvodu.

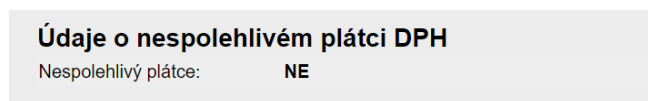
8.1.3 Registr plátců

Rozšíření registru plátců by s ohledem na předchozí návrhy změn bylo nejlogičtější krokem, jak zamezovat daňovým únikům ze strany státu a jak se jim vyhnout

pro podnikatelské subjekty. Současný stav registru plátců umožňuje ověřit jen malou část informací, které jsou pro podnikatelské subjekty směrodatné při uzavírání obchodu. Za předpokladu, že se soud přiklání k tomu, že by si měl každý svého obchodního partnera prověřit a že není dostatečná dedukce, že pokud není subjekt nespolehlivým plátcem, je plátcem spolehlivým, není v tomto směru registr uzpůsoben, aby byl dostatečným podkladem. Vzhledem k tomu, že v žádném ustanovení není přesně stanoveno, jak by si měl svého obchodního partnera ověřit, je tím dána naléhavost, jak vyřešit tento problém s nedostatečným ověřením tím, že bude rozšířena obsahová stránka registru a zpřístupněna obchodním společnostem.

K tomu, aby bylo možné zhodnotit, zda se jedná o transparentního obchodního partnera není potřeba zpřístupňovat žádná data, která by mohla spolehlivé subjekty poškodit. Registr plátců by byl pouze rozšířen o parametr rizikivosti plátce, který by zahrnoval pouze údaj ANO/NE.. Tuto rizikovost by si mohl každý podnikatelský subjekt ověřit stejně jako údaj o nespolehlivosti plátce na základě posuzovaných údajů:

- Podávání daňových přiznání, jejich včasnost a spolupráce se správcem daně
- Virtuální sídlo
- Nedoplatky na daňovém účtu



Obrázek 24 Údaje o nespolehlivém plátcí (Subjekty DPH - daňový portál, 2023)

Registr by mohl být rozšířen o údaje:

Údaje o sídle právnické osoby

Virtuální sídlo: ANO/NE

Údaje o nedoplatku na osobním daňovém účtu daňového subjektu

Na osobním daňovém účtu jsou evidovány nedoplatky: ANO/NE

Údaj o spolupráci se správcem daně a podávání daňových přiznání

Spolupráce se správcem daně: ANO/NE

Daňová přiznání jsou podána ve lhůtě pro podání: ANO/NE

Na podkladu takto zveřejněných údajů by bylo daňovým subjektům umožněno snadnější ověření obchodního partnera. Zavedení tohoto opatření by umožnilo menší zátěž při ověřování serióznosti obchodních korporací. Zejména z důvodu zapojení do podvodu a vyhnutí se podvodu by přístup k údajům ohledně sídla, nedoplatků a spolupráce se správcem daně mohly vést k rozhodnutí, zda nevykazuje plátce příliš velké riziko k tomu, aby s ním bylo obchodováno. Každý subjekt by se mohl rozhodnout zda podstoupit riziko, které obchodní partner vykazuje. V konečném důsledku by implementace opatření mohla opět vést ke snižování míry daňových úniků i z důvodu zapojení do karuselového podvodu. Zveřejnění údajů zejména o nedoplatku vůči Finanční správě a informace o nespolupráci se správcem daně by mohlo působit psychologickým efektem na subjekty při plnění svých povinností v oblasti daňových povinností.

Navrhované opatření by mohlo být realizováno ihned po doplnění položky ohledně výše nedoplatků do systému registru plátců DPH, neboť provoz registru již probíhá a šlo by pouze o úpravu dostupnosti údajů. Při zavedení tohoto opatření by nemusely vznikat výraznější překážky.

8.2 Legislativní návrhy změn

První část kapitoly byla věnována možnostem obchodních společností, jak si ověřit svého obchodního partnera. Druhá část kapitoly je věnována současným legislativním opatřením.

8.2.1 Registrace plátce a zrušení registrace plátce

Registrace plátce a podmínky registrace upravuje ZDPH. V rámci požadavků na registraci k dani z přidané hodnoty by bylo jednou z variant zpřísnění podmínek a **rozšíření povinných údajů** do obsahové stránky registrace o daňovém subjektu. Toto rozšíření by bylo povinnou položkou pro ty právnické osoby, jež **sídlí na virtuální adrese**. Podmínka o doplnění údajů by byla zapracována i na případy, kdy právnická osoba změni sídlo v průběhu doby od svého vzniku až po svůj zánik. Problematika virtuálního sídla je upravena zákonem č. 89/2012 Sb. občanský zákoník, v platném znění. Získání virtuální adresy není nezákonné. Primárním důvodem pro získání adresy pro své sídlo na virtuální adrese je zápis do obchodního rejstříku, kam je vyplnění adresy sídla podmínkou pokud se chce právnická osoba stát podnikajícím subjektem. Druhým podstatným důvodem proč založit sídlo na virtuální adrese je, že pro některé druhy podnikání se finančně vyplatí více než pronájem kancelářských prostor, které nejsou pro daný typ podnikání potřeba. Může se jednat například o agentury poskytující PR, zabývající se grafickým designem a další,

kdy je dostačující pouze disponovat počítačovým zařízením a práci je možné vykonávat odkudkoliv. Původním smyslem založení virtuální adresy byla možnost poskytnout podnikatelům prestižní adresu sídla. Některé virtuální adresy jsou však přeplněny podnikatelskými subjekty a tím pozbývá virtuální sídlo smysl a ztrácí svou hodnotu.

Je tedy potřeba najít rovnováhu mezi bojem proti daňovým únikům a zároveň podporou podnikání v ČR. Nyní jsou do přihlášky uvedeny základní identifikace plátce, sídlo právnické osoby, kontaktní informace - telefon a email, údaje o podepisující osobě, registrační údaje, bankovní účty, účet pro vracení DPH. **Rozšiřující povinnou položkou** při registraci plátce s virtuálním sídlem by bylo **uvedení místa podnikání**, tedy místa kde se společnost nachází. V případě registrace k DPH by mělo být **povinným kontaktním údajem** uvedení platného a fungujícího telefonního čísla případně e-mailu, na němž je možné daňový subjekt zastihnout. Opatření by bylo vhodné doplnit sankčními postupy v případě nedodržení nebo v případě neuvedení pravdivých údajů.

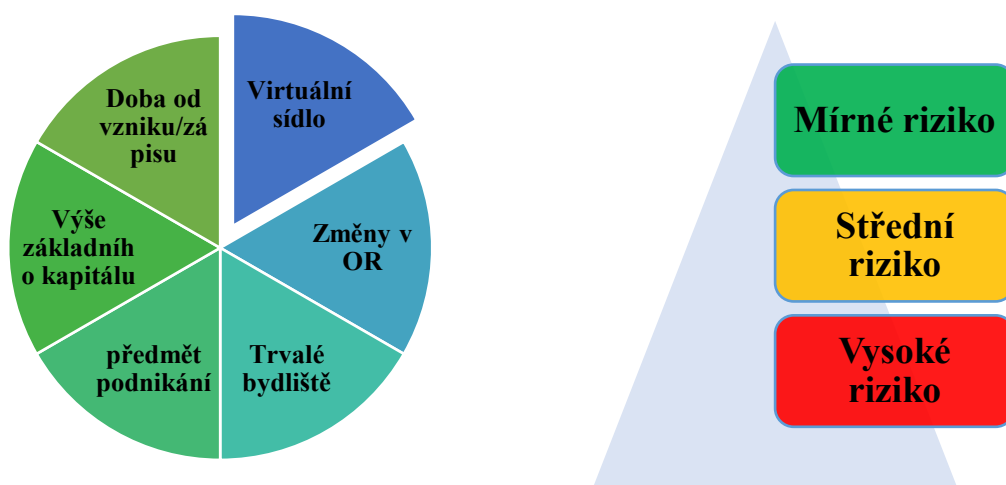
Další změnou při registraci by bylo nastavení nových parametrů v oblasti přístupu registrace i v možnosti odmítnutí registrace rizikových subjektů. Detekci rizikovosti by bylo možné nastavit dle kritérií, které jsou vyhodnoceny jako problematická oblast.

Hodnocení rizikových faktorů by se týkalo následujícího schématu:

- virtuálního sídla
- časté změny statutárního orgánu v obchodním rejstříku (při tom za časté by byla brána změna uskutečněná například vícekrát během jednoho roku popřípadě více než dvakrát v horizontu tří let)
- trvalé bydliště statutárního orgánu na městském úřadě
- předmětu podnikání/povaha obchodní činnosti - může se jednat o neobvyklý obchod, neobvykle velké obchody, neobvyklý způsob obchodu nebo obchod, který by neodpovídal předmětu podnikání apod.
- nízké výše základního kapitálu
- doba od vzniku právnické osoby/zápisu do obchodního rejstříku

Vyhodnocení míry rizika by probíhalo pomocí procentního vyjádření rizika. V případě vyhodnocení rizikového profilu právnické osoby by bylo možné **registraci odmítnout**. Při splnění více než dvou kritérií by byla právnická osoba hodnocena jako středně riziková a při více než čtyřech velmi riziková. V takovém případě by bylo vhodné registraci

odmítnout. Při střední a mírné míře rizika by byla nastavena omezení, která by rizikovost eliminovala. Omezení by se týkala zejména **obchodu se zahraničím**, který by rizikovým subjektům nebyl umožněn po dobu minimálně jednoho roku. Po tuto dobu by byla nutná bezproblémová spolupráce se správcem daně a současně plnění povinností, jako včasná úhrada daně a bezproblémové podávání daňových přiznání. Po uplynutí jednoho roku by mohla být ze strany plátce podána žádost o přezkoumání rizikovosti právnické osoby.



Obrázek 25 Hodnocení rizikovosti plátců (vlastní zpracování)

Zrušení registrace k dani z přidané hodnoty by bylo následně upraveno a byla by rozšířena pravomoc správce daně o možnost zrušení registrace plátce v případě porušování povinností. Porušení by podléhalo posouzení správce daně na základě hodnotících kritérií:

- nespolečná spolupráce se správcem daně
- rizikovost plátce
- nespolehlivý plátce
- nehrazení daňových povinností
- uvedení nepravdivých údajů při registraci

Při splnění tří z výše uvedených faktorů by bylo možné okamžité zahájení řízení ve věci zrušení registrace plátce ze strany správce daně. Tím by se dalo předejít páčání trestné

činnosti, nehrazení daňových povinností a zároveň by bylo omezeno riziko daňových úniků.

8.2.2 Virtuální sídlo

Sídlo na virtuální adrese je jedním z rizikových faktorů při správě daní. Důvodem je zneužívání možnosti přihlášení sídla společnosti na virtuální adrese daňovými subjekty páchající trestnou činností. S ohledem na tuto činnost je nutnost zavedení preventivního opatření. Návrh opatření se vztahuje na **složení jistiny při registraci plátce k DPH**. Jistina by byla uhrazena na účet správce daně, kde by byla uložena po dobu jednoho roku. Využití jistiny by bylo možné v případě, že by docházelo k porušování povinností při správě daní. Pokud by plátce nehradil daňové povinnosti mohl by správce daně využít jistinu na uhrazení těchto nedoplatků. Po uplynutí jednoho roku by v případě bezproblémové spolupráce se správcem daně, plnění povinností ve smyslu podávání daňových přiznání a hrazení daně byla jistina plátcovi vyplacena zpět.

Rizikem při zavedení tohoto opatření by mohlo být způsobení úbytku plátců. S ohledem na zvýšení limitu obratu pro povinnou registraci na hranici 2 000 000 Kč by k úbytku však docházet nemuselo. Vyšší obrat společnosti by mohl snížit zatížení při placení jistiny.

8.2.3 Nevrácení nadměrného odpočtu

Pro případ podání daňového přiznání, kde je daňovým subjektem vykazován nadměrný odpočet, by bylo možným řešením implementovat do legislativních opatření změnu v oblasti rozšíření pravomoci správce, nevrátit nadměrný odpočet subjektu. Pokud se jedná o daňový subjekt, který se správcem daně nespolupracuje, je nekontaktní popřípadě by bylo možné zhodnotit jako rizikového, by bylo alternativním řešením zánik nároku na odpočet.

8.2.4 Založení společnosti dle zákona o obchodních korporacích

Zákon 90/2012 Sb, o obchodních korporacích, v platném znění upravuje postup při založení společnosti. Jednodušší založení společnosti s ručením omezením má podpořit podnikání a umožnit snazší založení společnosti. Této zákonné úpravy je využíváno, ale také k páčání trestné činnosti, potažmo daňovým únikům. Aby se dalo předejít těmto nezákonným aktivitám je potřebné udělat legislativní změny směrem k podnikatelským subjektům.

Možným legislativním opatřením by bylo stanovení následujících podmínek. Při založení společnosti s minimálním vkladem ve výši 1 Kč ustanovit v zákoně, že po uplynutí jednoho roku bude základní vklad navýšen na částku 200 000 Kč. Po roce podnikání by měla být obchodní korporace schopna dosahovat takového **základního kapitálu**, aby navýšení vkladu na 200 000 Kč činilo obchodním korporacím nepřiměřené potíže. Tímto by se dalo předejít snižování transparentnosti obchodní korporace. Zároveň by navýšení výše vkladu bylo znakem fungující společnosti. Tím by se dalo předcházet zakládání společností jen za účelem páchání daňových úniků. V případě, že by společnost nebyla schopna navýšit základní vklad společnosti mohlo by dojít na základě návrhu rejstříkového soudu k jejímu zrušení.

Samotné založení obchodní korporace s minimální výší vkladu 1 Kč umožňuje snadnější začátek podnikání a tím rozvoj podnikatelské sféry. Za účelem omezení daňových úniků je však upravení legislativních opatření v oblasti založení obchodních korporací nedílnou součástí. Navýšení základního kapitálu po roce podnikání by poukazovalo na fungující společnost. Opatření by mohlo působit jako preventivní nástroj omezující vznik popřípadě fungování společností, které by mohly fungovat jako plátce typu missing trader v rámci karuselových podvodů.

8.3 Shrnutí a vyhodnocení navržených opatření

Opatření pro boj s daňovými úniky by měla být efektivní. Aby byl splněn tento požadavek musí fungovat preventivní nástroje, kterých mohou využít daňové subjekty, ale také nástroje, kterých může využít správce daně. Základem všech opatření je dostatečná kontrola a hodnocení rizik spojených s činností daňových subjektů. Daňové subjekty mohou využít řady volně dostupných informací při ověřování svého obchodního partnera. Vzhledem k časové náročnosti takového ověřování bylo navrženo rozšíření registru plátců DPH o další informace, které by usnadnili daňovým subjektům ještě před uzavřením obchodní transakce ověření svého obchodního partnera. Zároveň by bylo takové opatření méně administrativně náročné pro subjekty a odpovídalo by požadavku ze strany zákonodárce, že by měla být učiněna dostatečná opatření, aby se subjekt nedostal do pozice ručitele za neuhrazenou daň, nezapojil se do podvodného jednání nebo se nepodílel na daňovém úniku. Zejména z toho důvodu, že není v žádné platné legislativě definováno, jak by měl v případě ověřování subjekt postupovat a co se považuje za adekvátní opatření, mělo by být umožněno daňovým subjektům poskytnutí takových

informací, které jsou považovány za relevantní a jejich ověření na jednom místě. Tyto informace by se týkaly zejména sídla právnické osoby, daňového nedoplatku vůči správci daně, podávání daňových přiznání a spolupráce se správcem daně.

V oblasti legislativních změn by mělo dojít k úpravě zejména v oblasti registrací k dani z přidané hodnoty. Navržené opatření je zaměřeno zejména na nové plátce vykazující rizikové znaky. Navržené změny by měly být implementovány do zákona o dani z přidané hodnoty. Primárními změnami by bylo uvedení obligatorních údajů v případě sídla na virtuální adrese, jako jsou místo provozovny a funkčních kontaktních údajů. Při registraci nového plátce by měl být hodnocen rizikový profil právnické osoby. V případě vykazování menší míry rizika by bylo podmínkou registrace zamezení obchodu se zahraničím. Kombinace více rizikových faktorů by bylo důvodem pro odmítnutí registrace jako plátce DPH. Při porušování nebo neplnění povinností by bylo možné okamžité zahájení řízení ve věci zrušení registrace z moci úřední.

V případě sídla na virtuální adrese by pak bylo povinností daňových subjektů složení jistiny, která by byla k dispozici při nehrazení daňových povinností.

Posledním navrhovaným opatřením v oblasti daně z přidané hodnoty by bylo rozšíření pravomoci správce prostřednictvím implementace legislativní úpravy zákona ohledně zániku nároku na odpočet v případě rizikového nebo nekontaktního daňového subjektu.

Další úprava by byla implementována do zákona o obchodních korporacích. Obchodní korporace, která může být založena s minimálním základním vkladem 1 Kč by bylo opatřením, navýšení základního vkladu po jednom roce podnikání.

Všechna navržená opatření by měla být zavedena v co nejkratším možném časovém horizontu. Z provedené analýzy daňových úniků je patrné, že vznikají zejména díky možnosti využít nedokonalostí zákona. Cílem opatření je tyto nedokonalosti eliminovat. Zároveň byl na opatření kladen cíl, aby nedocházelo k nepřiměřenému navýšování administrativní zátěže jak na straně subjektů, tak na straně finanční správy a také, aby byla opatření zaměřena přednostně směrem k rizikovým daňovým subjektům a nedocházelo tak k omezování spolehlivých plátců případně ztěžování počátku podnikání a tím omezování růstu podnikatelské sféry.

9 ČASOVÝ HORIZONT IMPLEMENTACE NÁVRHŮ

Po návrhu opatření by měla následovat implementace do praxe. Ideálním časovým obdobím pro zavedení opatření do praxe je nejdéle v horizontu 3 let. Delší časový úsek by mohl znamenat, že bude potřeba přezkoumat zda navrhovaná opatření, budou s ohledem na ekonomický vývoj, stále efektivní.

9.1 Časový odhad implementace opatření

Časový odhad zavádění nových opatření lze rozdělit dle jejich předpokládané časové náročnosti. Během prvního roku zavádění nových opatření by bylo možné v rámci osvětové činnosti začít ze strany Finanční správy, koordinované Ministerstvem financí tvorbou osvětových materiálů. Osvětová činnost by byla zaměřena na prevenci v oblasti daňových úniků, zejména možnosti ověření obchodního partnera a jak se vyhnout účasti na daňovém úniku. Legislativní návrhy změn v oblasti zákona o DPH zaměřené na registraci plátce DPH a zákona o obchodních korporacích (dále také „ZOKU“) zaměřené na navýšení základního kapitálu společnosti by bylo vhodné realizovat do dvou let i s ohledem na dobu potřebnou ke schválení novely zákona. V horizontu tří let by bylo realizováno opatření, jemuž předchází také legislativní úprava, a kterým je rozšíření údajů v Registru plátců DPH a vytvoření účtu, kam by byla daňovým subjektem složena jistina v případě vzniku plátcovství. Účet by byl navázán na nový druh příjmu, evidovaný na osobním daňovém účtu daňového subjektu u správce daně.

Tabulka 5 Časový horizont implementace návrhů (vlastní zpracování)

Časový horizont zavedení nových opatření	Obsahová stránka opatření
1 rok	Osvětová činnost v oblasti daňových úniků
	Osvětová činnost v oblasti vyhnutí se daňovému podvodu
2 roky	Legislativní změny v ZDPH
	○ Registrace plátce
	○ Odmítnutí registrace plátce
	○ Zrušení registrace plátce
	○ Úprava při registraci plátce se

	<p>sídlem na virtuální adrese</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Nevrácení nadměrného odpočtu
	<p>Legislativní změny ZOK</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Navýšení základního kapitálu
3 roky	Rozšíření údajů v Registru plátců DPH
	Účet a nový druh příjmu pro složení jistiny

9.2 Aplikace síťové analýzy na implementaci opatření

Technikou, jejímž prostřednictvím lze odhadovat časovou náročnost projektu, je prostřednictvím síťové analýzy a metody CPM (Critical Path Method). Síťová analýza CPM je deterministickou metodou, která předpokládá, že činnosti na sebe vzájemně navazují. Pomocí vyhodnocení tzv. kritické cesty, je odhadována celková doba potřebná k realizaci projektu nebo opatření. Lze tedy zhodnotit jaké časové období vyžaduje zavedení nových opatření, od jejich návrhu až po využití v praxi. Síťová analýza bude aplikována na opatření jimž předchází legislativní proces schvalování zákonů v oblasti DPH, protože tato opatření by byla časově nejnáročnějšími.

Sestavením činností do tabulky bude zřejmá jejich časová souslednost a logické vazby mezi jednotlivými částmi procesu. Prostřednictvím síťové analýzy je možné zhodnocení časových rezerv při zavádění nových opatření. V tomto případě je vhodnější využití metody CPM, která je na rozdíl od metody PERT založena na jednom odhadu doby trvání činnosti.

Následujícím krokem ke zjištění celkové doby trvání zavádění nových opatření a vyhodnocení případných časových rezerv a kritické cesty, je sestavení zadávací tabulky s jednotlivými kroky implementace do praxe. V zadávací tabulce jsou zaznamenány všechny činnosti, jejich bezprostředně následující činnosti a délka trvání všech jednotlivých činností ve dnech. Při sestavování délky trvání jednotlivých činností je vycházeno pouze z odhadu časové náročnosti. Délka projednávání navrhovaných zákonů a počet dnů na podpis prezidenta odpovídají odhadované délce legislativního procesu při schvalování zákona od návrhu až po vydání ve Sbírce zákonů. Předpokládaný průběh legislativního procesu bez zásadních překážek, v průměru trvá přes jeden rok. Za ideálních podmínek je pak dostatek času na přípravu, než bude zákon vyhlášen ve Sbírce zákonů. Vyhlášením zákona ve Sbírce zákonů se stává zákon platným a účinným. Zákon může být

účinný od 1. ledna případně 1. července. V tomto případě je předpoklad účinnosti od 1. ledna. V době mezi podpisem novely zákona prezidentem a účinností zákona je prostor pro vytvoření metodiky a proškolení zaměstnanců Finanční správy o novele ZDPH, v oblasti změn registrace, odmítnutí registrace, zrušení registrace a hodnocení rizikovosti plátců. V souvislosti s novým opatřením, kdy bude povinností plátců se sídlem na virtuální adrese, složení jistiny na účet správce daně, bude vytvořen další druh příjmu, kde bude platba evidována a s tím související bankovní spojení. Ve stejném okamžiku je Finanční správou vydána Informace pro veřejnost, kde informuje o zásadních změnách, účinnosti zákona a poskytuje podrobné informace k postupu daňových subjektů, jichž se změny budou týkat. Po vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů bude zveřejněn účet pro plátce s virtuální adresou. Po proškolení správců daně je proveden rating plátců, kteří jsou již k DPH registrováni jako plátci a současně probíhá i u nově registrovaných plátců. Rating plátců by odhadem trval asi 3 měsíce. Data shromážděná na základě hodnocení rizikovosti plátců by byla připravena na implementaci do nového software, který by byl propojen s webovými stránkami Registr plátců DPH. Doba na zavedení rozšiřujících informací v rámci Registru plátců a zavedení nového software by byla asi 2 měsíce na spuštění pilotního provozu. Následně by bylo během dalšího měsíce a půl po odstranění případných nedostatků spuštěn plný provoz Registru plátců DPH.

Tabulka 6 Zadávací tabulka, popis činností (vlastní zpracování)

Činnost	Popis činnosti	Doba trvání (počet dnů)	Bezprostředně předcházející činnost
<i>A</i>	Odhad nákladů na zavádění nových opatření – finanční zhodnocení dosahu, vliv na státní rozpočet	60	-
<i>B</i>	Zpracování návrhu novely zákona vč. důvodové zprávy - vyznačení navrhovaných změn a doporučení	170	<i>A</i>
<i>C</i>	Proces schvalování novely zákona	134	<i>B</i>
<i>D</i>	Přijetí zákona (podpis předsedy Sněmovny)	1	<i>C</i>
<i>E</i>	Podpis prezidenta republiky	15	<i>D</i>
<i>F</i>	Vytvoření účtu pro plátce s virtuální adresou	30	<i>E</i>
<i>G</i>	Zpracování metodiky FS	45	<i>E</i>

H	Proškolení zaměstnanců Finanční správy o novele ZDPH	65	<i>F, G</i>
I	Vydání Informace FS pro veřejnost ohledně novely zákona	10	<i>E</i>
J	Vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů (k 1.1.)	30	<i>I, E</i>
K	Zveřejnění čísel účtů FS	1	<i>J</i>
L	Rating plátců nových i stávajících	75	<i>H, J, K</i>
M	Shromáždění a příprava dat pro novou verzi SW	30	<i>L</i>
N	Ověření dat potřebných pro nový SW a jejich implementace do Registru plátců DPH	25	<i>L, M</i>
O	Úprava webových stránek Registru plátců DPH	20	<i>N</i>
P	Rozšíření SW Registr plátců - spuštění pilotní verze	80	<i>O</i>
Q	Rozšíření Registr plátců - plná funkčnost	40	<i>P</i>

Pro aplikaci síťové analýzy a vyhodnocení kritické cesty je využit program WinPQM a pro zhodnocení činností na kritické cestě a hranově ohodnoceného grafu je využit program WinQSB. Po zadání dat do programu WinPQM byla vytvořena následující tabulka.

(untitled) Solution						
Activity	Activity time	Early Start	Early Finish	Late Start	Late Finish	Slack
Project	760					
A	60	0	60	0	60	0
B	170	60	230	60	230	0
C	134	230	364	230	364	0
D	1	364	365	364	365	0
E	15	365	380	365	380	0
F	30	380	410	395	425	15
G	45	380	425	380	425	0
H	65	425	490	425	490	0
I	10	380	390	449	459	69
J	30	390	420	459	489	69
K	1	420	421	489	490	69
L	75	490	565	490	565	0
M	30	565	595	565	595	0
N	25	595	620	595	620	0
O	20	620	640	620	640	0
P	80	640	720	640	720	0
Q	40	720	760	720	760	0

Obrázek 26 Výstup programu WinPQM (vlastní zpracování)

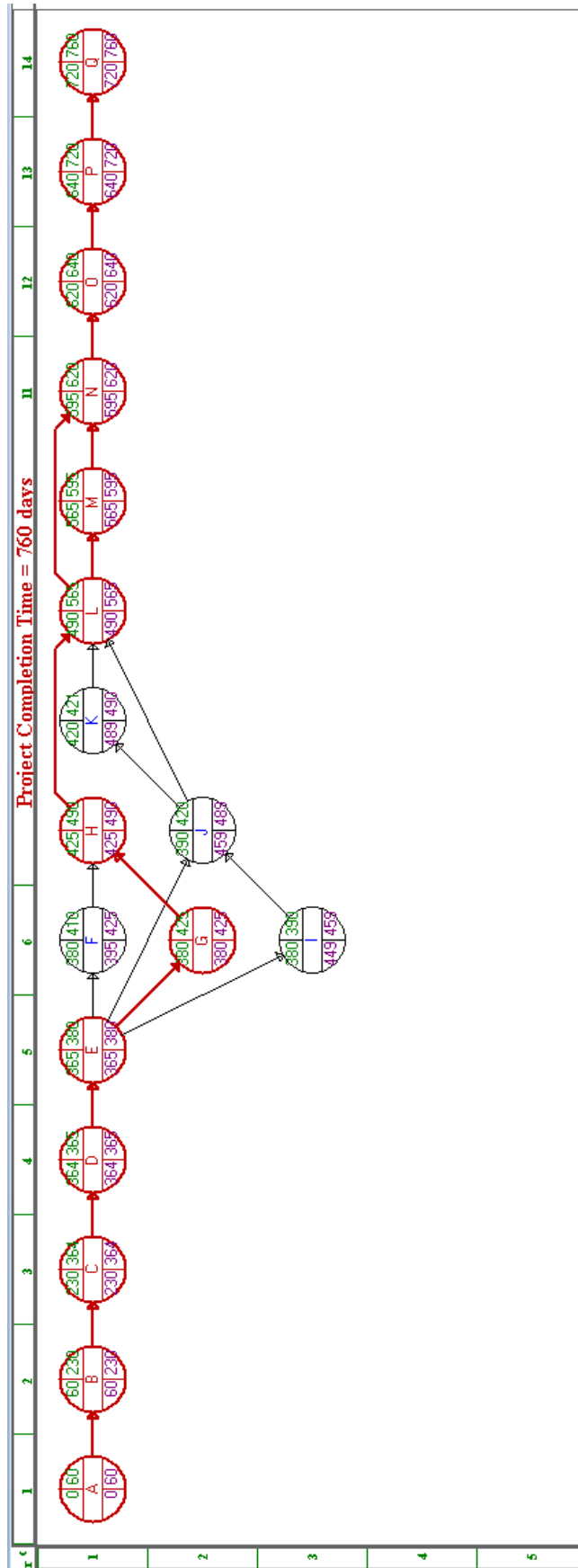
Z tabulky je možné vyčíst, že doba potřebná na realizaci nových opatření je 760 dní. U každé činnosti je vypočítán nejdříve možný začátek, nejdříve možný konec, nejpozději přípustný začátek a nejpozději přípustný konec. Poslední sloupec zobrazuje rezervy u jednotlivých činností. Tyto rezervy jsou zárukou, že nedojde k prodloužení délky trvání celého projektu, tedy zavádění nových opatření. V případě, že je uvedeno číslo 0, jedná se o tzv. kritickou cestu z důvodu, že u činnosti není žádná časová rezerva. Pozdější začátek nebo konec by znamenal prodloužení délky trvání celého procesu při zavádění nových opatření a proto je potřeba těmto krokům věnovat velkou pozornost.

04-10-2023	Critical Path 1	Critical Path 2
1	A	A
2	B	B
3	C	C
4	D	D
5	E	E
6	G	G
7	H	H
8	L	L
9	M	N
10	N	O
11	O	P
12	P	Q
13	Q	
Completion Time	760	760

Obrázek 27 Činnosti ležící na kritické cestě WinQSB (vlastní zpracování)

Provedením časové analýzy a zadání údajů do programu WinQSB je zjištěno, že projekt má dvě kritické cesty s počtem 12 a 13 činností. U první z nich je patrné, že kritickou cestu tvoří činnosti A-B-C-D-E-G-H-L-M-N-O-P-Q. Je tvořena zejména legislativním procesem, kde pokud dojde k jakémukoli zpoždění, bude důsledkem celkového zpoždění zavádění nových opatření. Na legislativní proces navazují činnosti, které souvisejí se školením zaměstnanců, ratingem plátců a softwarového zpracování změn do Registru plátců. Prodloužení těchto kroků by bylo výsledkem delšího časového úseku potřebného pro implementaci opatření. Vzhledem k tomu, že proškolení zaměstnanců v oblasti novely ohledně vyhodnocení rizikovosti plátců musí předcházet ratingu plátců a následujícím krokem je shromáždění dat, potřebných pro rozšíření Registru plátců DPH, patří i školení zaměstnanců do kritické cesty. U zbývajících činností zůstávají časové rezervy:

- Vytvoření účtu pro plátce se sídlem na virtuální adrese
- Vydání Informace Finanční správy ohledně novely pro veřejnost
- Vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů
- Zveřejnění čísel účtů



Obrázek 28 Síťový graf činností v programu WinQSB (vlastní zpracování)

Program WinQSB umožňuje grafické zpracování, které přehledně vyobrazí posloupnosti činností. Červeně je znázorněna kritická cesta.

Jednotlivé činnosti jsou zobrazeny v uzlech. Každý uzel obsahuje 4 čísla. Zelené číslo v levém horním rohu vyjadřuje nejdříve možný začátek činnosti, zelené číslo v pravém horním rohu představuje nejdříve možný konec činnosti. V dolní části každého uzlu je fialové číslo v levém dolním rohu, značící nejpozději přípustný začátek činnosti a v pravém dolním rohu je vypočítán nejpozději přípustný konec činnosti.

Pokud by měla být opatření zavedena dříve, je potřeba se zaměřit zejména na kritické činnosti. Legislativní proces nelze považovat za příliš ovlivnitelnou činnost. Zaměřením na ostatní činnosti, jako je zpracování metodiky pro zaměstnance Finanční správy a jejich případné proškolení, by bylo možností, jak realizaci opatření uspíšit. Tyto dva kroky jsou velmi důležité s ohledem na dostatek informací potřebných pro rozšíření údajů v Registru plátců DPH a jeho správné fungování. Další možností je i zaměření se na softwarové zpracování změn. V tomto směru je také možná úspora času.

Předpoklad zavedení nových opatření v optimálním časovém horizontu 3 let odpovídá celkem 1 095 dnů. Pomocí programů se podařilo zjistit, že nejkratší doba potřebná pro zavedení nových opatření včetně legislativního procesu by trvala 760 dní, což je 2 roky a 1 měsíc. Realizace a zavedení nových opatření je tedy dle propočtů reálné a jejich implementaci je možné uskutečnit i v kratším časovém úseku než bylo původně předpokládáno. Horizont 3 let, je optimálním s ohledem na výsledky provedené analýzy.

ZÁVĚR

Cílem práce bylo navrhnout opatření, která by zamezovala daňovým únikům. V teoretické části práce byla provedena teoretická rešerše dostupných zdrojů. Praktická část byla zaměřena již na analýzu systému DPH, daňových úniků a platných legislativních nástrojů, zamezujících daňovým únikům na dani z přidané hodnoty v České republice. Analýza účinnosti nástrojů byla provedena formou komparace. Primárním krokem tak bylo hodnocení účinnosti opatření na základě inkasa DPH. Pouze inkaso DPH bylo však nedostatečným faktorem, který by mohl napomoci k přesnějšímu zhodnocení. Byla proto provedena analýza VAT GAP a její komparace s dalšími jevy, které by pomohly ke zhodnocení vlivů růstu daňových úniků. Dále bylo porovnáno kontrolní hlášení s mezerou DPH, kde se prokázala účinnost kontrolního hlášení proti daňovým únikům. U EET byla provedena komparace na základě růstu tržeb v odvětvích, kde bylo EET spuštěno. Na výrazném růstu tržeb bylo zřetelně pozorován pozitivní vliv opatření. Institut nespolehlivého plátce byl hodnocen s růstem počtu nespolehlivých osob. Na základě provedených analýz bylo patrné, že po zavedení institutu nespolehlivého plátce, došlo k nárůstu počtu nespolehlivých osob, což je dáno tím, že okamžikem zrušení nespolehlivého plátce DPH, byl přenesen na osobu. Je také patrný pozvolný pozvolnější pokles počtu nespolehlivých plátců. S nespolehlivým plátcem je úzce spjat institut ručení. Provedením analýzy institutu ručení a jeho porovnáním s počtem zajišťovacích příkazů, může poukazovat na účinnost tohoto opatření. Po zavedení institutu ručení docházelo k postupnému snižování zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkaz je mnohdy pro daňový subjekt likvidační a tak jeho je jeho omezení pozitivním jevem. Byť nemůže být s jistotou tvrzeno, že je ručení efektivním nástrojem v boji proti daňovým únikům, je možné na základě zjištění vyhodnotit jeho pozitivní efekt ve směru ke snižování počtu zajišťovacích příkazů a tím by bylo možné usuzovat, že jsou Finanční správou využívána jiná opatření, kterými by byl zajištěn řádný výběr daně. Posledním analyzovaným opatřením byl režim přenesení daňové povinnosti. U tohoto opatření nebylo možné zhodnotit jeho fiskální efekt, nicméně z podstaty jeho fungování bylo možné zhodnotit, že se jedná o efektivní nástroj v boji proti karuselovým podvodům minimálně pro komodity, u kterých může být RCH využit.

Na podkladu provedených analýz byla navržena opatření, která by mohla být reálně zavedena do praxe. S ohledem na celkovou náročnost zavádění nových opatření bylo zhodnoceno, že větší pozitivní dopad mohou mít opatření, která působí spíše preventivně.

Vždy bývá jednodušší řešení problému v rámci prevence než řešit zpětně i s dopady, které s sebou nese. Proto i navržená opatření byla spíše preventivního charakteru. V první kapitole bylo s ohledem na opatření, která by každý plátc DPH měl provést při uzavírání obchodu s obchodním partnerem, uvedeno jaké možnosti ověření daňové subjekty mají. Významným opatřením bylo provedení změn v oblasti hodnocení rizikovosti plátců, které dále navazovalo na opatření související s daňovými subjekty, kteří mají své sídlo na virtuální adrese a jejich případná registrace k DPH. V případě, že by nemělo dojít k úplnému zrušení možnosti sídla na virtuální adrese, bylo by vhodné hodnocení dalších faktorů, které by poukazovaly na míru rizikovosti subjektu. Pro případ velmi výrazného rizika by byla prostřednictvím další změny v oblasti zákona daně z přidané hodnoty, možnost odmítnutí registrace takového plátce. Do legislativních opatření bylo zahrnuto také možné zvýšení pravomocí správce daně v oblasti nadměrného odpočtu a jeho možného nevrácení (zánik nároku) u daňových subjektů, kteří nespolupracují se správcem daně a jsou nekontaktní.

Poslední část diplomové práce byla zaměřena na zjištění délky časového horizontu zaváděných opatření do praxe. Provedenou síťovou analýzou, metodou CPM bylo zjištěno, že opatření by byla možné zavést za dva roky i v s ohledem na legislativní proces, který by implementaci opatření předcházel. Dle původně navrženého horizontu tří let, se tak prokázalo, že realizace projektu je reálná a navrhovaná opatření by mohla být zavedena do praxe dle předpokladu.

Dle provedených analýz, byla provedena navržení nových opatření zabraňující daňovým únikům i ověřen časový horizont takto zaváděných opatření. Tím byl splněn cíl diplomové práce. V práci by bylo dále možné pokračovat zejména v dalších analýzách aktuálně platných opatření, kde by mohla být provedena u jednotlivých porovnávaných hodnot prostřednictvím korelační analýzy, zjištění těsnosti vztahu mezi dvěma vzájemně porovnávanými jevy. Na podkladu přesnějších zjištění by pak bylo možné navrhnout propracovanější opatření proti daňovým únikům. Dalším možným krokem by bylo zamření na osvětovou činnosti v oblasti daňových úniků, kdy by bylo možné prostřednictvím výzkumu analyzovat u plátců DPH, do jaké míry mají povědomí o způsobu páčání daňových úniků a jejich vzniku.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- BORIA, Pietro, 2017. *Taxation in European Union*. Second edition. Cham: Springer, 208 s. ISBN 978-3-319-53918-8.
- ČESKO, 2009. *Zákon č. 280/2009 Sb. Zákon daňový řád*. In: Sbíрка zákonů České republiky. Dostupné také z: <<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280#cast2>>
- ČESKO, 2018. In: *Databáze rozsudků soudu. 9 Afs 333/2017 - 63*. Dostupné také z: <<https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/9-afs-333-2017-63>>
- ČESKO, 2020. In: *Databáze rozsudků soudu. 10 Afs 253/2018 - 39*. Dostupné také z: <<https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/10-afs-253-2018-39>>
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2014. *Národní účty - metodika* [online]. [cit. 2023-03-17]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/10n1-05-_2005-narodni_ucty___metodika>
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2023. *Průměrná roční míra inflace v ČR v roce 2022 byla 15,1%* [online]. [cit. 2023-03-31]. Dostupné z: <<https://www.czso.cz/csu/x/prumerna-rocni-mira-inflace-v-cr-v-roce-2022-byla-151->>>
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2023. *Tvorba a užití HDP - 4. čtvrtletí 2022* [online]. [cit. 2023-03-26]. Dostupné z: <<https://www.czso.cz/csu/czso/cri/tvorba-a-uziti-hdp-4-ctvrtleti-2022>>
- DAŇOVÁ KONTROLA, 2021. *Finanční správa* [online]. [cit. 2023-02-15]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola>>
- DAŇOVÉ ZÁKONY 2023 ProFi XXL (Díl 1.): *Daň z přidané hodnoty*. Bratislava: 2023, DonauMedia, 176 s. ISBN 978-80-8183-166-9.
- EU: *Sazby DPH v roce 2017, trend zvyšování nepřímých daní, 2017*. FINANCE.cz [online]. [cit. 2023-03-19]. Dostupné z: <<https://www.finance.cz/489543-dph-eu-2017/>>>
- DPH PRAVIDLA A SAZBY, 2022. *Your Europe* [online]. [cit. 2023-03-31]. Dostupné z: <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_cs.htm>

- GALOČÍK, Svatopluk, Zdeněk KUNEŠ a Oto PAIKERT, 2020. *DPH výklad s příklady*. 16. vydání. Praha: Grada, 464 s. ISBN 978-80-271-1893-9.
- HOCHMANNOVÁ, Olga et al., 2022. *Komentář k dani z přidané hodnoty s příklady*. 3.vyd. Bohuňovice: Účetní Portál, 479 s. ISBN 978-80-7682-005-0.
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka, 2022. *Meritum Daňový řád 2021*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-087-5TK.
- HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra. a kol, 2022. *Daňové právo de lege lata*. 3.vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 150 s. ISBN 978-80-7380-881-5.
- HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a Petr MRKÝVKA, 2020. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 493 s. ISBN 978-80-7380-796-2.
- JAMES, Simon a Christopher NOBES, 2016. *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*. 16th ed. London: Fiscal Publications, 328 s. ISBN 978-1906201-32-6.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, 2018. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 156. Pro praxi. ISBN 978-80-7380-687-3.
- KLIMEŠOVÁ, Ludmila, 2018. *Daňová optimalizace*. 2. vyd. Praha: Ústav práva a právní vědy, 267 s. ISBN 978-80-87974-17-9.
- KOBÍK, Jaroslav, 2016. *Daňový proces. Judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, 483 s. ISBN 978-80-7554-029-4.
- KOMPETENCE A ČINNOSTI FS, 2015. *Finanční správa* [online]. [cit. 2023-02-17]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>>
- KOMPETENCE A ČINNOSTI GFŘ, 2023. *Finanční správa* [online]. [cit. 2023-03-01]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/kompetence-a-cinnosti-gfr>>
- KOMPETENCE A ČINNOSTI OFŘ, 2015. *Finanční správa* [online]. [cit. 2023-02-17]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy/odvolaci-financni-reditelstvi/kompetence-a-cinnosti-ofr>>.

- KOMPETENCE A ČINNOSTI SFÚ, 2015. *Finanční správa* [online]. [cit. 2023-02-17]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy/specializovany-financni-urad/kompetence-a-cinnosti-sfu>>.
- KONTROLNÍ HLÁŠENÍ PLNÍ OČEKÁVÁNÍ, 2017. *Finanční správa* [online]. [cit. 2023-03-17]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od>>
- KOVERMANN, Jost a Patrick VELTE, 2021. CSR and tax avoidance: A review of empirical research. *Corporate Ownership and Control* [online]. 18(2), 20-39 [cit. 2023-03-11]. ISSN 18103057. Dostupné z: doi:10.22495/cocv18i2art2
- KUBÁTOVÁ, Květa, 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.
- KUNEŠ, Zdeněk, 2020. *DPH: výklad s příklady*. 16. vyd. Praha: Grada, 464 s. ISBN 978-80-271-1031-5.
- KUNEŠ, Zdeněk a Pavla POLANSKÁ, 2021. *Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů*. Praha: Grada, 256 s. ISBN 978-80-271-1227-2.
- KUNEŠ, Zdeněk, POLANSKÁ Pavla, PAIKERT Oto a Svatopluk GALOČÍK, 2023. *DPH 2023*. 19. vyd. Praha: Grada, 464 s. ISBN 978-80-271-3983-5.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, Jan VUČKA a Lukáš KŘÍSTEK, 2020. *Trestní právo daňové*. V Praze: C.H. Beck. Právní praxe, 289 s. ISBN 978-80-7400-800-9.
- METODICKÉ AKTUALITY SVAZU ÚČETNÍCH: *Změny a vybrané aktuality od 1.1.2023 (sociální a zdravotní pojištění, DPH, datové schránky)*, 2023. Praha: Svaz účetních České republiky, 2023(1). ISSN 1211-4138.
- MUSILOVÁ, Lydie a Milan LANG, 2020. *DPH s účetními příklady pro příspěvkové organizace*. Karviná: PARIS, 301 s. ISBN 978-80-87173-52-7.
- NOVOTNÁ, Monika, JORDANOVÁ, Kateřina, KRUPČIKOVÁ, L. a ŠOTNÍK, Jakub, 2019. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 280 s. ISBN 978-80-7400-730-9.

- PLNĚNÍ STÁTNÍHO ROZPOČTU ČR ZA PROSINEC 2022, 2023. MFCR [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2023/pokladni-plneni-sr-49823>>.
- PUBLICATIONS OFFICE OF THE EUROPEAN UNION, 2022. *VAT GAP in the EU – Publications Office of the European Union* [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/bd27de7e-5323-11ec-91ac-01aa75ed71a1/language-en>>
- SEJKORA, Tomáš, 2017. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges. Teoretik, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.
- SCHENK, Alan, Victor THURONYI a Wei CUI, 2015. *Value added tax: a comparative approach*. Second edition. New York, Cambridge University Press, 576 s. ISBN 978-1-107-04298-8.
- SCHNEIDER, Friedrich a Dominik ENSTE, 2013. *The Shadow Economy : an International Survey*. 2nd ed. Cambridge: Cambridge University Press, 226 s. ISBN 978-1-107-03484-6.
- SIMONIDESOVÁ, Jana, Adela FERANECOVÁ a Erika PAJERSKÁ DUDÁŠ, 2018. *Tax systems and taxation in the international context*. Ostrava: Vysoká škola báňská - Technická univerzita, s. 216. ISBN 978-80-248-4198-4.
- STÁTNÍ ROZPOČET 2022 V KOSTCE, 2022. MFCR [online]. [cit. 2023-03-29]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-06-07_Statni-rozpocet-2022-v-kostce_v02.pdf>
- STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ, 2017. *VAT frauds (carousel frauds)*. Praha: Leges. Teoretik, 136 s. ISBN 978-80-7502-201-1.
- ŠEFČÍK, Michael, 2018. *Karuselové podvody*. Praha: Leges. Teoretik, 98 s. ISBN 978-80-7502-252-3.
- ŠIROKÝ, Jan, 2015. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.

- TISKOVÁ ZPRÁVA FS, 2015. *Finanční správa* [online]. [cit. 2023-02-26]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-fu-sfu-a-ofr/tiskove-zpravy-2015/i-v-malem-rybnice-pluji-velke-ryby>>.
- TŘI ROKY S EET: *Nižší daně a jejich větší výběr, cílenější kontroly a růst mezd v pohostinství*, 2019. MFCR [online]. [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <<https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/tri-roky-s-eet-nizsi-dane-a-jejich-vetsi-36750>>
- ÚSTAV PRÁVA A PRÁVNÍ VĚDY, 2023. *Daňová optimalizace* [online]. [cit. 2023-02-26]. Dostupné z: <<https://www.ustavprava.cz/predmet/danova-optimalizace/>>
- VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ, 2022. *Daňový systém ČR 2022*. 1.vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 364 s. ISBN 978-80-7676-362-3.
- VONDRÁČKOVÁ, Aneta, 2016. *Perspektivy harmonizace daní z příjmů v Evropské unii*. Praha: Leges, 152 s. ISBN 978-80-7502-175-5.
- VANČUROVÁ, Alena a Hana ZÍDKOVÁ, 2022. *Daně v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer, 356 s. ISBN 978-80-7676-359-3.
- VÝROČNÍ ZPRÁVY A INFORMACE O ČINNOSTI, 2022. *Finanční správa* [online]. [cit. 2023-04-03]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ADIS	Automatizovaný daňový informační systém
ARES	Administrativní registr daňových subjektů
ČSÚ	Český statistický úřad
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
EET	Elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
HDP	Hrubý domácí produkt
JČS	Jiný členský stít
KH	Kontrolní hlášení
NESPP	Nespolehlivý plátce
NESPO	Nespolehlivá osoba
OR	Obchodní rejstřík, tj. Justice
RCH	Reverse charge = režim přenesení daňové povinnosti
RIA	Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace
VAT	Value Added Tax
VAT GAP	Mezera na DPH
VIES	VAT Number Validation
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZOK	Zákon o obchodních korporacích

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Klasifikace daní dle vazby na důchod (vlastní zpracování).....	17
Obrázek 2 Systém finanční správy (vlastní zpracování)	18
Obrázek 3 Daň na vstupu a výstupu (vlastní zpracování)	33
Obrázek 4 Daňová povinnost (vlastní zpracování).....	33
Obrázek 5 Daňová minimalizace (vlastní zpracování)	40
Obrázek 6 Vývoj sazby DPH (vlastní zpracování dle Finance.cz).....	44
Obrázek 7 Časová osa (vlastní zpracování).....	45
Obrázek 8 Přidaná hodnota a DPH (vlastní zpracování)	47
Obrázek 9 Karuselový podvod (vlastní zpracování).....	53
Obrázek 10 Příjmy státního rozpočtu (vlastní zpracování dle MFCR)	55
Obrázek 11 Inkaso DPH 2016-2022 (vlastní zpracování dle Finanční správa, Rozpočet v kostce).....	56
Obrázek 12 VAT GAP % v České republice (vlastní zpracování dle Evropské komise) ...	57
Obrázek 13 Vliv HDP a VAT GAP (vlastní zpracování dle ČSÚ)	59
Obrázek 14 Inflace a VAT GAP (vlastní zpracování dle Průměrná roční míra inflace v ČR v roce 2022 byla 15,1%, 2023).....	60
Obrázek 15 Vliv daňové kvóty na VAT GAP (vlastní zpracování dle MFCR)	61
Obrázek 16 Výše sazby daně a VAT GAP (vlastní zpracování dle Your Europa, 2022) ...	62
Obrázek 17 HDP% (vlastní zpracování dle ČSÚ).....	71
Obrázek 18 Celková hodnota HDP v mil. Kč (vlastní zpracování dle Český statistický úřad, 2023).....	71
Obrázek 19 Vývoj tržeb NACE 56 (vlastní zpracování dle ČSÚ)	72
Obrázek 20 Vývoj tržeb NACE 45, 46, 47 (vlastní zpracování dle ČSÚ)	72
Obrázek 21 Vývoj počtu nespolehlivých plátců (vlastní zpracování dle Nespolehlivý plátců DPH, 2022)	76
Obrázek 22 Počet vydaných zajišťovacích příkazů FS (vlastní zpracování dle Výroční zprávy a informace o činnosti, 2022).....	78
Obrázek 23 Mechanismus RCH (vlastní zpracování).....	80
Obrázek 24 Údaje o nespolehlivém plátcí (Subjekty DPH - daňový portál, 2023).....	87
Obrázek 25 Hodnocení rizikovosti plátců (vlastní zpracování).....	90
Obrázek 26 Výstup programu WinPQM (vlastní zpracování)	97
Obrázek 27 Činnosti ležící na kritické cestě WinQSB (vlastní zpracování)	98
Obrázek 28 Síťový graf činností v programu WinQSB (vlastní zpracování).....	99

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Mechanismus DPH (vlastní zpracování příkladu).....	47
Tabulka 2 DPH na vstupu a výstupu (vlastní zpracování).....	48
Tabulka 3 Druhy daňových úniků (vlastní zpracování).....	49
Tabulka 4 Oddíl KH a řádky DPH (vlastní zpracování dle formuláře KH)	67
Tabulka 5 Časový horizont implementace návrhů (vlastní zpracování).....	94
Tabulka 6 Zadávací tabulka, popis činností (vlastní zpracování).....	96