

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

Bc. Ingrid Davidová

Diplomová práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

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

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Ingrid Davidová**
Osobní číslo: **M22157**
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

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky zaměřené na daň z přidané hodnoty.

II. Praktická část

- Provedte analýzu daňových úniků na dani z přidané hodnoty.
- Analyzujte platné legislativní nástroje omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty.
- Na základě zjištěných poznatků 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*. Second edition. Cham: Springer, 2017. ISBN 978-3-319-53918-8.
European tax handbook 2021. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2021. ISBN 978-90-8722-690-9. ISSN 1872-6747.
SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.
ŠÍROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.
VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka; VÍTKOVÁ, Jana a ZÍDKOVÁ, Hana. *Daňový systém ČR*. Praha: 1. VOX, 2022. ISBN 978-80-7676-362-3.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Eva Hýžová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **5. února 2024**
Termín odevzdání diplomové práce: **19. dubna 2024**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 5. února 2024

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: Ingrid Davidová

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na daňové úniky v rámci daně z přidané hodnoty v České republice. Cílem této práce je návrh dalších možných opatření sloužící k omezení daňových úniků z pohledu daňového subjektu a správce daně v České republice. Zvolený problém byl prvotně rozebrán za pomoci různých literárních pramenů. Ty posloužily k vymezení základní problematiky fungování daně z přidané hodnoty. V rámci řešení byly osvětleny postupy finanční správy. Následně byly provedeny analýzy různých daňových úniků a dostupných legislativních nástrojů zabraňující podvodům na dani z přidané hodnoty. V práci byla navržena řešení, která dávají nahlédnout na problematiku z pohledu daňového subjektu, a především ze strany správce daně. Výsledky implementace v této práci umožňují snížení daňových úniků v současném daňovém systému.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, správce daně, daňový únik, daňový subjekt, plátce daně, legislativní nástroje

ABSTRACT

The diploma thesis is focused on value-added tax evasion in the Czech Republic. The aim of this thesis is to propose further possible measures to reduce tax evasion from the perspective of a tax subject and a state tax administrator in the Czech Republic. The chosen topic/issue was initially analysed with the help of various academic information sources which served to define the fundamental value-added tax policy principles. Within the scope of the solution, tax administration procedures were cleared up. Subsequently, analyses of various tax evasion and available legislative instruments used to prevent value-added tax fraud were carried out. In the work, some solutions were proposed giving insight into the discussed issue from the perspective of a taxpayer and, above all, from the aspect of a tax administrator. The results of the implementation in this thesis enable to reduce tax evasion in the current tax system.

Keywords: value-added tax, tax administrator, tax evasion, tax subject, taxpayer, legislative instruments

Tímto bych chtěla poděkovat paní Ing. Evě Hýžové, Ph.D. za odborné vedení, cenné poznatky a věnovaný čas při zpracování diplomové práce.

Dále bych chtěla poděkovat své rodině, za jejich podporu a trpělivost nejen při zpracování své diplomové práce, ale i po dobu trvání celého studia.

„Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.“

Benjamin Franklin

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

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	12
I TEORETICKÁ ČÁST.....	13
1 DAŇOVÁ SOUSTAVA ČR.....	14
1.1 CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉHO SYSTÉMU	14
1.2 DAŇ A PRINCIP STANOVENÍ JEJÍ VÝŠE	16
1.2.1 Funkce daní	16
1.2.2 Základní prvky daně.....	17
1.2.3 Třídění daní	18
1.2.4 Způsoby výběru daní.....	19
2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	21
2.1 PŘEDMĚT DANĚ	21
2.2 ZÁKLADNÍ POJMY	21
2.3 DAŇOVÉ SUBJEKTY	22
2.4 MÍSTA PLNĚNÍ	24
2.4.1 Místo plnění při dodání zboží	24
2.4.2 Místo plnění při zasílání zboží	24
2.4.3 Místo plnění při poskytování služeb	25
2.4.4 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu.....	25
2.4.5 Místo plnění při dovozu zboží.....	26
2.5 OSVOBOZENÍ OD DANĚ	26
2.6 MEZINÁRODNÍ POHYB ZBOŽÍ A POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB	26
2.6.1 Principy zdanění v rámci EU	27
2.6.2 Dovoz a vývoz ze třetích zemí	27
2.7 REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	28
2.8 ZÁKLAD DANĚ A VÝPOČET DANĚ.....	29
2.9 NÁROK NA ODPOČET	30
2.10 MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE V OBLASTI DPH.....	31
3 SPRÁVA DANÍ.....	33
3.1 SPRÁVCE DANĚ A ZÁKLADNÍ VYMEZENÍ POJMŮ.....	33
3.2 ZÁSADY SPRÁVY DANÍ.....	34
3.3 FÁZE SPRÁVY DANÍ.....	34
3.3.1 Registrační fáze	35
3.3.2 Nalézací fáze	35
3.3.3 Placení daní	36
3.4 FINANČNÍ SPRÁVA	36
3.5 KONTROLNÍ ČINNOST FINANČNÍ SPRÁVY	37

3.5.1	Vyhledávací postupy	37
3.5.2	Kontrolní postupy	37
4	DAŇOVÉ ÚNIKY	39
4.1	CHARAKTERISTIKA DAŇOVÉHO ÚNIKU	39
4.2	KLASIFIKACE DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	40
4.2.1	Řemeslné a průmyslové	40
4.2.2	B2C a B2B	40
II	PRAKTICKÁ ČÁST.....	42
5	ANALÝZA ÚKONŮ FINANČNÍ SPRÁVY	43
6	ANALÝZY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY	48
6.1	REGISTRACE K DPH	48
6.2	FIKTIVNÍ VYSTAVOVÁNÍ DAŇOVÝCH DOKLADŮ	49
6.3	ŠPATNÁ SAZBA DPH	50
6.4	NEOPRÁVNĚNÝ NÁROK NA ODPOČET DPH	52
6.4.1	Úpravy daňových dokladů	52
6.4.2	Úmyslné nadměrné odpočty	53
6.4.3	Poměrový koeficient	54
6.4.4	Krátící koeficient	56
6.4.5	Pohyb zboží v rámci EU	58
6.5	KARUSELOVÉ PODVODY	59
7	ANALÝZA PLATNÝCH LEGISLATIVNÍCH NÁSTROJŮ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	62
7.1	MEZERA DPH	62
7.2	REŽIM PŘENESENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	63
7.3	RUČENÍ ZA NEZAPLACENÉ DPH	64
7.4	NESPOLEHLIVÝ PLÁTCE	65
7.5	ZAJIŠTĚNÍ DANĚ	66
7.6	ZAJIŠŤOVACÍ PŘÍKAZY	66
7.7	ZVEŘEJNĚNÍ BANKOVNÍCH ÚČTŮ	67
7.8	KONTROLNÍ HLÁŠENÍ	68
7.9	SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ	72
7.10	SYSTÉM VIES	73
7.11	DAŇOVÁ KOBRA	73
7.12	ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB	74
8	SHRUTÍ PROVEDENÝCH ANALÝZ.....	76
9	NÁVRH OPATŘENÍ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY	78
9.1	NÁVRHY Z POHLEDU DAŇOVÉHO SUBJEKTU – PLÁTCE	78

9.1.1	Prověření obchodního partnera	78
9.1.2	Dostatečné důkazy ke zdanitelným plnění	82
9.1.3	Kvalifikace a odbornost	83
9.2	NÁVRH Z POHLEDU SPRÁVCE DANĚ – FINANČNÍ SPRÁVY	84
9.2.1	Důsledné prověření při registraci k DPH	84
9.2.2	Seznam obchodního majetku a knihy jízd	85
9.2.3	Kontrola plnění u neplátců DPH	87
9.2.4	Obnovení nástroje EET	88
9.2.5	Zavedení důsledných kontrol u služeb ze třetích zemích.....	90
10	ČASOVÝ PLÁN IMPLEMENTACE NÁVRHŮ	91
10.1	ČASOVÝ PLÁN ZAVEDENÍ NÁVRHŮ U DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ	91
10.2	ČASOVÝ PLÁN ZAVEDENÍ NÁVRHŮ U FINANČNÍ SPRÁVY	94
11	ZHODNOCENÍ	99
	ZÁVĚR	101
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	103
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	107
	SEZNAM OBRÁZKŮ	109
	SEZNAM TABULEK.....	111

ÚVOD

Ke správnému fungování každého státu je potřeba zajistit dostatek finančních prostředků. Poté je stát schopný zajistit veškeré potřebné veřejné služby a statky pro své občany. Mezi hlavní příjmy patří daně, které stát vybere na svém území. Proto je velice důležité, aby stát vybral dostatečnou výši, aby byly všechny statky a služby zabezpečeny.

V České republice je státní rozpočet v deficitu. Proto stát hledá jakékoliv prostředky, aby tento deficit snížil. Zvyšování daní nepatří k oblíbeným nástrojům, proto se stát snaží cílit na daňové subjekty, které se daním vyhýbají nebo volí takové metody, kdy dochází k daňovým únikům. Jelikož Česká republika patří do Evropské unie, je potřeba počítat i s možnými daňovými úniky na mezinárodní úrovni.

Diplomová práce se zaměřuje na zpracování různých opatření omezující daňové úniky na dani z přidané hodnoty v České republice. DPH patří mezi ty největší daně, které se na našem území vybírají. Stále existuje dostatek příležitostí pro daňové podvody, které daňové subjekty neustále provádí a zkouší se platbám daní vyhnout. Existuje sice dostatek legislativních nástrojů určených k boji proti daňovým únikům, ale nedokážou vymýtit nekalé praktiky daňových subjektů. Návrhy v této práci skýtají možnost snížení daňových úniků na dani z přidané hodnoty a tím zvýšení příjmů do státního rozpočtu.

Na počátku práce je vysvětlen princip daňového systému České republiky. Daň, která je důležitou částí příjmů státního rozpočtu, je blíže definována včetně funkce, základních prvků, tříděním nebo způsobem jejího výběru. Následně je podrobně definována daň z přidané hodnoty, která je hlavním tématem této práce. V rámci této daně jsou osvětleny základní pojmy, ale hlavně režimy, které tato daň umožňuje. V další kapitole je názorná ukázka výpočtu daně nebo možnost nároku na její odpočet. V neposlední řadě je rozebrána mezinárodní spolupráce při pohybu zboží a poskytování služeb. Třetí kapitola je zaměřena na institut správy daní. V této kapitole jsou vysvětleny nejen základní pojmy, ale hlavně zásady, které musí správce daně dodržovat při výběru daní. Správce daně pracuje ve fázích, které mají danou časovou posloupnost. Na konci této kapitoly jsou popsány kontrolní činnosti finanční správy. Čtvrtá kapitola se zabývá definicí daňových úniků, které jsou následně rozděleny dle klasifikace.

V dalších kapitolách probíhají různé analýzy dle objektu zájmu. První analýza blíže seznamuje s úkony finanční správy, která je provádí dle předdefinovaných fází. Práce se dále zabývá analýzou daňových úniků, které jsou v současné době aktuální. Jedná se nejen o

registraci k dani z přidané hodnoty, různé sazby, ale největší provedenou analýzou této kapitoly je bezpochyby neoprávněný nárok na odpočet daně. V rámci mezinárodního obchodu je nastíněn princip karuselových podvodů. Poslední analýzou jsou platné legislativní nástroje, které finanční správa má k dispozici. Tyto nástroje jsou detailně analyzovány včetně takových, které se využívají v rámci nastolení mezinárodní spolupráce v Evropské unii. Na základě provedených analýz jsou navržena opatření, která jsou nápomocna k omezení daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Tyto návrhy jsou rozděleny z pohledu daňového subjektu a správce daně. Poté je stanoven časový plán implementace těchto doporučení. Výsledkem této diplomové práce jsou doporučené návrhy, které z určité části dokáží zamezit aktuálním daňovým únikům.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem této práce je stanovení návrhů, které budou zamezovat aktuálním daňovým únikům na dani z přidaného hodnoty, a zároveň budou efektivní při zavedení u výběru daní. Návrhy pro daňové subjekty jsou spíše preventivními nástroji, které by měly být zavedeny. Návrhy pro finanční správu splňují základní myšlenku při výběru daní, a to efektivnost. Časová implementace těchto návrhů by měla posloužit k představě o tom, v jakém časovém horizontu by mohlo zavedení těchto návrhů probíhat.

Teoretická část této práce je zpracována pomocí literární rešerše. Poznatky k danému tématu jsou čerpány z různých odborných literárních pramenů, a to nejen z tuzemských, ale i zahraničních. Veškeré zdroje jsou prezentovány v aktuálním platném znění legislativy daně z přidané hodnoty. Tato aplikovaná metoda v teoretické části slouží k následnému zpracování praktické části.

V praktické části jsou použity metody analýz a komparace. V první části analýzy jsou srovnávány různé ukazatele, které sleduje finanční správa v České republice. Na základě toho lze usoudit, že význam daně z přidané hodnoty neustále roste. V dalších analýzách se práce zabývá detailně různými daňovými úniky a dostupnými platnými legislativními nástroji. V rámci těchto analýz je zřejmé, že daňových úniků je stále dostatek a jejich vývoj se přizpůsobuje zavedeným nástrojům v boji proti daňovým únikům. Přesto analýza nástrojů finanční správy dokazuje, že s časovým odstupem dokáže efektivně reagovat na určitou část daňových úniků. Na základě provedených analýz je prokázána důležitost zkoumaného tématu.

Po zhodnocení praktické části práce, metodou syntézy, je možné navrhnout doporučení k omezení daňových úniků na dani z přidaného hodnoty. Návrhy jsou řešeny z pohledu daňového subjektu, který se dopouští těchto podvodů neúmyslně, tedy nedopatřením nebo neznalostí zákona. Z druhého pohledu, správce daně, jsou doporučeny návrhy v takovém rozsahu, aby nebyly administrativně zatěžující pro obě strany zúčastněných, ale přesto efektivní při výběru této daně. Jedná se o takové návrhy, které doplní již stávající systém nástrojů a finančních kontrol. V závěru praktické části práce je aplikována časová implementace těchto doporučení. Pomocí Ganttova diagramu je zpracován ke každému návrhu časový harmonogram, který zobrazuje předběžnou časovou náročnost při zavedení u zkoumaného subjektu. Jedná se o doplňující údaj k prezentaci, že návrhy nejsou tolik časově náročné, jak by se na první pohled mohlo zdát.

I. TEORETICKÁ ČÁST

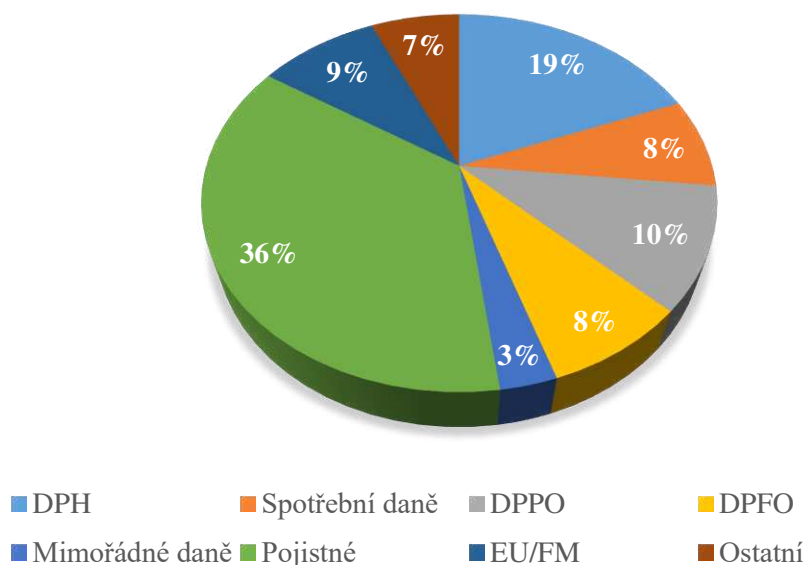
1 DAŇOVÁ SOUSTAVA ČR

Základní definice daňové soustavy je ve všech různých publikacích téměř stejná. Po přečtení těchto zdrojů lze jednoznačně říci, že se jedná o souhrn všech daní daného státu, které v něm existují. Důležité je, aby tyto daně plnily svou určitou funkci v rámci daňové soustavy vybraného státu.

1.1 Charakteristika daňového systému

Jak již bylo výše nastíněno, daně tvoří podstatnou část daňového systému. Podle Kubátové (2018, s. 15) lze daň definovat jako povinnou, nenávratnou platbu, která je zákonem určená a odvádí se do veřejného rozpočtu. Tyto daně jsou příjmem do státního rozpočtu, ale není to jediný zdroj jeho příjmů. Dle Vančurové et al. (2022, s. 35) sem patří ještě poplatky, místní poplatky, povinné příspěvky do státních fondů, příjmy z prodeje a správy majetku, emise státních cenných papírů a dalších.

Přehled příjmů ČR v roce 2023



Obrázek 1 Přehled příjmů ČR v roce 2023 (vlastní zpracování dle údajů Ministerstva financí ČR, Tiskové zprávy 2024)

V grafickém schématu na obrázku 1 lze vidět, že největší podíl na příjmech v roce 2023 tvoří pojistné a poté daň z přidané hodnoty. Tyto hodnoty jsou každoročně stejné.

Jelikož jsou příjmy do státního rozpočtu tvořeny převážně daňovými příjmy, zkoumá se daňové zatížení subjektu v daném státě. Různí autoři uvádějí základní definici daňového subjektu, která zní: „Daňový subjekt je osoba podle zákona povinná strpět, odvádět nebo

platit daň.“ (Vančurová et al., 2022, s. 6). Tento subjekt má povinnost odvádět i více daní. Ke srovnání se používá tzv. daňová kvóta. Tu lze definovat jako podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu (Klimešová, 2018, s. 20).

Daňová kvóta může být čistá nebo složená. Rozdíl je v právním pojetí, kdy například v čisté kvótě není zahrnuto sociální pojištění, které musí subjekt povinně odvádět. Vančurová et al. (2022, s. 37-38) uvádí další dělení daňové kvóty, a to na jednoduchou a konsolidovanou. Rozdíl mezi nimi spočívá v tom, že konsolidovaná zamezuje duplicitnímu započtení příjmů. Klimešová (2018, s. 14-15) zdůrazňuje, že jsou kladeny různé požadavky na daňovou soustavu. Mezi základní uvádí:

- Efektivnost zdanění – průběh výběru daní by měl být co nejméně finančně náročný. Náklady by měly být přiměřené nejen pro stát, ale i pro daňový subjekt. Ten totiž musí vést mnohdy povinnou evidenci k určitým daním. Způsobené náklady by neměly být vnímány daňovým subjektem negativně a neměly by bránit v dalším rozvoji subjektu.
- Jednoduchost – daňové zákony by měly být srozumitelné pro všechny. Měly by být včas zveřejňovány, aby na ně mohl daňový subjekt reagovat. Jednoduchost by měla zamezit neúmyslným daňovým únikům.
- Pružnost a stabilita – pružnost je chápána jako včasná reakce státu na vývoj ekonomiky a HDP. Stabilita zase zaručuje stálý příjem do státního rozpočtu, jelikož část daní je nezávislá na vývoji ekonomiky. Na základě toho existuje přesná struktura daní.
- Spravedlnost – tento pojem vnímá každý subjekt individuálně. Nastolení spravedlnosti u daňové soustavy není zas tak jednoduchý a vždy se objeví určitá skupina odpůrců, kteří budou vnímat nastolení zdanění negativně. Nejvíce diskutovaná daň v kontextu spravedlnosti je daň z příjmů.

Vančurová et al. (2022, s. 40-43) zmiňuje i další důležité požadavky na daňový systém. Jsou to:

- Zabezpečení dostatečného daňového výnosu – jedná se o primární a nejdůležitější požadavek, který má za úkol naplnit dostatečnými příjmy veřejný rozpočet.

- Právní perfektnost – jedná o nezbytný požadavek, bez něhož by nebyl daňový systém účinný a neplnil by svou funkci. Nesmí totiž docházet k nejasným formulacím, aby se zabránilo daňovým únikům nebo nezpůsobovalo nejistotu u daňového subjektu.
- Transparentnost – tento požadavek se v dnešní době vyžaduje častěji než dříve. Stoupá totiž zájem daňových subjektů znát, kam vybrané daně plynou.
- Předvídatelnost – ta je důležitá pro budoucí plány veřejných rozpočtů. Pokud jsou příjmy z velké části dobře odhadnutelné, lze stanovit důvěryhodné rozpočty.
- Odolnost proti daňovým únikům – tento požadavek se skloňuje s daňovým systémem hlavně v poslední době, kdy je kladem větší důraz na zamezení těmto praktikám. Na základě toho stát navrhuje různé konstrukce daní, které by měly být nápomocné.

1.2 Daň a princip stanovení její výše

Jak již bylo v předchozí kapitole vysvětleno, daň je povinná, nenávratná a zákonem uložená platba plynoucí do veřejného rozpočtu. Vančurová et al. (2022, s. 1) navíc u definice daně uvádí, že je neekvivalentní, zpravidla neúčelová a většinou pravidelná. S tím se ztotožňuje i Klimešová (2018, s. 12), která ještě dodává, že daň lze uložit pouze zákonem a žádnou nižší normou. Proto změny v rámci daní je možné pouze po předložení návrhu do Parlamentu ČR, který ho musí přijmout jako zákon. Samozřejmě existují výjimky, a to v podobě vyhlášek.

James a Nobes (2018, s. 10) ještě navíc doplňují, že daň, je povinný odvod, který vybírá veřejný orgán do státního rozpočtu k zajištění veřejných statků a potřebných služeb. Tudíž lze daň vnímat, že daňový subjekt obdrží za její odvod protiplnění. Ale je nutné to chápat pouze v tomto užším pojetí, jelikož všechny daně na tyto statky a služby neplynou.

1.2.1 Funkce daní

Daně jsou využívány jako hlavní nástroj ekonomické politiky státu. I když jejich primární úkol je naplnění státního rozpočtu dostatečnou výší příjmů, přesto v dnešní době daně zastávají i další funkce. Mezi ty nejdůležitější funkce patří:

- Fiskální – jedna z nejstarších funkcí, která má za úkol zajistit dostatek finančních prostředků do státního rozpočtu. Díky tomu lze financovat oblasti, které trh opomíjí, jelikož není dostatečně ziskový nebo dokonce vůbec.

- Alokační – v případě nedokonalé konkurence selhává efektivnost umístění zdrojů. Tento jev se projevuje tak, že společnost nedosahuje optimálního rozvoje, jak by se očekávalo. Díky alokační funkci může stát přispět ke správnému rozmístění těchto zdrojů a převzít na sebe riziko spjaté s tímto rozhodnutím. Využit k tomu může například nepřímou daňovou podporu neboli daňový výdaj.
- Redistribuční – tato funkce není oblíbenou funkcí ve společnosti, jelikož hlavní pointou této funkce je, že bohatší lidé platí vyšší daně než ti chudší a tento rozdíl je mezi chudé přerozdělen. Hlavním důvodem je zmírnit rozdíly v důchodech.
- Stimulační – tuto funkci využívá stát k tomu, aby snížil negativní vnímání daňových subjektů při zavedení daní. V rámci této funkce stát umožňuje využívat různé možnosti daňových zvýhodnění, které pro tyto subjekty zavádí. Stimulační funkce slouží státu i k tomu, aby snížila spotřebu určitých komodit jako jsou například alkoholické nápoje nebo cigarety.
- Stabilizační – s touto funkcí je spojeno opatření zmírnit výkyvy v ekonomickém cyklu. Při růstu ekonomiky se vytvářejí rezervy, které jsou připraveny pro období krize. V nepříznivé době se snaží stát zase ekonomiku nastartovat, a to díky vytvořeným rezervám (Vančurová et al., 2022, s. 1-5).

1.2.2 Základní prvky daně

Samotná konstrukce daně je složitý proces, který musí brát v úvahu různé aspekty a možné vlivy na okolí, převážně na daňové subjekty. Předpokladem k tomu, aby byly daně správně stanoveny, slouží konstrukční prvky. Vančurová et al. (2022, s. 5-23) ve své knize zmiňuje tyto:

- Daňový subjekt – základní definice je již citována dříve, ale základní členění je na poplatníka a plátce daně. Rozdíl spočívá v tom, kdo odvádí daň do státního rozpočtu. Majetek poplatníka je zatížen daní a daň musí odvést sám. Plátce daně odvádí daň tzv. vybranou od jiných subjektů.
- Předmět daně – jedná se o veličinu, ze které se daň vybírá. Každá daň vymezuje konkrétní předmět daně přímo v zákoně, poněvadž se od sebe liší. Nejznámějším dělením předmětu daně je daň z hlavy, majetku, důchodu a spotřeby.
- Osvobození od daně – v každém zákoně příslušné daně je vymezena část předmětu daně, která je osvobozena. To znamená, že daň není vybírána, tudíž daňový subjekt

není povinen tento předmět daně zahrnout do základu daně. Existují i částečná osvobození od daně. Ta jsou typické u daně z příjmů fyzických osob.

- Základ daně – základ daně je vždy vyjádřený v měřitelných jednotkách a upraven dle zákonných pravidel příslušné daně. Jednotky můžou být fyzikální nebo hodnotové. Z jiného pohledu se dají jednotky rozdělit na stavové nebo tokové.
- Zdaňovací období – zdaňovacím obdobím je pravidelný časový interval, který je daný zákonem. Jedná se o intervaly roční, kvartální nebo měsíční podle charakteru daně.
- Odpočty od základu daně – jsou využívány díky stimulační funkci daně a odpočty se rozlišují na standartní (po splnění určitých podmínek), nestandardní (motivace daňových subjektů k podpoře určité oblasti trhu), absolutní a relativní.
- Sazba daně – jedná se o algoritmus, který se využívá s upraveným základem daně a stanoví se tak základní částka daně. Druhy sazeb se dělí dle:



Obrázek 2 Druhy sazeb daně (vlastní zpracování, zdroj: Vančurová et al., 2022, s. 15)

- Slevy na dani – na rozdíl od odpočtů slevy na dani snižují samotnou vypočtenou daň. Podle druhu slevy je dělíme na absolutní, relativní, standartní a nestandardní.

1.2.3 Třídění daní

Jak Kubátová (2018, s. 19-25) ve své publikaci uvádí klasifikaci daní podle různých hledisek. Nejznámější členění je na daně přímé a nepřímé podle jejich dopadu. Další členění je podle objektu, a to na daně z důchodů, ze spotřeby a z majetku. Další méně známé členění

je podle veličiny, adresnosti, druhu sazby, daňového určení, třídění institucionální a klasifikace OECD.



Obrázek 3 Rozdělení daní podle dopadu (vlastní zpracování, zdroj: Šafrová, 2019, s. 203)

1.2.4 Způsoby výběru daní

Po správném stanovení výše daně následuje další důležitý krok v rámci daňového systému, a to způsob výběru daně. Vančurová et al. (2022, s. 29-31) ve své knize tyto způsoby podrobně popisuje. Výběry daní jsou vždy uzákoněny. Zákon popisuje pravidla, kterými se musí řídit nejen daňový subjekt, ale i správci daně. Při stanovení způsobu daně stát myslel nejen na včasný příjem do státního rozpočtu, ale i na daňový subjekt, aby ho výběr daně zbytečně nezatížil nejen finančně, ale i časově.

Správce daně přenechává výpočet daňové povinnosti na daňovém subjektu, který musí nejen daň vypočítat, ale i oznámit prostřednictvím předepsaných formulářů tzv. daňové tvrzení o výši daně. Splatnost u daní je různá. Tyto lhůty jsou upraveny v příslušném zákonu každé daně (Vančurová a Zidková, 2022, s. 91).

Daně jsou vybírány na základě podání daňového přiznání a její splatnosti, kdy základní pravidlo říká: „Splatnost daně je totožná s posledním dnem lhůty pro podání řádného daňového přiznání.“ Dále můžou být daně vybírány následovně:

- Zálaha na daň – zálohy jsou odvozeny od poslední známé daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období.
- Splátka daně – jedná se o postupné plnění stanovené daňové povinnosti v probíhajícím zdaňovacím období.

- Srážka daně – srážka je provedena přímo u zdroje. Daň může odvést přímo poplatník nebo plátce daně dle charakteru srážky. Jakmile dojde k řádné srážce daně, je to považováno za konečné splnění daňových povinností.
- Záloha u zdroje – jedná se podobný způsob jako je srážka daně, jen s tím rozdílem, že se to týká pouze daňového subjektu, plátce daně. Zásadní rozdíl spočívá v tom, že zaplacená záloha je zúčtovatelná a daňové přiznání musí být podáno poplatníkem (Vančurová et al., 2022, s. 29-31).

2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daň z přidané hodnoty se řadí mezi „mladé“ daně, jelikož její vznik se datuje do 50. let 20.století. Mezi první státy, kde byla zavedena, byla Francie, poté se přidávaly další státy s výjimkou Spojených států (Salanié, 2011, s. 4). Boria označuje tuto daň za nejvýznamnější z nepřímých daní, která je založena na regulační legislativě (2017, s. 5).

V České republice byla tato daň zavedena až od 1.1.1993, kdy nahradila daň z obratu. Hlavní myšlenkou této daně je zdanění přidané hodnoty u daného zboží nebo služby. Tuto daň lze najít v zákoně č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty. Během let docházelo k různým novelám a změnám. K poslední došlo k 1.1.2024 (Účetní a daně č.01, 2024, s. 7).

2.1 Předmět daně

Podle autora Kuneše a Polanské (2023, s. 7-8) zákon upravuje v § 2, co podléhá dani v tuzemsku, a tudíž je předmětem této daně. Patří sem:

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

Dále Hušáková (2022, s.7) pokračuje s § 2a ZDPH. Tento paragraf poskytuje výčet toho, co není předmětem této daně. Autorka upozorňuje především na zboží pořízené z jiného členského státu v § 2a odst. 2 ZDPH. Pokud pořízení zboží v běžném, ale i minulém kalendářním roce nepřekročilo 326 000 Kč, není předmětem daně DPH.

2.2 Základní pojmy

Základní pojmy týkající se DPH, jsou v zákoně uvedeny v § 3 - § 4 ZDPH. Mezi ty nejdůležitější patří:

- Tuzemsko – jedná se o území České republiky.
- Členský stát – je chápáno jako území členského státu Evropské unie.
- Třetí země – je tím myšleno území mimo Evropskou unii.
- Úplata – jedná se o částku v peněžních prostředcích nebo nepeněžní plnění.
- Daňová povinnost – subjektu nastaly skutečnosti, které představují všechna práva a povinnost související s daní.
- Daň – jedná se o nepeněžní plnění.
- Daň na výstupu a na vstupu – daň na výstupu je chápána jako daň uplatněná plátcem za zdanitelná plnění nebo z přijaté úplaty, která se vztahuje k tomuto plnění. Subjekt má povinnost daň zaplatit. Daň na vstupu je právo plátce nárokovat si odpočet od státu.
- Nadměrný odpočet – je vypočítaný z rozdílu mezi daní na výstupu a daní na vstupu. Pokud je daň na výstupu nižší, dojde k nadměrnému odpočtu.
- Uskutečněné plnění – podle zákona o DPH se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani (Kuneš et al., 2022, s. 16-17).

Tím, co je chápáno jako zdanitelné plnění, je vymezeno v § 13 - § 20 ZDPH. Jedná se o dodání zboží, převody nemovitých věcí, poskytování služeb, pořízování zboží v rámci Evropské unie nebo dovoz zboží (European tax handbook, 2021, s. 282).

Široký (2018, s. 226) ještě doplňuje tuto definici zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno nebo přijato osobou povinnou k dani. Při přijetí zboží nebo služby v rámci Evropské unie nebo třetích zemí se může vyskytovat i osoba identifikovaná. Hlavním kritériem je místo plnění v tuzemsku.

2.3 Daňové subjekty

Zákon o dani z přidané hodnoty definuje všechny daňové subjekty v § 5 - § 6l. Zkrácený výčet zní:

- Osoba povinná k dani – jedná se osobu, která samostatně vykonává ekonomickou činnost.
- Skupina – jedná se o spojené osoby, které mají sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. Skupina musí být registrována dle § 95a ZDPH.

- Plátcí – tyto osoby jsou osoby povinné k dani, které překročily obrat 2 000 000 Kč za posledních 12 kalendářních měsíců.
- Identifikované osoby – jedná se o osoby povinné k dani, které nejsou plátcí (Daň z přidané hodnoty, 2024, s. 16-18).



Obrázek 4 Rozdělení osob povinných k dani (vlastní zpracování, zdroj: Vančurová et al., 2022, s. 268)

Kuneš (2022, s. 19) blíže definuje ve své publikaci ekonomickou činnost. Jedná se o činnost výrobců, obchodníků a osob, které poskytují služby. Dále se ekonomickou činností rozumí využívání hmotného a nehmotného majetku, díky kterému je dosahováno pravidelného příjmu. Kuneš uvádí jako typickým příkladem dlouhodobý pronájem.

Vančurová et al. (2022, s. 267) navíc uvádí rozdíl mezi osobami, a hlavně názorně uvádí příklad, kdo je osobou nepovinnou k dani. I když se může jednat o podnikající osobu, osobou nepovinnou k dani z pohledu zákona o DPH je tehdy, pokud nakupuje pro svou osobní potřebu. Kuneš et al. (2022, s. 19) navíc ještě zdůrazňuje, že tyto osoby nevykonávají ekonomickou činnost ani pronájem. Dále doplňuje výčet o zaměstnance, studenty, jednatele, autory, u kterých příjmy podléhají srážkové dani nebo o osoby v oblasti veřejné správy.

Dále autorka ještě uvádí pojem neplátce DPH, který zákon vůbec nedefinuje. Jedná se o osoby povinné k dani, které mají nízký obrat nebo dodávají plnění do tuzemska v nízké míře (Vančurová et al, 2022, s. 267).

Podle § 6g – § 6l ZDPH je definována identifikovaná osoba (Česko, 2004). Kuneš, ale i Vančurová se shodují, že tyto osoby nedosáhly povinného obratu a nejsou registrovány jako plátcí DPH. Vančurová et al. (2022, s. 268) navíc upřesňuje, že tyto osoby mají pouze povinnost odvodu DPH bez nároku na něj z přijatých plnění mezi státy Evropskou unií.

2.4 Místa plnění

Určení správného místa plnění je důležité. Pokud místo plnění by nebylo v tuzemsku, nemohla by se daň řídit českými zákony, ale zákony příslušné země. Jakmile se určí místo plnění tuzemsko, řídí se subjekt zákonem o DPH v platném znění. V zákoně je definováno místo plnění v § 7 – § 12 ZDPH (Hušáková, 2022, s. 4).

2.4.1 Místo plnění při dodání zboží

Místo plnění při dodání zboží se řídí základním pravidlem, a to takovým, zda dochází dodání zboží s odesláním nebo přepravou, nebo o dodání zboží bez odeslání nebo dopravy. Kuneš et al. (2022, s. 193) zmiňuje ještě navíc rozdíl mezi odesláním (plátce nemá možnost ovlivnit průběh přemístění zboží) a přepravou, kterou plátce převážně zajišťuje a tím ovlivňuje.

Tabulka 1 Pravidla pro stanovení místa plnění při dodání zboží (vlastní zpracování, zdroj: Hušáková, 2022, s. 5)

Způsob dodání zboží	Místo plnění	Právní úprava v ZDPH
bez odeslání nebo přepravy	místo, kde se zboží nachází v době dodání	§ 7 odst. 1
s odesláním nebo přepravou	místo zahájení přeprava nebo odeslání	§ 7 odst. 2
dodání zboží s instalací, montáží	místo instalace, montáže zboží	§ 7 odst. 6
na palubě letadla, lodi nebo vlaku	místo zahájení přepravy cestujících	§ 7 odst. 7

V § 7 odst. 9 ZDPH je ještě zmíněno místo plnění při dodání nemovité věci, a to je místo, kde se nemovitost nachází (Daň z přidané hodnoty, 2024, s. 19).

2.4.2 Místo plnění při zasilání zboží

Místa určení plnění při zasilání zboží je novým pravidlem, které vzniklo v návaznosti na změnu evropské legislativy u přeshraničního obchodu v rámci EU. Dle § 8 odst. 1 ZDPH je místem plnění dáno místo, kde se zboží nachází po skončení jeho odeslání či přepravy. Hušáková (2022, s. 7) přehledně ve své publikaci vyzdvihuje rozdíl s § 8 odst. 2 ZDPH a

místo plnění dále určuje podle toho, kde odeslání zboží nebo přeprava začíná. Jedná se o následující podmínky:

- záleží na tom, kde osoba povinná k dani má sídlo,
- podmínka odlišnosti členských států, a to státu prodeje a dodání,
- celková stanovená hodnota zákonem je 10 000 EUR.

Sádovský (2020, s. 52-56) podrobně vysvětluje proběhlé změny, které nastaly v rámci přijatých změn v EU a promítly se i do zákona o DPH v ČR. Tato významná změna vstoupila v platnost od 1.7.2021. Tehdy se pravidla zpřísnila. Do té doby každá země měla svůj limit pro dodávání zboží. Limit 10 000 EUR je jeden společný limit stanoven pro celou Evropskou unii a limit by neměl být překročen v příslušném ani v minulém kalendářním roce.

2.4.3 Místo plnění při poskytování služeb

Hlavní rozdíl při určení správného místa plnění se řídí tím, komu je služba poskytována. Může to být osoba povinná k dani nebo osoba nepovinná k dani. Na základě toho se lze řídit dle základního pravidla, které uvádí Hušáková (2022, s. 9-10). Tento rozdíl je uveden v § 9 odst. 1 a odst. 2 ZDPH. Jak autorka podotýká, vždy platí základní pravidlo, pokud není uvedeno jiné specifické pravidlo.

U stejného základního pravidla se zastavuje i Vančurová et al. (2022, s. 300), která dané pravidlo ve své knize znázorňuje navíc i graficky. Z obrázku je patrné, že u poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo plnění ve státě příjemce a povinnost odvodu daně má i tato osoba. U osoby nepovinné k dani je místem plnění stát poskytovatele služby a povinnost odvodu daně má poskytovatel v jeho státě.

Jak již bylo zmíněno, existují výjimky, kdy popsané pravidlo neplatí. Tyto zvláštní případy se vyskytují v § 9a – 10i ZDPH. Jedná se například o služby související s nemovitou věcí, služby v oblasti zábavy a vzdělávání, stravovací služby nebo krátkodobé pronájmy dopravních prostředků (Vančurová et al., 2022, s. 302).

2.4.4 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu

Podle § 11 odst. 1 ZDPH je považováno za místo plnění při pořízení zboží v jiném členském státě tam, kde se zboží nachází ve chvíli ukončení odeslání nebo přepravy z pohledu pořizovatele. Ve stejném paragrafu odst. 2 a 3 ZDPH se uplatňují speciální postupy, kdy se za splnění určitých podmínek může využít snížení základu daně v tuzemsku o základ daně,

z kterého byla daň zaplacená nebo o hodnotu přiznaného plnění (Marková, 2024, s. 153-154).

2.4.5 Místo plnění při dovozu zboží

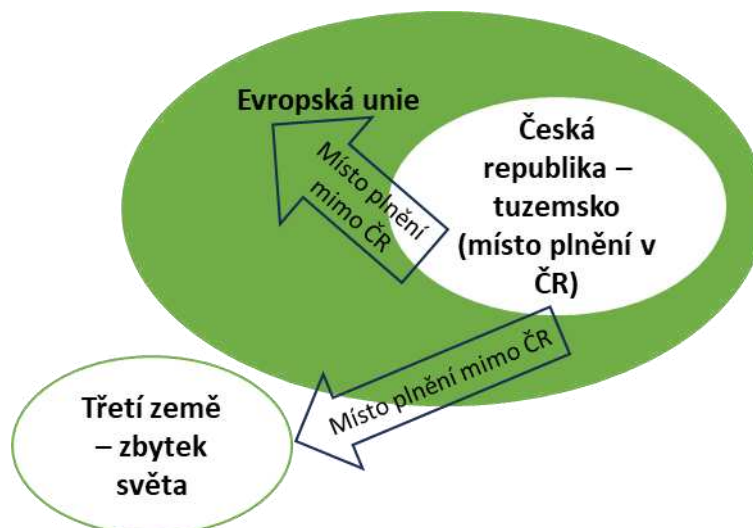
Zboží je přepravováno ze třetí země na území Evropské unie. Definice je brána ze strany dovozce, protože mu vzniká povinnost přiznat daň. Místem plnění při dovozu zboží je jeden ze členských států, kde zboží vstupuje do celního režimu. Podle § 12 odst.2 se jedná o výčet možných režimů. Jakmile se přestanou vztahovat příslušná celní opatření podle tohoto paragrafu, bude místem plnění při dovozu zboží členský stát. Musí být použit správný celní režim, ze kterého mu vzniká povinnost uhradit clo, i když podmínkou vyměření cla není u všeho dováženého zboží (Kuneš, 2019, s. 76).

2.5 Osvobození od daně

V zákoně o dani z přidané hodnoty se osvobození dělí na plnění, u kterých není možný nárok na odpočet daně nebo na plnění, u kterých lze nárok uplatnit. V § 51- § 62 ZDPH je podrobný popis plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. V § 51 odst. 1 je výčet těchto činností. Jedná se například o poštovní služby a dodání známek, rozhlasové a televizní vysílání, finanční, penzijní, pojišťovací činnosti, dodání nemovité věci, nájem nemovitých věcí a další (Daň z přidané hodnoty, 2024, s. 48).

2.6 Mezinárodní pohyb zboží a poskytování služeb

Evropská unie se snaží, aby byl pohyb zboží nebo poskytování služeb plynulý a nebyl příliš administrativně náročný. Aby nedocházelo k vybírání daní ze stejného plnění z více států EU, proto v rámci Evropské unie dochází k harmonizaci pravidel u vybírání těchto daní. Hlavním kritériem pro určení státu, kde bude probíhat zdaňování u daně z přidané hodnoty, je místo plnění. Rozlišují se tři zóny tuzemsko, jiný členský stát Evropské unie a třetí země (Vančurová et al., 2022, s. 285).



Obrázek 5 Zobrazení třech zón mezinárodního obchodu (vlastní zpracování, zdroj: Kuneš, 2019, s.14)

2.6.1 Principy zdanění v rámci EU

Existují dva možné způsoby zdanění. U prvního je daň placena ve státě, ze kterého je zboží dodáno nebo služba poskytnuta. V druhém případě se daň platí tam, kde je místo spotřeby. Hlavní rozdíl je v tom, komu je uskutečněné plnění poskytnuto. Jde o to, aby nebyl škodný žádný stát (jak příjemce, tak poskytovatel). Proto způsob placení daně v místě poskytovatele se převážně používá u konečných spotřebitelů, jelikož tito lidé, nemají nárok na odpočet daně a nevzniká jim žádná újma v rámci daně. Jedná se například o gastronomii nebo turistický ruch. Druhý způsob je více rozšířený, protože osoby povinné k dani si můžou v místě spotřeby nárokovat daň z přidané hodnoty, pokud je dané zboží nebo služba využita v rámci její ekonomické činnosti a splňují všechny podmínky nároku v daném státě. Využívají se nejen pravidla, ale i sazby daně toto státu, kde se spotřeba uskutečňuje. S přeshraničním obchodem v rámci EU existují v ČR určité povinnosti, které musí osoba povinná k dani sledovat. Pokud totiž splní podmínky, může mít povinnost registrace k DPH jako plátce nebo jako identifikovaná osoba. Pokud se stane identifikovanou osobou, tak má povinnost odvodu daně, ale nárok nikdy nemá (Vančurová et al., 2022, s. 287-288).

2.6.2 Dovoz a vývoz ze třetích zemí

Podle § 20 ZDPH je dovoz definovaný jako zboží, které vstoupilo z třetí země na území Evropské unie. Celní orgány mají povinnost daň i clo vyměřit. Jedná se o celní orgány Evropské unie, a to v tom státě, kde je zboží v ukončeném režimu. Existuje několik celních režimů, ale tyto režimy podléhají DPH:

- volný oběh,
- dočasné použití s částečným osvobozením od cla,
- konečné použití (Kuneš et al., 2022, s. 243).

Při dovozu zboží se základ daně počítá jako součet základu pro vyměření cla, samotné clo, cena dopravy včetně vedlejších nákladů, které souvisí s dovozem zboží. Jakmile je zjištěn základ daně, daň se vypočte určitou sazbou příslušného státu (Kuneš et al., 2022, s. 247).

Vývoz zboží upravuje § 66 ZDPH, kdy je vývoz chápán jako zboží, které opustilo území Evropské unie do třetí země. Místem plnění je stát, kde přeprava začíná, ale samotný vývoz je osvobozený od daně s nárokem na odpočet. Toto osvobození vzniká dnem vývozu, který je prokázáný samotným celním úřadem na daňovém dokladu nebo jiným důkazním prostředkem (Vančurová et al., 2022, s. 299).

2.7 Režim přenesení daňové povinnosti

V roce 2015 došlo k zásadní novele tohoto režimu v rámci tuzemského plnění. Tento režim je blíže specifikovaný v § 92a ZDPH. Základní podmínkou pro použití tohoto režimu je, aby obě strany (poskytovatel i plátce) byly plátcí DPH. Další důležitým faktorem je i to, že se musí jednat o osoby povinné k dani. Uplatněním tohoto režimu se přenáší povinnost přiznat a odvést daň z poskytovatele na plátce. Musí určit správnou výši sazby daně, jelikož veškerá zodpovědnost je na straně plátce. Aby plátce rozpoznal, že se jedná o tento režim, povinnou náležitostí daňového dokladu je text „daň odvede zákazník“ (Hušáková, 2022, s. 110).

V § 92a odst. 7 ZDPH je možné využít tento režim, pokud se obě strany dohodnou a domnívají se, že se jedná o tento režim. Poté ho můžou využít (Kuneš a Polanská, 2021, s.13).

Nejen Hušáková, ale i Kuneš et al. (2022, s. 277-279) dělí tento režim na dva typy, a to trvalý a dočasný. Hlavní rozdíl je v časovém omezení, jak již z názvu vyplývá. Trvalý režim se používá například u dodání zlata, nemovité věci, u šrotu a odpadů, poskytnutí stavebních nebo montážních prací. U dočasného režimu přenesení daňové povinnosti se subjekty řídí přílohou č.6 v zákoně o dani z přidané hodnoty. Jedná se například integrované obvody, mobilní telefony, obilniny, kovy. Je zde určena hranice zdanitelného plnění, která se v tomto režimu vykazuje, a to, pokud plnění překročí 100 tisíc. Aby bylo zřejmé, o jaký předmět plnění se jedná, existuje seznam s kódy ke každému určitému plnění, který musí plátce u přiznání daně vždy uvést.

2.8 Základ daně a výpočet daně

Vančurová et al (2022, s. 272-273) ve své knize uvádí doslovnou definici ze zákona „Základem daně je vše, co jako úplatou obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění.“ Dále doplňuje, že součástí základu daně jsou i další vedlejší výdaje, které souvisí se zdanitelným plněním. Může se jednat o spotřební daň, balné, přepravu nebo různý materiál, který byl použitý například u stavebních a montážních prací při budování staveb. Základ daně může být i ponížěn o poskytnuté slevy. Pokud je poskytnuto nepeněžní plnění, mělo by být oceněno buď cenou obvyklou nebo cenou nákladovou. U spojených osob by se měla vždy využívat cena obvyklá.

K tomu, aby došlo ke správnému vyčíslení daně, je potřeba zvolit i správnou výši sazby. Jelikož Česká republika je součástí Evropské unie, tak na základě směrnice EU jsou stanoveny minimální hranice. Základní má být od 15 % a snižena od 5 %. Dále je stanoveno, že členské státy mohou využít pouze dvě snížené sazby (Nerudová, 2014, s. 54). Od roku 2015 v České republice platila základní a dvě snížené sazby. Na základě novely od 1.1.2024 byly snížené sazby zrušeny a byly nahrazeny pouze jednou sníženou, a to ve výši 12 %. Základní sazba byla zachována ve výši 21 %. S probíhající návrhem novely vznikaly diskuse, která sazba bude v té snížené. Přesný výčet je přílohou zákona o dani z přidané hodnoty (Účetní a daně č.01, 2024, s. 7-8).

Výpočet daně se může provádět „zezdola nebo shora“. Záleží, zda disponujeme se základem daně bez DPH nebo vycházíme z úplaty, kterou plátce přijal. Samotný výpočet je od sebe odlišný, ale výsledek vypočtené daně je stejný od roku 2019, kdy se právní stav sjednotil (Dušek, 2023, s. 136).

Tabulka 2 Rozdíl výpočtu daně z přidané hodnoty (vlastní zpracování, zdroj: Vančurová et al., 2022, s. 276)

Cena bez daně * sazba daně v %	Přijatá úplata – [Přijatá úplata / (1+sazba daně v %)]
Výpočet daně = 1000 * 21 %	Výpočet daně = 1210 - [1210 / (1+21 %)]
Vypočtená výše daně = 210,-	Vypočtená výše daně = 210,-

2.9 Nárok na odpočet

Kuneš et al. (2022, s. 61) ve své publikaci zdůrazňuje, že uplatnění nároku na odpočet není povinné, ale jedná se o možnost, která se může v mezích zákona využít. Tyto meze určují § 72 - § 79c ZDPH. Vančurová et al. (2022, s. 311) zase vyzdvihuje, že nárok by měl být doložen daňovým dokladem, ale hlavní podmínkou je, aby přijaté plnění není použito na jiné účely než ekonomickou činnost vyjmenovaných v § 72 odst. 1. Jedná se například o zdanitelná plnění nebo osvobozená plnění s nárokem na odpočet.

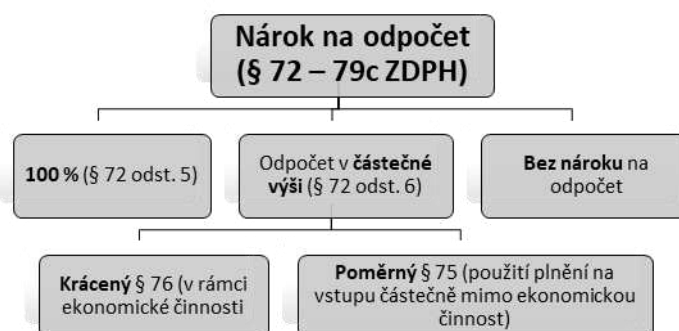
Novela platná od 1.1.2024 zpřesnila nárok daně z přidané hodnoty u pořízení vybraného osobního automobilu s označením M1. Nárok na tento typ vozu je maximálně ve výši 420 000 Kč. Technické zhodnocení u tohoto automobilu se musí sčítat s možnou výší odpočtu při jeho samotném pořízení. Celkový možný odpočet při pořízení automobilu včetně jeho technického zhodnocení je celkem 420 000 Kč (Účetní a daně č.02, 2024, s. 42-47).

Pokud se nejedná o ekonomickou činnost podle zákona, nemůže si plátcé nárokovat odpočet daně. Většinou se jedná o výdaje související se soukromou spotřebou. Například u výdajů na reprezentaci jako je občerstvení nebo větší dárky pro zákazníky si nesmí plátcé nikdy nárokovat odpočet. Tyto výdaje nejsou považovány za daňově uznatelným výdajem v rámci daně z příjmů, a tudíž se nesmí nárokovat DPH. Již tímto titulem je nárok zamítnut, i když se jedná o výdaje pro ekonomickou činnost. Výjimkou jsou dárky v hodnotě do 500,-Kč nebo propagační materiály společnosti (Vančurová a Zídková, 2022, s. 99). Dalším příkladem, kdy se nejedná o nárok na odpočet, jsou přijatá plnění použité pro plnění, které jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (Kuneš et al., 2022, s. 61).

Pokud plátcé v průběhu roku zjistí, že část přijatých plnění je využito i k soukromým potřebám, musí na konci kalendářního roku provést úpravu odpočtu daně. Kuneš et al. (2022, s. 71) zmiňuje pár příkladů, u kterých je to častým jevem – nákup osobního automobilu užívaný nejen k ekonomické činnosti ale i soukromě nebo nákup nemovitosti využívané nejen k podnikání, ale i k bydlení. Ale pokud plátcé má uskutečněná plnění i plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, musí předtím odhadnout poměr využití přijatých plnění pro tyto uskutečněná. Dle zákona o DPH se má použít tzv. „kvalifikovaný odhad“ (Vančurová et al., 2022, s. 312).

Důležitým podkladem k tomu, aby byl nárok uznán v rámci určitého zdaňovacího období je, aby měl od dodavatele daňový doklad. Daňovým dokladem je dle § 26 takový doklad, který splňuje podmínky zákona o DPH. Zákon blíže upřesňuje jeho podobu (listinnou nebo

elektronickou), náležitosti nebo pravidla jeho vystavení. Daňové doklady mohou být zjednodušené, jsou vystavovány do výše 10 000 Kč a nemají tak přísné podmínky na náležitosti tohoto typu dokladu (Dušek, 2023, s. 130-134). Dále existují zvláštní daňové doklady. Jedná se nejčastěji o splátkové nebo platební kalendáře, souhrnné daňové doklady, doklady o použití, doklady při vývozu a dovozu (Vančurová a Zídková, 2022, s. 96). Tento doklad může být uplatněn v průběhu 3 let. Pokud by se plátcí stalo, že daňový doklad nemá všechny předepsané náležitosti, je možné prokázat nárok na odpočet jiným způsobem (Daň z přidané hodnoty, 2024, s. 61).



Obrázek 6 Znárodnění nároku na odpočet (vlastní zpracování, zdroj: Kuneš et al., 2022, s. 61)

2.10 Mezinárodní spolupráce v oblasti DPH

Mezinárodní spolupráce mezi členskými státy EU je velice důležitá z důvodu pravidelného obchodování na společném trhu, kdy zboží, osoby, služby i kapitál jsou propuštěny do volného oběhu. Na základě toho bylo nezbytné, aby byla tato spolupráce nastavena Evropskou unií (Široký, 2018, s. 139).

Jak autorka Nerudová uvádí, po odstranění bariér při obchodování bylo nutné harmonizovat systémy nepřímých daní, tedy i daně z přidané hodnoty, jelikož byly zavedeny v těchto zemích rozdílné systémy. Nakonec Evropská komise rozhodla pro stávající systém DPH, který obsahuje dva principy zdanění. Jedná se o princip země určení a princip země původu (2017, s. 45-49).

Harmonizace DPH byla rozložena na fáze, které byly postupně zveřejňovány směrnicemi Evropské unie. První z nich bylo samotné zavedení DPH jako jednotného systému u všech států EU. Ve druhé fázi šlo o harmonizaci legislativy daně včetně jejich sazeb. Průlomovými dokumenty byly směrnice o zrušení daňové hranice v rámci EU a nahrazení intrakomunitárním plněním. Další významný dokument se týká sjednocení sazeb DPH, kdy

byla zavedena minimální hranice u základních 15 % a snížených sazeb 5 % (Široký, 2018, s. 145-148).

Na základě vydané směrnice existuje povinnost spolupráce a vzájemné předávání informací v oblasti daně z přidané hodnoty. Mezi hlavní důvody vzniku této povinnosti jsou daňové úniky a úmyslné vyhýbání se daňovým povinnostem nebo správné vyměření a odvod DPH. Na základě vzniku vnitřního jednotného trhu od 1.1.1993 bylo nutné zavedení společného vykazování povinných údajů, které měly přispět ke kontrolám a zjednodušení obchodu mezi členskými státy. Povinně každý registrovaný plátce DPH musel mít daňové identifikační číslo. Byl zaveden daňový systém VIES a kontrolní systém Intrastat. Na základě DIČ, který obsahuje alfabetský kód, lze rozpoznat, z které země plátce pochází. Daňový systém VIES slouží k ověření, zda ekonomický subjekt je registrovaný k DPH. Kontrolní systém Intrastat je zřízen pro sledování pohybu zboží mezi členskými státy. Na základě intrakomunitárnímu dodání zboží a poskytování služeb slouží souhrnné hlášení k DPH, které mají povinnost vykazovat všichni plátcí. Informace z těchto hlášení si členské státy předávají navzájem (Široký, 2018, s.164-166).

3 SPRÁVA DANÍ

Jak již bylo v úvodu zmíněno, daň vnímá daňový subjekt jako zátěž, která ho může určitým způsobem omezovat. Proto samotný výběr daní je uzpůsoben tak, aby tento pocit daňového subjektu byl co nejvíce minimalizován. Zátěží není chápána pouze výše daňové povinnosti, ale i povinné administrativní úkony s tím spojené. Aby byly daně řádně, správně a efektivně vybírány, jsou stanovena pravidla, která jsou uzákoněna v daňovém řádu. Nejen daňový subjekt, ale i správa daní se řídí tímto Zákonem č. 280/2009 Sb. V tomto zákoně je přesná definice správy daně a to v § 1 odst. 2 DR „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ (Vančurová et al., 2022, s. 57).

3.1 Správce daně a základní vymezení pojmů

Kuneš et al. (2022, s. 285) uvádí základní pojmy, které se pojí s daňovým řádem. Mezi ty hlavní pojmy patří pojem správce daně. Jedná se o správní orgán, který je na základě zákona pověřen k výkonu správy daně. Jako příklad se dá uvést finanční úřad nebo celní úřad. Osoba, která jedná za tento správní orgán, se nazývá úřední osoba neboli zaměstnanec správce daně.

Dalším významným pojmem je daňový subjekt. V rámci daňového řádu se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu. Může být i označován také jako poplatník nebo plátce. Záleží, v jaké souvislosti daně je daňový subjekt zmíněn. Pokud tento daňový subjekt nechce se správcem daně přijít do kontaktu, může na základě plné moci uvést svého zmocněnce (Vančurová et al., 2022, s. 57-58).

Osoby, které se účastní celkového postupu při správy daně, již byly definovány – úřední osoba, daňový subjekt a zmocněnci. Dále ještě k nim patří tzv. třetí osoby. Jedná se převážně o svědky, znalce nebo ručitele. Tyto osoby musí spolupracovat a nesmí odmítnout součinnost se správcem daně. Třetí osoby jsou kontaktovány pouze tehdy, když potřebuje správce nebo kontrolní orgán více informací o daném případě (Kuneš et al., 2022, s.285).

V rámci České republiky existuje miliony daňových subjektů. Na základě toho se muselo zavést pravidlo, jak rozdělit daňové subjekty k příslušným správcům daně. K tomu se vymezil pojem místní příslušnost. Základním dělením je na fyzické a právnické osoby. Fyzické osoby se řídí místem jejich pobytu a u právnických osob je to místo jejich sídla. V § 93a ZDPH se přímo tato příslušnost vymezuje v rámci této daně (Vančurová et al., 2022, s. 59).

3.2 Zásady správy daní

V jakékoliv fázi při správě daní se musí správce daně, ale i samotný daňový subjekt řídit zásadami, které mají oporu v právní závaznosti. Porušení některých z těchto zásad může způsobit například vadu řízení, a to má za následek zrušení rozhodnutí nebo vyměření daně podle pomůcek daňového řádu (Hrubá Smržová, 2018, s. 43).

Vančurová et al. (2022, s. 61) zmiňuje tyto hlavní zásady:

- zákonost – správci daně musí využívat právní normy uvedené buď v samotném zákoně příslušné daně nebo podle daňového řádu,
- zákaz zneužití pravomoci – nesmí být zneužito kompetencí a postavení, které byly dány úřední osobě. Tato osoba nesmí jednat hrubě a nedůstojně vůči ostatním zúčastněným osobám,
- přiměřenost úkonů správce daně – má být využito pouze takových prostředků, které jsou nutné k dosažení daného cíle,
- rovnost procesního postavení osob zúčastněných na správě daní,
- vzájemná součinnost a spolupráce správce daně a daňového subjektu,
- rychlost,
- hospodárnost (efektivnost),
- volné hodnocení důkazů správcem daně,
- materiální pravda = skutečný stav věci,
- nevěřejnost,
- mlčenlivost.

Hrubá Smržová (2018, s. 44) ještě navíc doplňuje zásadu oficiality, zásadu vyhledávací, shromažďování údajů, zásadu zákazu přenosu daňové povinnosti, zásadu poučovací, vstřícnosti a slušnosti.

3.3 Fáze správy daní

K tomu, aby správa daně dosáhla svého cíle, musí využívat určité postupy a úkony s tím spojené. Vančurová et al. (2022, s. 66) tyto úkony rozlišuje dle časového harmonogramu na fáze registrační, nalézací a placení daní.

3.3.1 Registrační fáze

Hlavní znakem této fáze je samotná registrace daňových subjektů. Jakmile chce daňový subjekt začít s podnikáním, musí si podat přihlášku k registraci. Na základě ní obdrží daňové identifikační číslo, které je autentické a začíná znakem „CZ“ (Vančurová et al., 2022, s. 67).

Zákon o dani z přidané hodnoty řeší otázku registrace včetně náležitostí s tím spojené v § 94 - § 97a ZDPH. Registrace k této dani může být povinná nebo dobrovolná. Hlavní rozdíl je ten, že u povinné registrace osoba povinná k dani splnila zákonnou podmínku obratu dle § 4a ZDPH a splňuje definici plátce dle § 6 ZDPH. Poté mu plyne povinnost registrace do 15 dnů po skončení měsíce, kdy překročila daný obrat. U dobrovolné registrace může daňový subjekt podat přihlášku včetně přiložení důvodu (například podnikatelský záměr), proč se chce stát plátcem. Poté záleží na posouzení správce daně, zda vyhoví či nikoliv. U obou registrací je povinným údajem bankovní účet, který je poté zveřejněný (Daň z přidané hodnoty, 2024, s. 83-84).

3.3.2 Nalézací fáze

V nalézací fázi dochází k vyměření nebo doměření daně. Daňový subjekt má povinnost podat správci daně tzv. daňové tvrzení, ve kterém sdělí skutečnosti o výpočtu daně. Hlavním úkolem je tedy stanovit správnou výši daně a pokud k tomu nedojde, dochází k doměření neboli ke změně. K tomu daňový subjekt využívá řádná, řádná opravná nebo dodatečná daňová tvrzení. Mezi daňová tvrzení se řadí daňová přiznání, daňová hlášení nebo vyúčtování daně. Řádná daňová tvrzení se musí podávat v přesně určených lhůtách dle § 136 DŘ. U daně z přidané hodnoty se jedná o lhůtu do 25 dne po skončení kalendářního měsíce nebo po skončení kalendářního čtvrtletí dle § 99 – 99a ZDPH (Hrubá Smržová, 2018, s. 45-46).

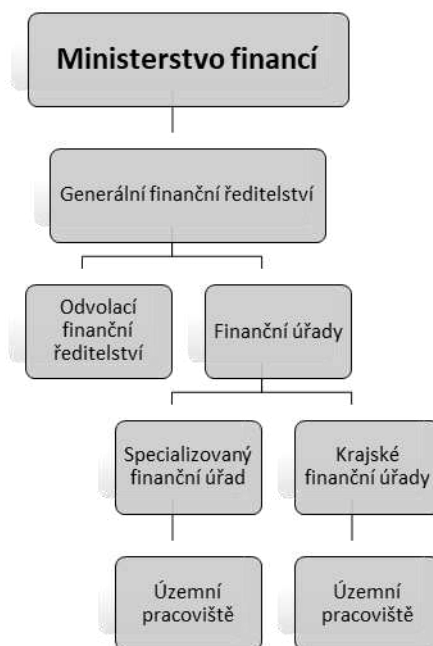
Daň je vyměřena buď na základě podaného daňového přiznání nebo vyúčtování daňovým subjektem. Dále to může být z moci úřední nebo na základě výsledku postupu k odstranění pochybností. V tomto případě dochází k daňovým kontrolám a na základě nich, správce daně vydává rozhodnutí o vyměřené dani. Pokud se daň neliší od podání tvrzení daňovým subjektem, správce daně nepodává oznámení. Daňové tvrzení podané daňovým subjektem se bere za správné (Vančurová et al., 2022, s. 68-69).

3.3.3 Placení daní

Podle § 135 DŘ je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. Každý daňový subjekt má vytvořený osobní daňový účet u správce daně. Výpis z tohoto účtu si může daňový subjekt vyžádat nebo zažádat o povolení náhledu na internetových stránkách finanční správy. Zde jsou evidovány všechny nedoplatky, ale i přeplatky (Hrubá Smržová, 2018, s. 54-55).

3.4 Finanční správa

Nejdůležitějšími správci daně jsou orgány finanční správy. V roce 2013 se dost velkým způsobem změnila organizační struktura finanční správy. V té době byl přijat nový zákon o Finanční správě České republiky.



Generální finanční ředitelství je organizační složkou, která je podřízená Ministerstvu financí. Hlavní funkcí je řízení o správních deliktech. Dále má na starosti centrální evidenci včetně registrů finanční správy nebo mezinárodní agendu. Sídlo má v Praze.

Odvolací finanční ředitelství je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství a zároveň je nadřízeným orgánem finančním úřadům. Sídlo má v Brně.

Finanční úřady vykonávají správu daní v místně příslušné lokalitě. Existuje jich celkem 14 podle krajů. Tyto finanční úřady mají své územní pracoviště, které převážně kopírují dřívější

finanční úřady. Specializované finanční úřady jsou zřízeny pro vybrané subjekty (Hrubá Smržová a Mrkývka, 2020, s. 428-429).

3.5 Kontrolní činnost finanční správy

Daňový řád 280/2009 Sb. umožňuje finanční správě využít zákonné způsoby kontroly k podaným daňovým tvrzením. Než přejde k oficiálnímu šetření daňového subjektu, jako první přichází na řadu činnosti zvané vyhledávací postupy, které jsou definovány v § 78 – § 84 DŘ. Jakmile jsou všechny důležité podklady shromážděny, může nastat daňová kontrola nebo výzva k odstranění pochybností (Česko, 2009).

3.5.1 Vyhledávací postupy

V § 78 DŘ je detailně popsána vyhledávací činnost, se kterou finanční správa začíná. Po celou dobu vyhledává důkazní prostředky, které s řešenou situací souvisí. K těmto činnostem jsou řazeny například ověřování úplnosti evidence, zjišťování aktuální majetkové situace a aktuálních příjmů. Dále ke zjišťování může využít různé informační systémy. U vyhledávací činnosti není vyžadována povinná součinnost daňového subjektu. Ale samozřejmě finanční správa může toho využít a požádat o vysvětlení. Pokud se k tomuto kroku odhodlá, osoba, která je tázána, má povinnost vysvětlení podat. Toto vysvětlení ale není bráno jako důkazní prostředek dle § 79 odst. 3 DŘ (Daňový řád, 2024, s. 27-28).

Dalším možným vyhledávacím postupem, který může finanční správa využít, je místní šetření. Jako předchozí postup, tak i tento není činností daňové řízení. Jedná se pouze o „mapování terénu“, kdy finanční správa zjišťuje, zda byly všechny podmínky řádně a úplně daňovým subjektem splněny. Jelikož při tomto postupu probíhá již součinnost s daňovým subjektem nebo přizvanými osobami, finanční správa daňový subjekt informuje o probíhajícím místním šetření, i když to není zákonnou podmínkou. Většinou se jedná o místo přímo u daňového subjektu, jelikož si finanční správa většinou vyžádá další dokumenty (Kobík, 2016, s. 160-165).

3.5.2 Kontrolní postupy

Kontrolní postupy jsou tzv. druhou fází, kterou správce daně využije, pokud stále existují pochybnosti o podání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení a bude chtít dále v šetření pokračovat. Poté se správce daně uchýlí k zahájení daňové kontroly nebo vyzve daňový subjekt k odstranění pochybností.

Daňová kontrola je od počátku až k jejímu ukončení popsána v § 85 - § 88a DŘ. Jedná se o postup, kdy správce daně chce prověřit podaná daňová tvrzení, ale i jiné skutečnosti s tím související. Zjišťuje, zda tvrzený základ daně včetně daňové povinnosti odpovídá skutečnosti. Tudíž předmětem daňové kontroly jsou již zmíněné podklady – daňová povinnost, daňová tvrzení a další okolnosti. Místem šetření probíhá přímo u daňového subjektu, popřípadě v místě, které je nejvhodnější dle účely kontroly. Správce daně musí provést daňovou kontrolu pouze v nezbytném možném rozsahu. Nesmí zbytečně kontrolu časově prodlužovat, ale může ji rozšířit i na jiné daňové subjekty, pokud je to nezbytné pro další šetření. Daňovou kontrolu může správce daně i opakovat, pokud se naskytne nové podněty a důkazy, které předtím nebyly zřejmé. Jakmile správce daně má výsledky kontroly, je povinen seznámit s nimi i daňový subjekt, aby se mohl k daným podkladům vyjádřit. Samotná kontrola je ukončena osobním jednáním a podpisem zprávy o kontrole, která je výsledkem provedené daňové kontroly. Správce daně v této zprávě podobně popisuje důvody k doměření daně nebo způsoby, jak základ daně byl stanoven. Nakonec podrobně zhodnotí svůj závěr (Hrubá Smržová, 2018, s. 52-54).

Mezi postupy k odstranění pochybností u správce daně se zabývá § 89 - § 90 DŘ. Hlavním úkolem je odstranění přetrvávajících pochybností na straně správce daně. Na základě toho může správce daně požádat daňový subjekt k předložení důkazů k vyvrácení jeho pochybností. Správce daně stanoví zákonnou lhůtu, kterou musí daňový subjekt dodržet. Pokud by tak neučinil, může mu pohrozit postihem v podobě pokuty. Výsledkem může být buď zastavení řízení, jelikož správce daně obdržel dostatečné důkazy o prokázání správného daňového tvrzení subjektu. Nebo další možností je nedostatečné předložení podkladů, které by tyto domněnky vyvrátily, a tudíž správce daně zahájí daňovou kontrolu (Daňový řád, 2024, s. 30).

4 DAŇOVÉ ÚNIKY

V každém daňovém systému se objevují tyto nešvary, a to daňové úniky. Je běžným jevem, že se daňový subjekt snaží zaplatit co nejnižší daň nebo dokonce žádnou. Proto i v rámci daně z přidané hodnoty se objevují pokusy o daňové úniky. Na rozdíl od jiných daní není tato daň nákladem daňového subjektu a tuto daň platí až konečný spotřebitel. Přesto se daňový subjekt snaží tuto daň obejít, jelikož poté dokáže být pro konečného spotřebitele na trhu levnější, dostupnější a zajímavější. Ve finále z toho profitují oba, ale stát přichází o část příjmu do státního rozpočtu (Zídková, 2023, s. 23).

4.1 Charakteristika daňového úniku

Jak Klimešová (2018, s. 44) uvádí, tak neexistuje žádná definice v daňových zákonech, co je přesně daňový únik a jak ho lze bez pochybností vymezit. Tento pojem sice všechny subjekty v rámci daňového systému užívají, ale oporu lze nalézt až v trestním zákoníku, v zákoně č. 40/2009 Sb. Zato autor Sejkora (2017, s.21-22) vidí spíše oporu v již rozhodnutých případech, kdy byly vymezeny hranice mezi legální a nelegální činností. Přesto ale přiznává, že daňový únik přesto není jasně definovaný a neustále se vedou kolem něho žhavé diskuse. Proto se ubírá i směrem k Evropské unii, kde existují různé rozsudky, které by mohly být využity i v ČR.

V souvislosti s daňovými úniky finanční správa často používá terminologii jako například podvod na DPH, zneužití práva nebo vyhýbání se daním. V zahraničí se využívají dva termíny, a to „tax avoidance“ a „tax evasion“. Klimešová (2018, s. 44-45) podrobně popisuje hlavní rozdíly mezi těmito uvedenými termíny. Tax avoidance neboli v českém pojetí legální daňová optimalizace. Daňový subjekt se snaží pomocí legálních prostředků snížit svou daňovou povinnost. Zato tax evasion by se dalo přeložit jako nelegální daňový únik neboli podvod.

Autor Sejkora (2017, s. 23-25) se ztotožňuje s překladem Klimešové, navíc ještě uvádí zahraniční pojem „tax offence“, který lze volně přeložit do českého jazyka jako zkrácení daní. V rámci srovnání napříč celou Evropskou unií se vyskytuje u této definice převážně tento názor, že se jedná o takové jednání daňového subjektu, které může vzniknout nejen úmyslně, ale i opomenutím. Poté může být odvedena daň v nižší výši, než je zákonem stanovena. Ale vždy se jedná o protiprávní jednání.

Tabulka 3 Srovnání legální a nelegální činnosti (vlastní zpracování, zdroj: Klimešová, 2018, s. 46)

Daňová optimalizace (legální)	Daňový únik (nelegální)
Osvobození od daně, položky snižující základ daně	Neúmyslné – neznalost, nedbalost, složitost zákonů
Sleva na dani	Úmyslné – menšího rozsahu (záměrné)
Způsob odpisů u majetku	Úmyslné – trestný čin (škoda nad 50 000 Kč)
Podpora vybraných činností (výzkum, vývoj, podpora vzdělávání)	Šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání
Mezery v daňových zákonech	Falšování účetních záznamů

4.2 Klasifikace daňových úniků

Daňové úniky se mohou členit z různých hledisek. Z úzkého nebo širokého na úniky legální či nelegální. Záleží také na tom, kolik osob je v daňových únicích zapojeno nebo na jakém území se tento únik uskutečňuje.

4.2.1 Řemeslné a průmyslové

Jedno z prvního rozdělení podle autora Sejkory (2017, s. 78) je kritérium podle počtu osob, které jsou v daňovém úniku zainteresovány. Toto dělení je označováno jako řemeslné nebo průmyslové. U řemeslných daňových úniků jde pouze o jednu osobu. Zato u průmyslového daňového úniku o celou síť subjektů, kteří jsou do daňového úniku zapojeny. Jedná se totiž o promyšlený postup, kdy se záměrně pozměňují určité skutečnosti nebo dokonce se falšují podklady.

4.2.2 B2C a B2B

Označení B2C a B2B pochází z anglických slov – „business to customer“ (obchodování se zákazníkem) a „business to business“ (obchodování s obchodním partnerem). Jedná se o dva odlišné pohledy z pohledu uskutečněných plnění při obchodování. Pokud se využívá režim B2C, tak se prodává s osobou nepovinnou k dani. To znamená, že tato osoba nepoužije plnění pro ekonomickou činnost na rozdíl od režimu B2B. Zde se vyskytuje osoba povinná k dani a plnění využívá pro své podnikání. Hlavním rozdílem mezi těmito režimy je, že při B2C

nemůže správce daně zkontrolovat plnění, které bylo poskytnuto. Je totiž znám pouze plátec. U B2B správce daně již tuto možnost má. Existuje totiž přímá souvislost mezi odvodem a nárokem na odpočet. Pokud by jedna z těchto stran chtěla uplatnit nárok na odpočet, tak správce daně zkontroluje, zda byl přiznán a proveden odvod daně i z druhé strany. K tomu využívá různé nástroje, a to nejen tuzemské, ale i zahraničí, které probíhají na základě výměny informací v Evropské unii (Sejkora, 2017, s. 78-83).

Mezi tyto daňové úniky se dá například zařadit podvod chybějícího obchodníka. Jedná se o jev v rámci tuzemských obchodů. Daňový subjekt, plátec, uskuteční plnění, ale nepodá daňové přiznání, neodvede daň a poté tzv. „zmizí“. V podobné formě se tyto podvody můžou dít i v rámci Evropské unie. Dále mezi tyto úniky se převážně řadí tzv. řetězové obchody. V rámci tohoto řetězce jeden ze subjektů významně nadhodnotí prodej a vznikne mu povinnost odvést daň. Ale úmyslně nepodá daňové tvrzení o tomto prodeji a poté „zmizí“. Subjekt, kterému byla tato transakce fakturována, si nárokuje odpočet. Ale než má šanci finanční úřad zareagovat, nelze nijak kontaktovat plátec (Zídková, 2023, s. 24).

Hodně významným daňovým únikem jsou karuselové podvody. Tyto probíhající obchody jsou mezinárodní. Princip spočívá ve využití chybějícího podvodníka v tuzemsku, který se nachází v řetězci. Zboží je prodáno z tuzemska do jiného státu v EU. Na rozdíl od viz výše zmíněného podvodu, je zboží prodáno z tohoto státu nazpět úplně prvnímu subjektu, který tento podvod začal. Zboží neustále koluje v tomto řetězci (Šefčík, 2018, s. 25-27).

V posledních letech je vnímána obava z nárůstu možných daňových úniků při elektronickém obchodování. Jedná se převážně o již zmíněném podvodu s chybějícím obchodníkem, ale dále s přeshraničním poskytováním služeb formou elektronickou, podvody související s automobily nebo se sníženými sazbami (Oats, 2021, s. 543).

Existuje mnoho dalších menších daňových podvodů, které zmiňuje i autorka Zídková (2023, s. 23). Uvádí například ještě situaci, kdy se subjekt odmítá registrovat k DPH, úmyslně použije snížené sazby DPH nebo nesprávně uplatní osvobození bez nároku na odpočet.

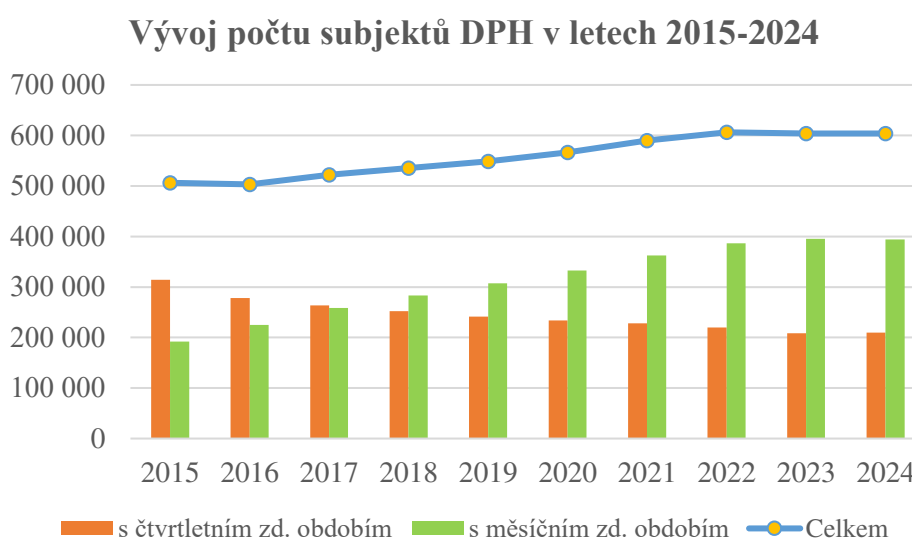
Sejkora (2017, s. 95) poukazuje na stejné případy daňových úniků jako Zídková. Navíc ještě uvádí daňový únik v rámci špatného nároku na odpočet, který může vzniknout při chybném vyčíslení poměru. Vysvětluje ještě únik způsobený insolvenčním podvodem.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 ANALÝZA ÚKONŮ FINANČNÍ SPRÁVY

Jak bylo v kapitole 3.4 uvedeno, správou daní se zabývá finanční správa. Tato správa je rozdělena na finanční úřady, které se nachází v každém kraji ČR. V těchto krajích jsou územní pracoviště, která přijímají různá podání nebo daňová tvrzení od plátců. Tyto informace dále zpracovávají a průběžně zveřejňují na svých internetových stránkách.

Finanční správa provádí úkony, které jsou podrobně definovány v kapitole 3.3. První fáze je registrační. Dle informací, které jsou zveřejněny na stránkách finanční správy, dochází stále ke zvyšování počtu registrovaných plátců k dani z přidané hodnoty.



Obrázek 8 Vývoj počtu subjektů DPH v letech 2015-2024 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Registr subjektů DPH)

V grafu na obrázku 8 lze vidět, že celkový počet registrovaných plátců každým rokem stoupá. Mírný pokles nastal jenom v roce 2023, kdy došlo k poklesu o 2 422 subjektů. Toto snížení se dá vysvětlit novelizací zákona o dani z přidané hodnoty. Od 1.1.2023 byla zvýšena hranice obratu, která byla do té doby jen 1 mil. Kč. Zvýšení bylo dvojnásobné, tudíž na 2 mil. Kč. Jak je v kapitole 2.3 definováno, pokud se této hranice dosáhne, musí se daňový subjekt povinně registrovat k této dani. Jakmile dochází k takové změně, finanční správa na to docela dobře reaguje. V rámci takové významné změny bylo do zákona zakomponováno zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, pokud se daňový subjekt musel ze zákona registrovat, protože překročil obrat 1 mil. Kč. a učinil tak poslední tři měsíce v roce 2022. Poté daňový subjekt mohl požádat o zrušení registrace do 15. ledna 2023. V rámci takových změn je přirozený pokles registrovaných subjektů. Na obrázku 8 jsou graficky znázorněny navíc údaje o měsíčních a čtvrtletních plátcích. Od roku 2013 se při registraci automaticky

stává měsíčním plátcem DPH každý daňový subjekt. Kvartálním plátcem se může stát, pokud splní určité podmínky. Poté může na konci roku ve 12. měsíci zažádat prostřednictvím daňového tvrzení o zařazení mezi kvartální plátce. Z grafu je zřejmé, že o tuto možnost je každým rokem menší zájem. Může to být způsobeno vyšší daňovou povinností, kterou plátce chce hradit průběžně. Na druhou stranu, pokud plátce nemá téměř žádnou povinnost, může uvažovat o kvartálním podávání tvrzení, jelikož si může snížit administrativní náklady spojené s podáváním daňových přiznání.

Nalézací fáze je dalším krokem finanční správy. Daňový subjekt, který je již k této dani registrovaný, má povinnost podat daňové tvrzení do lhůty stanovené zákonem. Finanční úřady tato tvrzení kontrolují a zpracovávají. V rámci daňových tvrzení, která podávají plátci, může být stanovena výpočtem daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Pokud je vyčíslena daňová povinnost, plátce musí daň odvést na konkrétní bankovní účet finančního úřadu. Lhůta splatnosti daně je stejná jako lhůta podání daňového tvrzení. Další možností je vyčíslení nadměrného odpočtu. Toto tvrzení znamená, že plátce žádá finanční úřad o vrácení daně z přidané hodnoty. Ten má lhůtu splatnosti mnohem delší, a to 30 dnů od lhůty podání daňového tvrzení.

Tabulka 4 Vývoj podaných daňových tvrzení v letech 2016-2023 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Údaje z daňových přiznání)

Zdaňovací období	Počet DAP celkem	Počet čtvrtletních DAP	Vrácení daně (§ 84) v tis. Kč	Vlastní daň v tis. Kč	Nadměrný odpočet v tis. Kč
2016	3 893 417	1 201 591	1 045 045	657 451 880	292 916 008
2017	4 159 067	1 126 492	1 299 718	699 714 679	301 379 393
2018	4 411 443	1 071 184	1 192 955	736 738 703	313 790 073
2019	4 597 235	1 027 408	1 287 485	774 055 516	328 450 816
2020	4 776 428	986 798	316 361	725 880 327	322 258 975
2021	5 034 447	961 884	132 767	828 050 208	358 125 163
2022	5 267 554	929 898	368 282	961 176 303	422 207 433
2023	4 225 133	658 094	524 570	792 386 588	340 004 125

Z tabulky 4 lze vyčíst, že počet daňových tvrzení každým rokem stoupá. V roce 2023 jich byl mnohem nižší počet. Lze to zdůvodnit neúplnými informacemi z finanční správy.

Zveřejněné jsou pouze údaje za období 1.-10. měsíc a 1.-3. kvartální období. Na základě této informace lze předvídat, že údaje budou vyšší, než jsou nyní uvedeny. Přesto se očekává, že celkově budou roce 2023 nižší oproti roku 2022. Bude to zřejmě zapříčiněno nižší registrací plátců v důsledku novely zákona.

Na základě podaných daňových přiznání finanční správa uvádí, v jaké výši byly vyměřeny jako vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet plátce.



Obrázek 9 Vývoj podaných daňových tvrzení v letech 2016-2023 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Údaje z daňových přiznání)

Na obrázku 9 lze vidět, že jde převážně o mírně zvyšující se hodnoty. V letech 2020 a 2023 dokonce došlo k poklesu. V roce 2020 lze tento jev přiřadit k pozastavení ekonomické činnosti subjektů, která byla způsobena epidemií COVID 19. Na základě nařízení vlády musela část oborů podnikání pozastavit, a tudíž došlo ke snížení nejen daňové povinnosti, ale i nadměrného odpočtu plátců. V roce 2023 je to způsobeno opět stejnými událostmi, které jsou zmíněny již výše. Jsou to neúplné informace z finanční správy (období 1.-10. měsíc a 1.-3. kvartální období) a snížený počet registrovaných plátců.

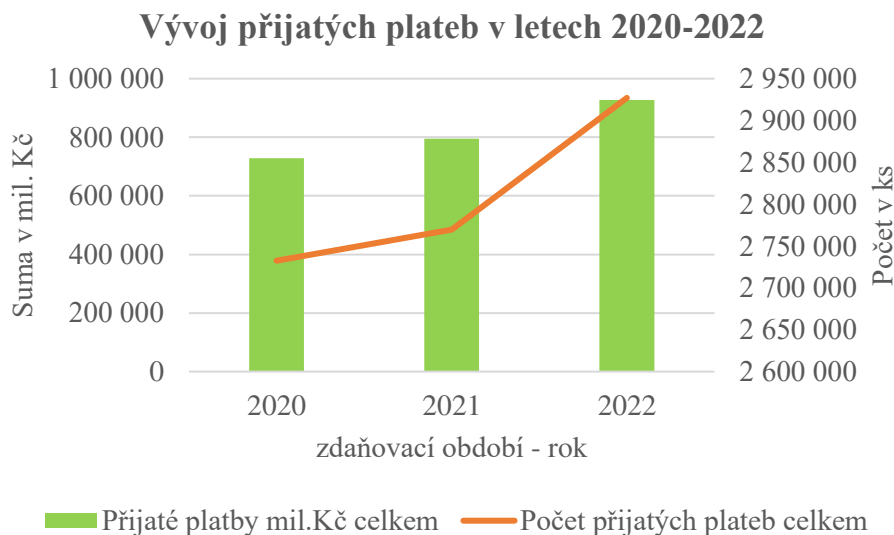
Poslední fází finanční správy je placení daní. Jak je v kapitole 3.3.3 zmíněno, lhůty jsou dány daňovým řádem. Finanční správa na svých internetových stránkách zveřejňuje skutečný stav přijatých plateb a způsob jejich výběru. V dnešní době jsou možné tři způsoby placení daní – bankovním převodem, hotově na pokladně přímo územního pracoviště finančního úřadu nebo platební poukázkou. Většina plátců využívá bankovní převod. Zbývající část jiné způsoby. Počet provedených úhrad každým rokem stoupá a tím i částka, kterou daný subjekt

posílá. Na základě údajů z tabulky 5, které jsou převzaté z finanční správy, lze následující informace potvrdit.

Tabulka 5 Vývoj přijatých plateb a jejich způsobu placení v letech 2020-2022 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Údaje z výběru daní)

Zdaňovací období	Hotově			Hotově		
	Převod z účtu	nebo platební poukázky	Celkem	Převod z účtu	nebo platební poukázky	Celkem
	Suma v mil. Kč			Počet		
2020	728 362	434	728 796	2 705 736	26 733	2 732 469
2021	794 963	244	795 207	2 755 466	14 309	2 769 775
2022	926 687	246	926 933	2 913 749	13 295	2 927 044

Z tabulky 5 lze navíc vyčíst, že jedna úhrada se průměrně od roku 2020 pohybovala v částce 266 tisíc Kč, 287 tisíc Kč v roce 2021 a 316 tisíc Kč v roce 2022. Tyto údaje jsou na obrázku 10 pro lepší pochopení graficky znázorněny.

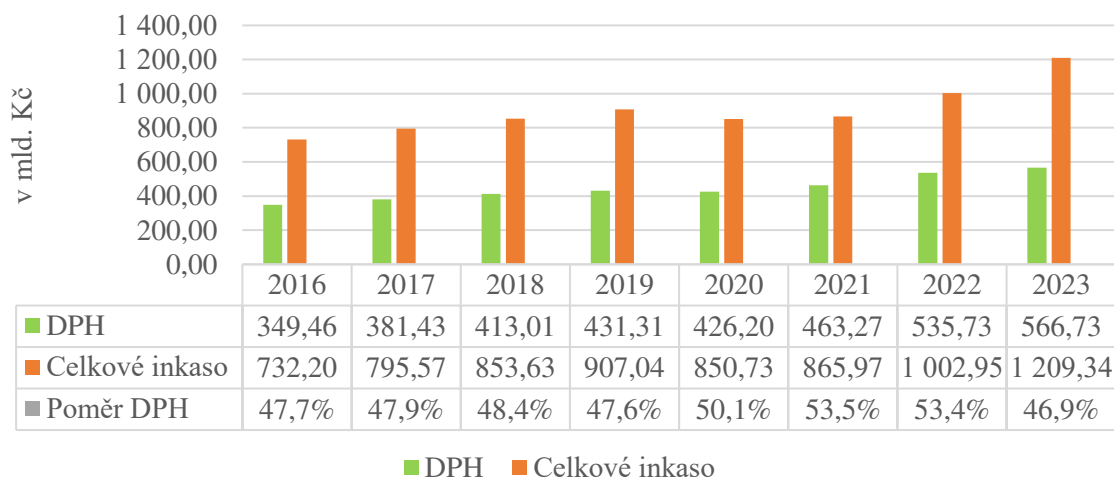


Obrázek 10 Vývoj přijatých plateb v letech 2020-2022 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Údaje z výběru daní)

Finanční správa zveřejňuje podrobný rozbor výběru veškerých daní, nejen DPH. To, jak je výběr daně z přidané hodnoty významný pro stát a státní rozpočet, zachycuje obrázek 11. Poměr výběru DPH je značně vysoký oproti výběru všech daní včetně ostatní příjmů. Tento

poměr se pohybuje totiž okolo 50 %. V celkovém inkasu jsou daně přímé i nepřímé. Mezi ostatní příjmy lze zařadit například vybrané pokuty, poplatky nebo úroky z prodlení.

Vývoj inkasa v letech 2015-2023



Obrázek 11 Vývoj inkasa v mld. Kč v letech 2015-2023 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Údaje z výběru daní)

6 ANALÝZY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daň z přidané hodnoty patří mezi daně, u kterých není o daňové úniky nouze. Každý daňový subjekt totiž chce platit co nejméně. Bohužel existuje část takových subjektů, kteří využívají místo zákonem povolených možností nelegální praktiky.

6.1 Registrace k DPH

Velkým strašákem každého začínajícího podnikatele je, že se stane plátcem daně z přidané hodnoty. Bojí se ztráty části svých zákazníků, jelikož se jejich zboží nebo poskytnuté služby zdraží o navýšenou daň. Tudíž se jedná převážně o daňové subjekty, kteří dodávají konečnému spotřebiteli. Ten si daň nijak neuplatní a je posledním článkem v celém koloběhu, kdo tuto daň musí zaplatit. To je i hlavní důvod, proč se podnikatelé snaží zatajit své skutečné příjmy, než mají. Toto jednání má nejen negativní vliv na DPH, ale také na daň z příjmů.

Mezi takové osoby povinné k dani můžeme zařadit například různé řemeslníky, kadeřnice a mnoho dalších profesí, které poskytují hlavně služby občanům. Jak bylo v kapitole 2.3 a 3.3.1 zmíněno, existuje povinná registrace k dani z přidané hodnoty, kdy hranice obratu od 1.1.2023 jsou 2 miliony Kč. Do té doby byla hranice pouze 1 milion Kč. Ke změně došlo i proto, že příjmy se globálně zvyšují a hranice byla již nízká. Dalším důvodem bylo, aby aspoň část daně byla vybrána na dani z příjmů, jelikož důvodem nízkých příjmů u těchto profesí bývá kvůli povinné registraci k DPH.

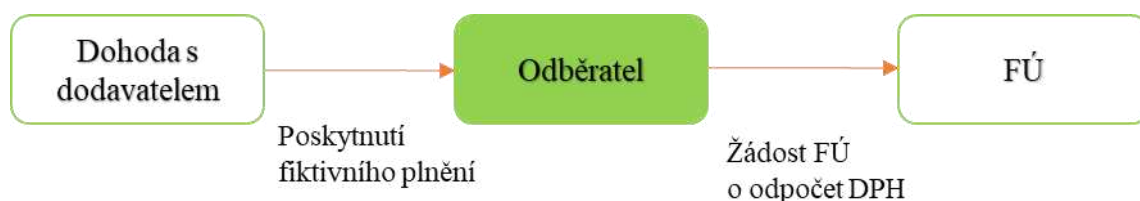
Dalším možným daňovým únikem může být i opak. Osoba povinná k dani si může například plánovat nákup dlouhodobého majetku a ráda by si nárokovala jeho odpočet. Většinou se to týká nákupu osobních automobilů. Tento subjekt by se mohl dobrovolně registrovat k DPH, ale musel by zdůvodnit, proč by se měl stát plátcem. Finanční úřad očekává, že touto registrací budou plynout příjmy do státního rozpočtu a plátce bude spíše odvádět než si nárokovat odpočet. Takže jako důvod – nákup majetku by určitě v tomto případě neprošel. Proto může pouze využít povinnou zákonnou registraci. Jedinou možností je uskutečnit plnění, které převyšuje tuto hranici. Pokud opravdu neuskutečňuje tak vysoká plnění, může se daňový subjekt uchýlit k daňovému podvodu, a to ve formě fiktivního plnění, které nenastalo. Zákonná podmínka je splněna a registraci nic nebrání.

Poslední povinností k povinné registraci má povinná osoba k dani, která přijala nebo poskytla službu v rámci EU podle kapitoly 2.6.1. Hodně takových subjektů tuto registraci záměrně neuskutečňuje proto, že tato osoba musí daň odvádět, ale nemá nárok na odpočet DPH. Často si tito podnikatelé tuto povinnost ani neuvědomují, jelikož se může jednat o výjimečný drobný nákup. Hranice u služeb stanovena není, ale pouze u zboží dosahující hodnoty 326 tisíc Kč bez DPH za kalendářní rok.

6.2 Fiktivní vystavování daňových dokladů

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole může se daňový subjekt dopustit vystavení fiktivního daňového dokladu, aniž by poskytl jakékoliv plnění. Jeden z důvodů, proč tak učiní, je úmyslné zvýšení obratu. Některé subjekty potřebují vylepšit své hospodářské výsledky v rámci daně z příjmů, proto se uchylují k těmto praktikám.

Dalším důvodem může být i to, že ho o vystavení fiktivního dokladu požádá někdo z obchodních partnerů. Tento obchodní partner si potřebuje snížit hospodářský výsledek, aby neplatil tak vysoké daně z příjmů a zároveň si nárokuje odpočet daně z přidané hodnoty z tohoto fiktivního plnění. Velice často se jedná o služby. Důvodem je, že se nemusí vést evidence skladu jako u zboží. Dle § 72 odst. 1 a) má plátce nárok na odpočet u zdanitelných plnění při dodání zboží nebo poskytnutí služeb s místem plnění v tuzemsku. Následně § 72 odst. 2 a) vymezuje to, že toto zboží musí být dodáno nebo služba musí být poskytnuta. Takže v tomto případě není zákonný nárok na odpočet.



Obrázek 12 Grafické znázornění dohodnutého fiktivního plnění (vlastní zpracování)

Posledním možným daňovým podvodem v rámci fiktivních dokladů je situace, kdy dodavatel žádné fiktivní plnění úmyslně nevystavuje ale odběratel, kterého můžeme označit podvodnou společností, úmyslně vystavuje faktury sám.



Obrázek 13 Grafické znázornění vystavování fiktivních faktur společností (vlastní zpracování)

Obrázek 13 názorně ukazuje vystavování faktur na přijatá plnění podvodnou společností s nárokem na odpočet DPH. V tomto případě si je společnost vědoma, že musí obejít základní kontrolní mechanismy, které finanční úřad využívá. To znamená, že využije vystavení zjednodušeného daňového dokladu, který nemá tak přísné podmínky pro vystavení, jak je zmíněno v kapitole 2.9. V tomto případě společnost vykazuje svá uskutečněná plnění a využívá tohoto daňového podvodu ke snížení daňové povinnosti, která by byla jinak mnohem vyšší.

6.3 Špatná sazba DPH

Daňový subjekt může v rámci fakturace uvést chybnou sazbu DPH, než mu zákon ukládá. Do 31.12.2023 byly zavedeny tři sazby. Základní byla 21 %, která zůstala i po novele. Snížené byly 10 % a 15 %, ale ty byly od 1.1.2024 zrušeny a byla zavedena pouze jedna, a to 12 %. Čím více daní je zákonem stanoveno, tím více může docházet k chybovosti nebo k úmyslnému činu. Jelikož byla nastavena již jenom jedna snížená sazba, očekává se menší možnost daňových úniků než dříve.

V § 47 až § 49 zákona o dani z přidané hodnoty je přímo uvedeno, které plnění podléhá snížené sazbě. Součástí zákona jsou i přílohy, v nichž jsou uvedeny přesné výčty zboží a služeb. Nejvíce diskutovanou oblastí jsou stavební práce. Zde dochází nejčastěji k chybovosti nebo k úmyslnému uvedení špatné výše DPH. Stavební práce totiž mohou být fakturovány buď se základní sazbou 21 % nebo ve snížené 12 %. Pokud se jedná o stavbu, která bude sloužit k bydlení nebo sociálnímu bydlení, může subjekt použít 12 % sazbu. To, zda se jedná o stavbu k bydlení nebo jde o sociální bydlení přímo upravuje stavební zákon. Tudiž je důležité tuto náležitost řádně posoudit. Záleží i na tom, zda proti nám stojí plátce nebo ne. Pokud je zákazníkem plátce, řídíme se dle § 92a a přenášíme na tuto osobu povinnost odvést daň viz kapitola 2.7. Ta má povinnost uvést správnou výši sazby DPH.

S novelou, která vstoupila v platnost 1.1.2024 se očekávaly možné daňové úniky převážně v takové oblasti, kdy z 15 % se snížilo na 12 %. Žhavým oborem bylo bez pochyb stavebnictví, které provádí stavby pro bydlení nebo sociální bydlení. Daňové subjekty totiž polemizovaly nad situací, že by vybrané zálohy koncem roku 2023 vrátily v domnění, že by šlo o mylné platby a přijaly by tyto zálohy až v novém roce 2024. Jak je v kapitole 2.2. uvedeno, plátce totiž má povinnost odvést DPH v den přijetí úplaty dle § 36 ZDPH. V tabulce 6 je názorně uveden příklad, kdy společnost realizuje stavbu určenou k bydlení a jejich zákazníkem (osoba nepovinná k dani) byla složena záloha ve výši 30 % z celkových 5 milionů Kč. Pokud by společnost vrátila již přijatou zálohu a dopustila by se postupu, který již byl výše nastíněn, společnost by odvedla finančnímu úřadu o 34 938 Kč méně, než bylo původně zamýšleno. Jednalo by se jednoznačně o úmyslný daňový únik.

Tabulka 6 Srovnání povinnosti odvodu DPH při změně sazby (vlastní zpracování)

Zaplacená záloha 1 500 000,-Kč v roce 2023 (15 %)	Zaplacená záloha 1 500 000,-Kč v roce 2024 (12 %)
DPH 15 % = 195 652,- Kč	DPH 12 % = 160 714,-Kč

V rámci tohoto oboru stavebnictví bývá hodně diskutovaným tématem projektová dokumentace nebo příslušenství stavby a s tím určení správné výše sazby DPH. Prvotně záleží, zda u těchto zmíněných plnění je splněna definice. U projektové dokumentace může být použita snížená sazba pouze v případě, pokud je nedílnou součástí služby výstavby. Pokud se tedy jedná o sociální bydlení, kdy v rámci jednoho plnění je i tato dokumentace, bude i ta podléhat snížené sazbě daně. Pokud by to tak nebylo a projektová dokumentace byla připravena mnohem dříve, plátce má povinnost odvést toto plnění v základní sazbě. U příslušenství stavby velice záleží na tom, zda je součástí stavby (může být již existující) a plní tzv. funkci doplňkovou. Poté je na místě snížená sazba DPH. Plátcí by mohli ale tuto skutečnost zaměnit s plošnou stavbou, která se již musí fakturovat v základní sazbě. Někteří plátcí tyto skutečnosti rádi zaměňují a vše vykazují ve snížené sazbě. Potom stát přichází o část neodvedeného DPH.

Další chybným uvedením sazby může být situace tzv. „přefakturace“. Plátce totiž často zaměňuje přefakturaci v základní sazbě 21 % s přefakturací podle § 36 odst. 13 ZDPH. Tento paragraf je natolik specifický, že se vztahuje na výjimečné případy. Pokud by plátce chtěl toto ustanovení využít, nesmí si nárokovat DPH z přijatého plnění a zaznamenat účetní

případy pouze rozvahově. Velkým omylem bývá, že si plátce z přijatého plnění odpočet nárokuje, účtuje výsledkově a poté fakturuje v základu daně bez DPH. V tomto případě by došlo k tomu, že by plátce neodvedl daň ze svého uskutečněného plnění.

Velkou diskusí nad správnou výší sazby DPH jsou bezpochyby nápoje v rámci stravovacích služeb. Na základě informací z GFŘ, která vydává k novelám podrobnější vysvětlení, než uvádí samotný zákon, blíže definuje, které nápoje budou ve snížené nebo v základní sazbě. Hodně diskutovaným tématem v oboru pohostinství byla kohoutková pitná voda. Přesnou definici uvádí GFŘ, kdy může být podávána tato voda ve snížené sazbě pouze tehdy, pokud nebude ochucena například mátou, sirupem, ovocem, ledem atd. Jelikož došlo k novele a bylo hodně zboží přesunuto ze snížené sazby do základní, může vzniknout chybné uvedení sazby daně.

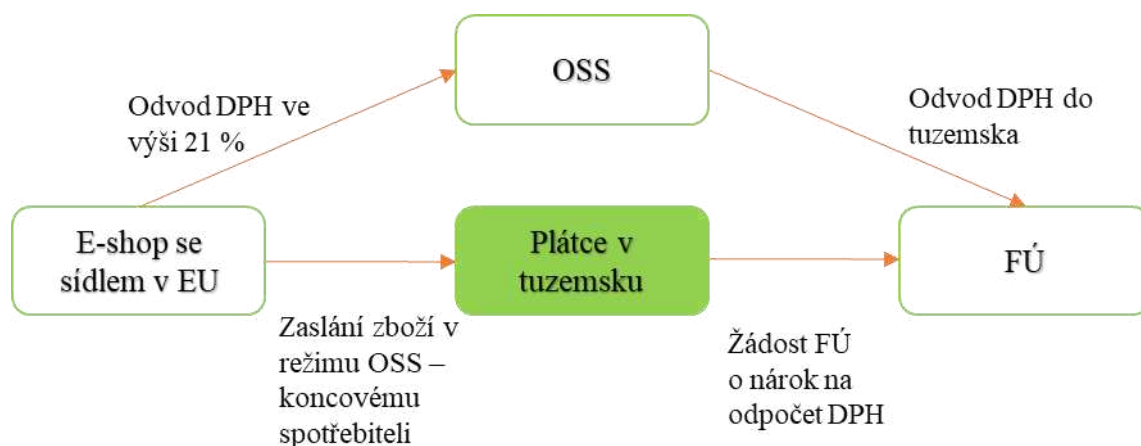
6.4 Neoprávněný nárok na odpočet DPH

Jak je v kapitole 2.9 uvedeno, podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty upravuje § 72 - § 79 ZDPH. V této oblasti existuje několik různých možností daňových úniků.

6.4.1 Úpravy daňových dokladů

Hodně plátců žijí v domnění, že pokud doplní veškeré povinné údaje na daňovém dokladu, tak splní veškeré zákonné povinnosti a mají automaticky nárok na odpočet daně. Opak je ale pravdou. Podmínek k nároku na odpočet je mnohem více. Nejvíce takových praktik se vyskytuje u elektronického obchodování, jak už bylo zmíněno i v kapitole 4.2.2. V rámci takového obchodování musí plátce uvést veškeré své údaje na e-shopu, který obchodník spravuje. V rámci Evropské unie došlo ke sjednocení režimů a zavedl se pojem zasílání zboží. Místem plnění je místo, kam je zboží dopraveno. Pokud na e-shopu nakupuje koncový zákazník, tak může plátce v Evropské unii využít režim jednoho správního místa tzv. OSS. Jak je z definice jasné, daň patří jinému členskému státu.

Velké e-shopy mají tyto obchody ochráněny tím, že nedovolí nakupujícímu doplnit údaje osobě povinné dani, jelikož tyto prodeje jsou určeny pouze koncovým spotřebitelům tzv. B2C. Nezbytné informace mají samozřejmě zveřejněny v obchodních podmínkách.

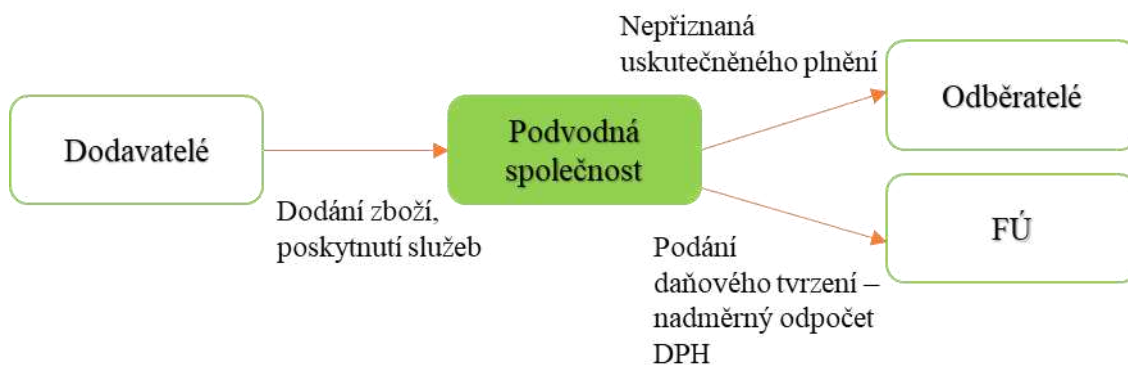


Obrázek 14 Zobrazení daňového úniku v rámci režimu OSS (vlastní zpracování)

Na obrázku 14 je vidět demonstrující příklad průběhu daňového úniku nákupu od e-shopu. Tento e-shop má sídlo v jiném členském státě a zboží zasílá pouze koncovým zákazníkům k jejich osobní spotřebě. V rámci využití režimu OSS, tak posílá daň z přidané hodnoty daného členského státu, které je poté zasláno na příslušný finanční úřad příslušné země. V našem případě je to 21 %, tuzemsko – Česká republika. Nakupující – plátce při registraci nebo při samotném nákupu zadává do předurčených polí pouze základní údaje jako jsou například jméno, příjmení, adresa, způsob placení. Možnost doplnění daňového identifikačního čísla nebo uvedení, že nakupuje firma pro ekonomické účely, není vůbec možné. Poté tedy nastává ze strany plátce fikce a úmyslná úprava daňového dokladu. Velice často údaje o společnosti uvedou v jiné kolonce například poznámku, která je součástí vystaveného dokladu. Pro jistotu takové nákupy uskutečňuje do 10 tisíc Kč, aby obešel základní mechanismus kontroly u finanční správy. V tomto domnění, že má správně vystaven daňový doklad na DIČ, si nárokuje daň z přidané hodnoty.

6.4.2 Úmyslné nadměrné odpočty

Velice podobná situace jako byla nastíněna v kapitole 6.2 nastává i v tomto příkladě. Hlavním rozdílem je, že daný plátce nemá v úmyslu přiznat žádná svá uskutečnitelná plnění. Úmyslem plátce je dostat z finančního úřadu nadměrné odpočty. V některých případech dokonce dochází k tomu, že přijatá plnění ani nemá v úmyslu uhradit a způsobí škodu nejen finančnímu úřadu, ale i samotnému dodavateli.



Obrázek 15 Zobrazení daňového úniku jako úmyslný nadměrný odpočet (vlastní zpracování)

Primární definicí nároků na odpočet daně je podle § 72 odst. 1 v případě, že přijatá plnění jsou použita na uskutečněná plnění.

6.4.3 Poměrový koeficient

V kapitole 2.9 je podrobně popsán nárok na odpočet. V podnikání může nastat situace, kdy společnost nakupuje zboží nebo služby, které nesouvisí s ekonomickou činností. Z těchto nákupů si společnost nesmí nárokovat odpočet daně, protože souvisí s jinou činností, třeba se soukromou spotřebou. Dále se nesmí nárokovat z některých nákladů, které slouží i pro ekonomickou činnost, a to například na náklady k reprezentaci jako je občerstvení nebo hodnotné dary pro zákazníky, které mají pořizovací hodnotu vyšší než 500 Kč.

Pokud společnost nakoupí takové zboží nebo službu, nárok na odpočet vůbec nesmí uplatnit. Může ale nastat situace, kdy poskytnutá služba nebo zboží bylo použito pouze z části pro ekonomickou činnost a část jako soukromý výdaj. V tu chvíli by společnost měla určit, v jakém poměru byla služba nebo zboží použito. Tento poměr by měl být podložený kvalifikovaným výpočtem. Pokud by společnost poměrně neuplatnila nárok na odpočet, dopouští se daňového úniku.

Nejčastější využívaný daňový únik tohoto typu nastává u pořízení majetku, a to jak dlouhodobého či drobného. Nejvíce rozšířený nakupovaný majetek, u kterého si „skoro“ každý plátce nárokuje odpočet, je pořízení osobního automobilu. To byl zřejmě i hlavní důvod, proč byl novelou od 1.1.2020 nárok DPH u pořízení automobilu omezen. Hodně plátců totiž využívalo nákup vozu ve vysokých pořizovacích cenách a typově neodpovídalo možného využití v rámci ekonomické činnosti. Na základě novely je možný maximální nárok DPH ve výši 420 000,-Kč u pořízení včetně technického zhodnocení automobilu.

Technickým zhodnocení jsou chápány jakékoliv úpravy vozu, které jsou navíc provedeny a přímo s pořízením i souvisí.

Pokud plátce využívá osobní automobil k ekonomické činnosti a zároveň i k soukromým účelům, je potřeba stanovit mezi nimi správný poměr využití. K tomu slouží kniha jízd, která se musí ze zákona vést. Zde společnost časově zaznamenává stavy tachometru, ujeté kilometry a účely cest, zda jsou soukromé nebo firemní. Některé knihy jízd se doplňují ještě nákupy pohonných hmot. V dnešní době lze do automobilů instalovat zařízení na zaznamenávání pohybu vozu. Díky aplikaci GPS lze exportovat elektronicky tuto knihu jízd i s konkrétními výpočty. Na základě této evidence lze vypočítat poměr využití vozu k daným účelům.

Tabulka 7 Srovnání nároku odpočtu při poměrném koeficientu (vlastní zpracování)

DPH z pořízení automobilu	Poměrový koeficient 60 %	Vrácení DPH FÚ
420 000,-Kč	252 000,-Kč	168 000,-Kč

V tabulce 7 je příklad srovnání nároku DPH, a to plný a poměrný. Ten byl stanoven ve výši 60 %. Pokud by společnost nepřiznala poměrový koeficient, finanční úřad by přišel o 168 tisíc Kč.

Tento poměr se musí přepočítávat každý rok a vypořádat s finančním úřadem v posledním daňovém přiznání kalendářního roku, a to v prosinci. Pokud by byl nárok nižší, než byla skutečnost, plátce nemá ze zákona povinnost provést opravu. Opačný způsob ale není přípustný a oprava musí nastat. K vypořádání nemusí dojít pouze v případě, pokud se od poměrového koeficientu nevzdálíme více než 10 %. Tyto úpravy nároku odpočtu musí být posuzovány u dlouhodobého majetku po dobu 5 let. U staveb, jednotek a technického zhodnocení je lhůta delší, a to 10 let.

S pořízením automobilu ale souvisí i další pořízené zboží a služby. Ty se musí posuzovat a taktéž i tyto nákupy stejným poměrem krátit. Jedná se například o nákup pohonných hmot, které byly pro soukromé jízdy využity. Dále jsou to různé opravy v servisu, nákupy pneumatik nebo služby myčky či čištění. Pokud byl stanoven poměr při pořízení automobilu, musí se tento poměr použít i na další nákupy použité s užíváním automobilu. Poté dochází již k výrazné opravě nároku DPH.

Tabulka 8 Srovnání nároku na odpočet na veškeré nákupy spojené s automobilem poměrným koeficientem (vlastní zpracování)

Výdaj společnosti	Plný nárok 100 %	Poměr. koef. 60 %	Vrácení DPH FÚ
Pořízení automobilu = 2 000 000,-Kč	420 000,-Kč	252 000,-Kč	168 000,-Kč
PHM = 120 000,-Kč	25 200,-Kč	15 120,-Kč	10 080,-Kč
Servis, opravy = 80 000,-Kč	16 800,-Kč	10 080,-Kč	6 720,-Kč
Ostatní nákupy = 20 000,-Kč	4 200,-Kč	2 520,-Kč	1 680,-Kč
CELKEM	466 200,-Kč	279 720,-Kč	186 480,-Kč

V tabulce 8 je viditelný velký rozdíl při plném a poměrném koeficientu na jeden vůz. Nákupy ostatních služeb jsou na jeden automobil, který byl stanoven průměrem z několika vzorků různých společností. Pokud by společnost nevyužila opravy dle uvedeného poměru, daňový únik by byl 186 480,-Kč.

Dalším daňovým únikem při pořízení dlouhodobého majetku vzniká tehdy, pokud byl nárok uplatněn, ale společnost nevykazuje delší dobu žádné uskutečněné plnění. Není zde naplněna podmínka nároku odpočtu podle § 72 ZDPH. Toto platí totiž nejen u pořízení zboží a služeb, ale i majetku. Majetek má být taky využíván k ekonomické činnosti, která zabezpečí plnění na výstupu.

Existují společnosti, které vlastní víc osobních automobilů, ze kterých si nárokují DPH. Avšak v některých z nich není zdaleka takové množství lidí, kteří by vozový park využívali tak, jak to společnost deklaruje – pouze na firemní účely. Zde dochází již na první pohled k daňovým únikům.

6.4.4 Krátící koeficient

Na rozdíl od poměrového koeficientu se krátící koeficient využívá pouze pro přijatá plnění, která souvisejí pouze s ekonomickou činností. Součástí ekonomické činnosti jsou totiž osvobozená plnění bez nároku na odpočet zmíněná v kapitole 2.5. Nejčastější činností, která je u společností s tímto koeficientem spojená, je nájem nemovitostí.

Pokud plátce vlastní budovu, která se skládá jak z bytových jednotek určené k bydlení a nebytových prostor určené k podnikání, vykazuje uskutečněné zdanitelné plnění a plnění

osvobozené od daně bez nároku na odpočet. V tu chvíli má povinnost vykazovat krátící koeficient.

První stanovení krátícího koeficientu má být stanoveno kvalifikovaným odhadem. Na konci kalendářního roku v daňovém přiznání za prosinec má plátce povinnost vypořádat nárok odpočtu daně za celý rok. V rámci toho přepočítání může plátce zjistit jiný koeficient oproti předešlému. Pokud tak nastane, tento nový koeficient použije na další kalendářní rok.

Tabulka 9 Příklad výpočtu vyrovnávacího kráceného koeficientu v Kč (vlastní zpracování)

	Zdanitelná plnění	Osvobozená plnění	Krácené odpočty	Přiznané krácené odpočty	Vypořádací odpočty k 31.12.
CELKEM	15 591 092	3 000 000	70 344	63 310	59 089

V tabulce 9 je názorný příklad výpočtu kráceného koeficientu za kalendářní rok, který byl na začátku roku stanoven ve výši 90 %. Na obrázku 16 je znázorněn výpočet nového koeficientu z údajů z tabulky. Na základě výpočtu musí být odveden finančnímu úřadu doplatek ve výši 4 221,-Kč, jelikož koeficient je nižší, než byl původní.

$$\frac{\text{Zdanitelné plnění}}{\text{Zdanitelné + osvobozené plnění}} = \frac{15\,591\,902}{18\,591\,092} = 83,96\%, \text{ zaokrouhleno } 84\%$$

Obrázek 16 Názorný výpočet kráceného koeficientu z hodnoty z tabulky 9 (vlastní zpracování)

Z tabulky je zřejmé, že došlo k celkovému krácení ve výši 11 255,-Kč. Plátce často tento výpočet dopředu promýšlí a snaží se zkreslit krátící koeficient, než ve skutečnosti je. Pokud by výpočet kráceného koeficientu byl 95 % a víc, nemusel by vracet žádný nárok na odpočet, jelikož by se zaokrouhlil na 100 %, plný nárok na odpočet.

Hlavním důvodem uvádění zkresleného kráceného koeficientu bývá tehdy, jakmile budovy prochází technickým zhodnocením. Pokud si plátce nárokuje plný odpočet této rekonstrukce, měl by každý rok po dobu 10 let testovat, zda byl správně uplatněn nárok na odpočet a nezměnil se krátící koeficient.

V tabulce 10 jsou uvedeny výpočty, kdy při technickém zhodnocení byla uplatněna daň ve výši 2 milionu Kč. Pokud budeme vycházet z příkladu, že nový koeficient je 84 %,

znamenaloby to, že musí plátce v tomto roce odvést 1/10 ze 320 tisíc Kč. Tímto způsobem by plátce prováděl časový test každý rok.

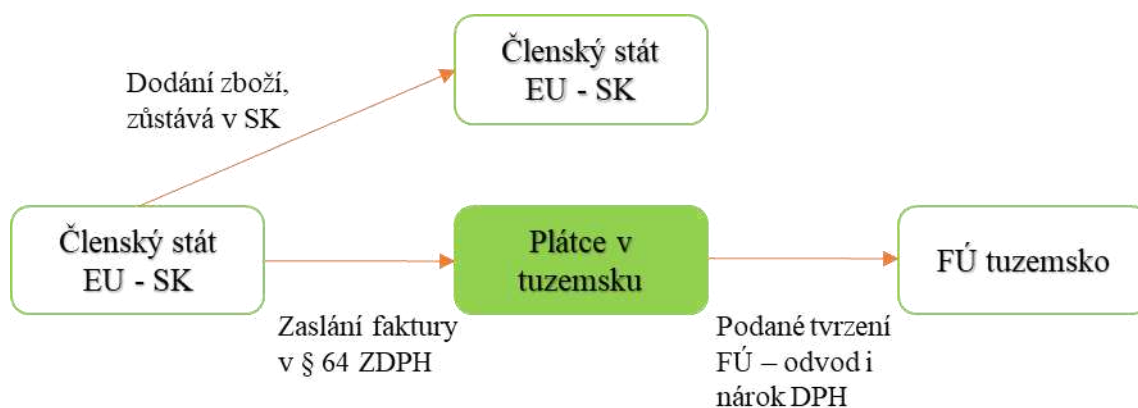
Tabulka 10 Srovnání kráceného koeficientu u technického zhodnocení (vlastní zpracování)

Uplatněný nárok na odpočet	Krácený koeficient 100 %	Krácený koeficient 84 %
2 000 000,-Kč	2 000 000,-Kč	1 680 000,-Kč

Toto je hlavní důvod, proč plátci manipulují s hodnotou osvobozených plnění bez nároku na odpočet. Pokud by během roku vykázaly mnohem nižší plnění (nepřiznání svých skutečných příjmů), koeficient by byl mnohem vyšší a nemuselo by dojít vůbec k vrácení nadměrného odpočtu. V názorném příkladu v tabulce 10 by finanční úřad přišel o částku 320 tisíc Kč, pokud by se plátce uchýlil k této nelegální činnosti.

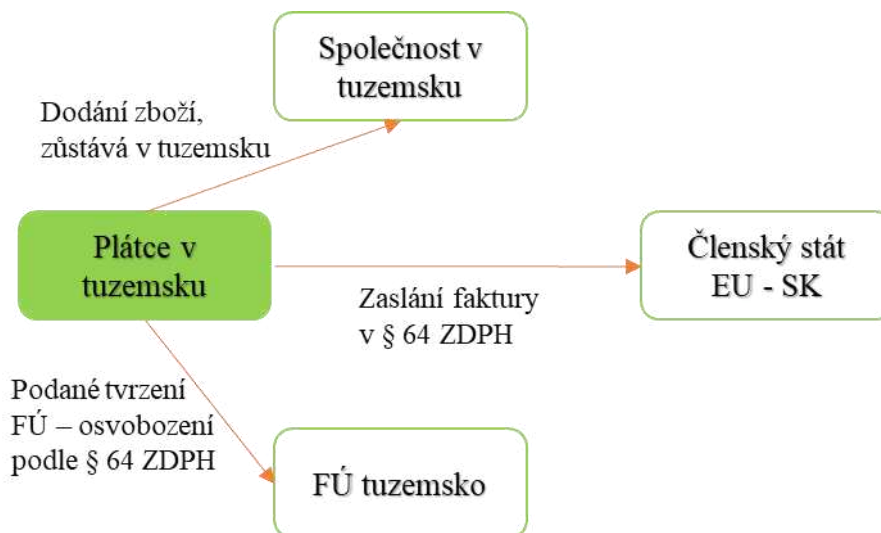
6.4.5 Pohyb zboží v rámci EU

Specifickým režimem mezi členskými státy je tzv. reverse charge, který se využívá u plátců na obou stranách. Při pořízení zboží z jiného členského státu je upraveno v § 25 a § 72 odst. 2 ZDPH. Principem je odvod daně v místě plnění při dodání zboží a následný nárok daně. Daňový únik může být způsoben chybným nárokem daně, a to z důvodu, že nebyla splněna podmínka dodání zboží z jiného členského státu do tuzemska. V takovém případě musí tuzemský plátce pouze odvést daň. Pokud tak neučiní, dojde k daňovému úniku. Na obrázku 17 lze vidět, že zboží zůstává na Slovensku a tuzemský plátce přesto přijímá a podává chybná daňová priznání na finanční úřad o odvodu a nároku daně.



Obrázek 17 Zobrazení daňového úniku při nedodání zboží z EU (vlastní zpracování)

Existuje taky opačný případ, kdy tuzemský plátcé dodává zboží do jiného členského státu. Toto plnění je osvobozeno dle § 64 ZDPH. Pokud ale toto zboží nepřekročí hranice České republiky, musí být fakturováno s českou daní, tudíž s 21 % DPH. Pokud tak neučiní, dojde k daňovému úniku, a to ve formě nepřiznání daňové povinnosti. Tento daňový únik je zobrazen na obrázku 18.

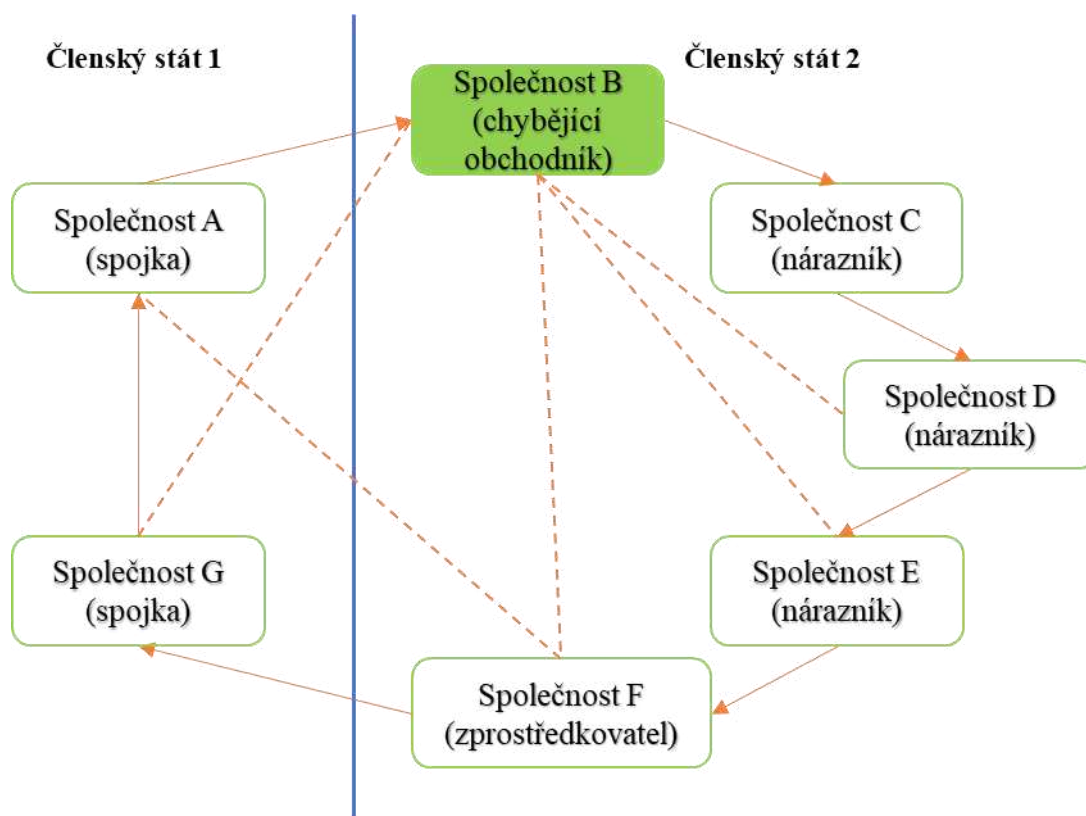


Obrázek 18 Zobrazení daňového úniku při nedodání zboží do EU (vlastní zpracování)

6.5 Karuselové podvody

Karuselové podvody patří mezi největší podvody v rámci mezinárodní spolupráce. Vznik se datuje zhruba do doby 1992-1993, kdy Evropská unie chtěla zjednodušit a umožnit plynulejší pohyb zboží a poskytování služeb. Tyto obchody jsou v rámci této spolupráce osvobozeny od daně. Předtím existovaly na hranicích kontroly, takže možnost jakéhokoliv většího podvodu tohoto typu bylo téměř nemožné. Přímo na hranicích se vybíralo clo a DPH. Přesto ale nebyla nouze o tzv. pašeráky.

Karuselové podvody spočívají v obchodování mezi dvěma různými členskými státy. Jak je vidět z obrázku 19, počet zapojených společností je vysoký. Přesto se jedná o znázornění malého koloběhu, než se ve skutečnosti vyskytuje. Toto schéma připomíná kruh, a proto se někdy tyto podvody nazývají kolotočové. V zahraničí se řadí mezi tzv. „Missing trader intra-community frauds“ neboli intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka.



Obrázek 19 Znárodnění koloběhu karuselového podvodu (vlastní zpracování)

Na obrázku 19 se vyskytují celkem 4 typy společností, které v tomto koloběhu figurují.

- Spojka – v překladu „*conduit company*“, která sídlí v jiném členském státě. Je zde registrována k dani z přidané hodnoty. Tato společnost A prodá a dodá zboží do jiného členského státu např. tuzemsku společnosti B.
- Chybějící obchodník – v překladu „*missing trader*“, pořídí zboží z jiného členského státu od společnost A. Toto nakoupené zboží dále prodá v tuzemsku jiným tuzemským společností. Může zde figurovat jedna nebo i více kupujících společností. Na obrázku 19 jsou to společnosti C, D a E). Společnost B při prodeji neodvede DPH finančnímu úřadu a v tu chvíli přestává komunikovat s touto institucí. Následně, jak z jeho pojmenování vyplývá, ztratí se. Většinou takový obchodník totiž nemá žádné skutečné sídlo společnosti a využívá tzv. sídla virtuální. Nemá ani žádné provozovny. Může se dokonce jednat o společnost, která je zainteresována v aktivitách na území daňových rájů. Tudíž se stává pro všechny nekontaktní, jakmile se začne o tuto společnost zajímat finanční správa.
- Nárazník – v překladu „*buffers*“, je společnost, která nakupuje a prodává zboží v rámci tuzemsku. Tato společnost může, ale i nemusí mít povědomí, že je zapojena

v karuselovém koloběhu. Své daňové povinnosti si totiž plní. Jak je vidět na obrázku 19 je zde znázorněno několik tzv. mezičlánků v tomto obchodu, které jsou označeny jako nárazník.

- Zprostředkovatel – v překladu „broker“, nakupuje zboží od společnosti C, D, E nebo může rovnou od společnosti B v rámci tuzemského plnění. Záleží totiž na tom, zda společnosti typu nárazník jsou v koloběhu zapojeni či nikoliv. Úlohou společnosti F je prodat zboží zpět do stejného členského státu, odkud byl první prodej uskutečněn. Může zde existovat ještě jiná společnost G v témže členském státě nebo zboží může být prodáno rovnou opět společnosti A. Tam zboží vždy končí. Společnost F si při nákupu zboží může nárokovat odpočet DPH a prodej je uskutečněn v režimu osvobození podle § 64 ZDPH.

V tabulce 11 je nastíněn tento karuselový podvod, pokud budeme uvažovat o prodeji zboží z EU do ČR. Sazba DPH členského státu je 20 % a prodej je uskutečněn ve výši 100 tisíc Kč. Prodeje mezi zapojenými společnostmi se nenavysuje. V rámci tuzemska je sazba DPH 21 %. Jak je z tabulky zřejmé, společnost B způsobila daňový únik ve výši 21 tisíc Kč.

Tabulka 11 Znázornění daňového úniku v karuselovém podvodu (vlastní zpracování)

Společnost	Faktura přijatá	Faktura vystavená	Výsledná povinnost u FÚ
A	Nárok 20 % DPH	Osvobozeno	Nadměrný odpočet 20 tisíc Kč
B	Reverse Charge	Odvod 21 % DPH	Daňový únik ve výši 21 tisíc Kč
C	Nárok 21 % DPH	Odvod 21 % DPH	Daňová povinnost 0,-Kč
D	Nárok 21 % DPH	Odvod 21 % DPH	Daňová povinnost 0,-Kč
E	Nárok 21 % DPH	Odvod 21 % DPH	Daňová povinnost 0,-Kč
F	Nárok 21 % DPH	Osvobozeno	Nadměrný odpočet 21 tisíc Kč
G	Reverse Charge	Odvod 20 % DPH	Daňová povinnost 20 tisíc Kč

Velice často ale stejná prodejní cena zboží nezůstává a společnost jako chybějící podvodník většinou tuto cenu rapidně navýší, aby daňový únik byl mnohem značný, než je uvedeno v příkladě. Samozřejmě, pokud v koloběhu jsou „opravdoví“ obchodníci, tak i ti si zboží navysují o nějakou přidanou hodnotu.

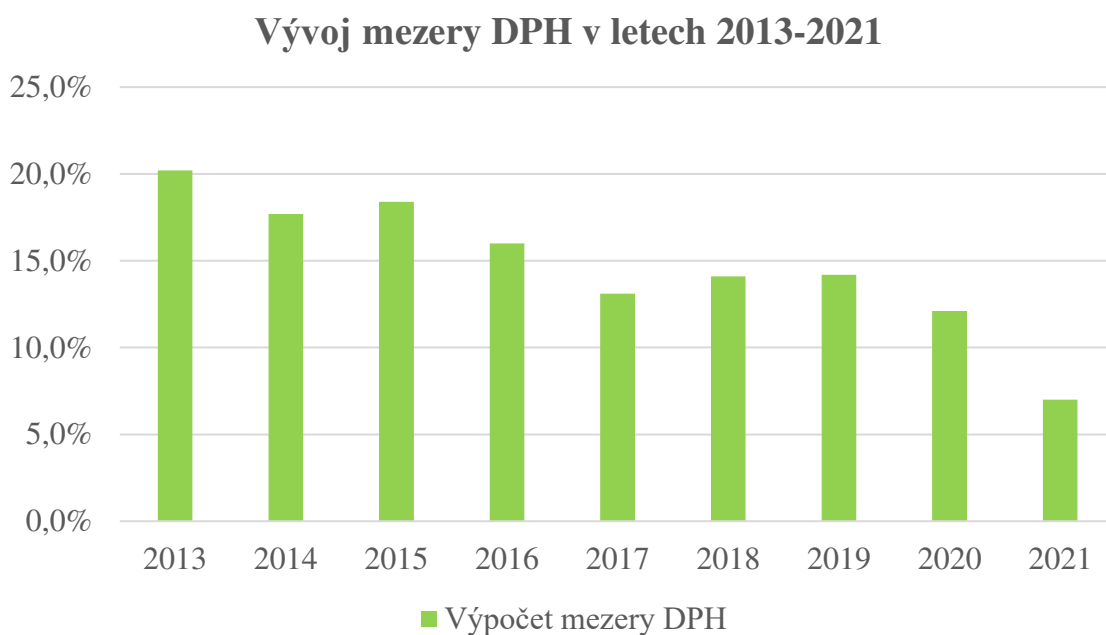
7 ANALÝZA PLATNÝCH LEGISLATIVNÍCH NÁSTROJŮ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

Finanční správa se snaží bojovat s daňovými úniky tak, aby subjekty měly, co nejmenší možnost se k nim uchýlit. Snaží se implementovat různé nástroje, které by měly zabránit v provedení, popřípadě zajištění rychlého odhalení takového podvodu. Finanční správa, ale i Evropská unie, jelikož jsme její součástí, se snaží vymýšlet stále nové funkční nástroje, popřípadě stávající modernizovat, jelikož subjekty neustále zkouší nové metody daňových úniků.

7.1 Mezera DPH

Metoda mezera DPH je v zahraničí označována jako *compliance gap*. Hlavní pointou této metody je zjištění, jak moc se liší skutečnost od předpokladu výběru DPH. Nejjednodušší způsob, jak se k tomuto výpočtu finanční správa dopracuje, je následující. Od předpokladu výběru DPH neboli teoretické daňové povinnosti se odečte skutečnost neboli skutečné daňové výnosy. Zásadní rozdíl vzniká při různých metodách stanovení, z nichž se tyto dvě veličiny skládají. Teoretické výnosy se můžou posuzovat buď z pohledu poptávky (ze spotřeby domácností), nebo z pohledu nabídky (ze sektorů ekonomiky). Skutečné výnosy jsou finanční hotovost, kterou finanční správě vybere. Tyto výnosy jsou rozlišeny dle akruálního principu.

Tento ukazatel je důležitý pro finanční správu. Podává totiž informaci o tom, jak si vede ČR v efektivním výběru daní a jakými nástroji zabraňuje daňovým únikům. Na obrázku 20 je zobrazen vývoj mezery DPH, který finanční správa zveřejnila. Z grafu lze usoudit, že mezera se zmenšuje, a to je dobrý signál pro finanční správu, že nástroje, které využívá k zamezení daňových úniků jsou funkční. Největší úspěch se dá připsat roku 2021, kdy daňová mezera je 7 % a v dalším roce se očekává ještě nižší.



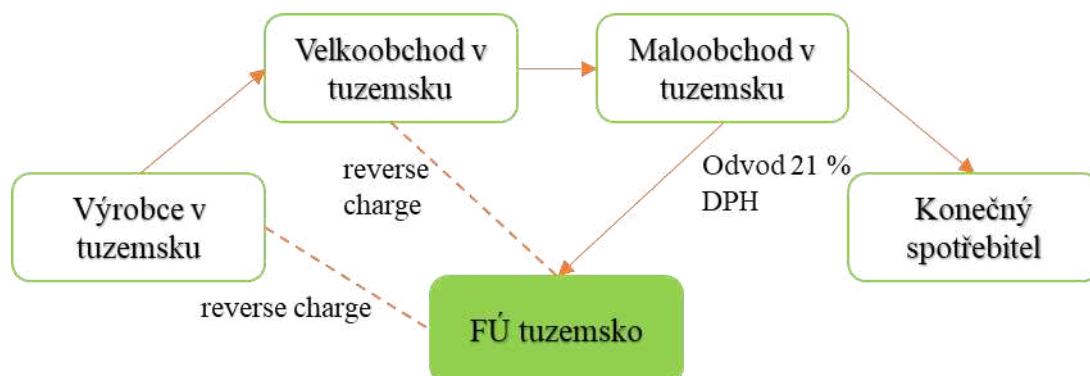
Obrázek 20 Vývoj mezey DPH v letech 2013-2021 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Tiskové zprávy 2023)

7.2 Režim přenesené daňové povinnosti

Režim přenesené daňové povinnosti neboli „reverse charge“ byl zaveden v České republice v roce 2006. Ze začátku se tento režim uplatňoval pouze na investiční zlato, časem díky novelám se postupně rozšiřoval na komodity, které byly označeny jako náchylné k daňovým únikům. V dnešní podobě je upraven v § 92 ZDPH. Jak je v kapitole 2.7 podrobně vysvětleno, hlavním principem je přenést daňovou povinnost na odběratele, který má zároveň nárok na odpočet. Podmínkou samozřejmě je, aby obě strany obchodu byly plátcí daně z přidané hodnoty. Tento systém byl zaveden z důvodu mnohočetných daňových úniků ze strany dodavatele, který jako plátcce nesplnil svou povinnost a neodvedl ze zdanitelného plnění DPH.

Jak je z obrázku 21 zřejmé, odvod DPH ve výši 21 % proběhne, jakmile poslední plátcce prodá toto zdanitelné plnění konečnému spotřebiteli, který má povinnost tuto daň plátcce zaplatit. Výrobce a velkoobchod fakturují v režimu přenesené daňové povinnosti. Ten, kdo takovou fakturu přijme, musí daň za druhého odvést, ale zároveň si nárokuje odpočet. Výrobce dodáním výrobku přenáší daňovou povinnost na velkoobchod. Ten má povinnost daň odvést, ale zároveň si i nárokuje odpočet. Jelikož protistrana je opět plátcce, fakturuje ve stejném režimu přenesení. Maloobchod má povinnost opět tuto daň za velkoobchod odvést, ale zároveň si daň nárokuje nazpět. Jelikož maloobchod tento výrobek již prodává

konečnému spotřebiteli, musí fakturu vystavit s 21 % DPH. V tuto chvíli musí maloobchod odvést DPH na finanční úřad.



Obrázek 21 Princip odvodu DPH v režimu přenesené daňové povinnosti v ČR (vlastní zpracování)

Díky uplatnění tohoto režimu je během koloběhu výrobku mezi plátcí zabráněno, že by jeden z nich neodvedl daň z přidané hodnoty. Na základě toho byly daňové úniky výrazně omezeny. Samozřejmě je tu nebezpečí, že by poslední článek z plátců nemusel dostat daňovému závazku. Ale riziko je mnohem menší, jelikož na konci úplného řetězce je konečný spotřebitel, který si DPH nemůže nárokovat a vždy ho zaplatí.

Největší problémy byly zaznamenány v oboru stavebnictví, kde byl tento režim na stavební a montážní práce zaveden. Do té doby, než se tento režim zavedl, docházelo ke značným problémům s vymáháním daně, které poté mohlo způsobit i likvidaci společnosti. V tomto oboru totiž často společnosti bojují s dostatečným cash flow, protože stavby jsou náročné na financování. Tímto režimem jsou společnosti ušetřeny zbytečného přesunu finanční hotovosti ve výši DPH mezi spolupracujícími obchodními subjekty a zároveň nemusí čekat na nadměrný odpočet od finančního úřadu.

7.3 Ručení za nezaplacené DPH

Další nástrojem finanční správy je ručení za nezaplacené DPH. Jak bylo analyzováno v celé předchozí kapitole 7, plátcí se můžou uchýlit k různým praktikám, jak neodvést DPH finančnímu úřadu. Tento nástroj lze uplatnit v situaci, kdy dodavatel neodvedl daň finančnímu úřadu z uskutečněných zdanitelných plnění v tuzemsku a jeho odběratel si nárokoval DPH.

V tu chvíli se finanční správa může odkázat na § 109 ZDPH, jelikož plátcí, který plnění přijal se mohl domnívat, že daň nebude například úmyslně zaplacená. Očekávalo se pouze daňové zvýhodnění v podobě nároku na odpočet daně nebo pokud cena plnění neodpovídá

ceně obvyklé bez dostatečného opodstatnění. Pokud finanční správa nabyde dojmu, že by se odběratel mohl vyskytovat v řetězci firem, kde úmyslně neplatí daně, tak ve většině případů informuje s předstihem odběratele o tomto riziku.

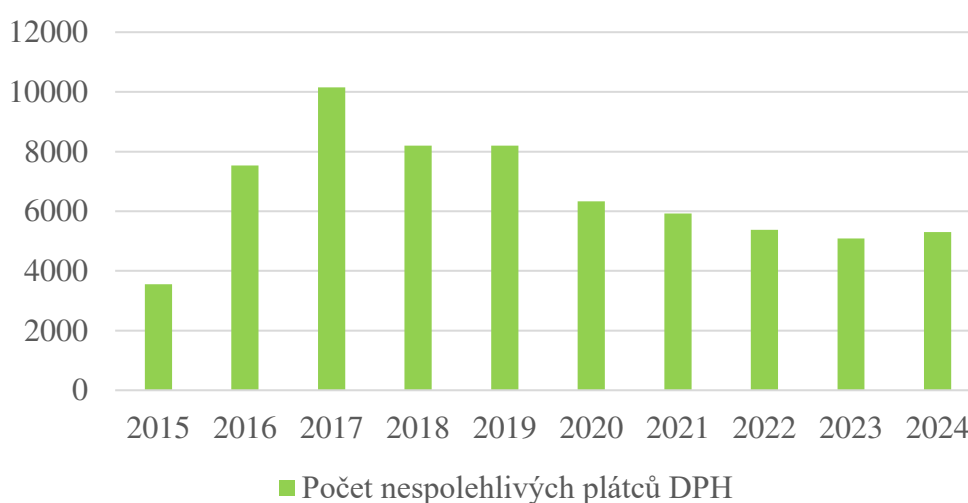
Finanční správa může uplatnit tento nástroj k zaplacení DPH u odběratele, pokud toto plnění zaplatil bezhotovostně na účet mimo tuzemsko nebo na bankovní účet, který nebyl uvedený a zveřejněný finanční správou. Limit ručení u platby na nezveřejněný bankovní spojení v tuzemsku je nad 540 tisíc Kč.

Existuje ještě případ, kdy je dodavatel označen finanční správou jako nespolehlivý plátce a poté může za jeho nezaplacené DPH ručit odběratel.

7.4 Nespolehlivý plátce

Toto označení se využívá jako nástroj upozornění pro všechny daňové subjekty v jeho okolí. Finanční správa označí takto plátce, který si neplní své daňové povinnosti včas a řádně. S velkou pravděpodobností dluží daně a nemusí ani podávat daňové přiznání. Pokud by odběratel – plátce odebral a zaplatil zboží od dodavatele, který má statut nespolehlivý plátce, finanční správa může chtít uhradit DPH od odběratele. V mnoha případech tento nástroj finanční správa využívá a je účinný. Informace, zda daňový subjekt je nespolehlivý, je veřejně přístupná na stránkách finanční správy, kde si to může každý plátce ověřit.

Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH v letech 2015-2024



Obrázek 22 Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH v letech 2015-2024 (vlastní zpracování ze zdroje *Ekonomika a Nespolehlivý plátce DPH*)

Oficiální zavedení tohoto statutu a zároveň i zveřejnění nespolehlivých plátců začalo v roce 2013. Na základě grafu na obrázku 22 je zobrazen vývoj evidence nespolehlivých plátců od roku 2015 až k 6.3.2024. Do roku 2017 docházelo spíše ke zvyšování jejich počtu, poté byl zaznamenán úbytek. V posledních letech se pohybují čísla kolem 5 tisíc nespolehlivých plátců.



Obrázek 23 Způsob zveřejnění nespolehlivého plátce (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Údaje o subjektech DPH)

7.5 Zajištění daně

Pokud má plátce pochybnosti, že jeho dodavatel je nespolehlivý, může využít dostupných nástrojů, které finanční správa nabízí. Takový odběratel si je totiž vědom, že má povinnost si svého dodavatele dostatečně prověřit, aby poté nemusel za něj hradit DPH. Pokud nedůvěra přetrvává, může odběratel využít jako obranu nástroj zajištění daně. Princip spočívá v tom, že DPH odvede odběratel sám finančnímu úřadu a dodavateli uhradí jen základ daně. Pro přehlednost a správný odvod DPH je potřeba tuto skutečnost oznámit svému odběrateli, popřípadě sepsat i dohodu o tom, že tento způsob bude uplatněn. Odběratel odvádí tuto daň na speciální účet finanční správy.

7.6 Zajišťovací příkazy

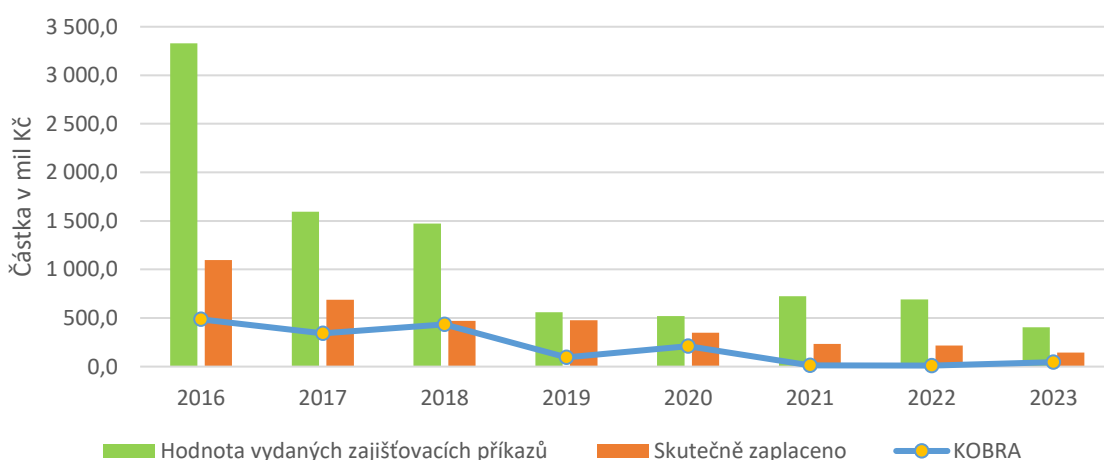
Zajišťovací příkazy jsou považovány za jeden z nesilnějších nástrojů proti daňovým únikům. Převážně se používají ve chvíli, kdy má finanční správa podezření, že daňový subjekt je zapojen do karuselových podvodů. To, aby finanční správa mohla vydat takový příkaz, musí mít dostatečné podklady o tom, že daňový subjekt s velkou pravděpodobností nezaplatí daň z přidané hodnoty nebo bude velice náročné u tohoto subjektu tuto daň vymoci.

Od roku 2012 je v § 103 ZDPH zakotveno ustanovení o zajištění úhrady na nesplacnou nebo dosud nestanovenou daň. Ve chvíli vydání tohoto příkazu je účinný a ihned vykonatelný. Finanční správa se musí pokusit informovat daňový subjekt o této skutečnosti a musí

písemně zaznamenat každý její krok a probíhající postup. Daňový řád v § 167 - § 169 podává bližší informace například o lhůtách, účinnosti zajišťovacího příkazu a další.

Daňový subjekt vnímá tento nástroj finanční správy jako velice hrubý vůči jeho osobě, a to z důvodu, že může způsobit jeho likvidaci. Na základě toho se daňové subjekty snaží bránit odvoláním proti tomuto příkazu. Proto probíhají neustále různé soudní spory, zda byly tyto příkazy oprávněně vydány.

Srovnání vydaných a zaplacených zajišťovacích příkazů v letech 2016 - 2023



Obrázek 24 Srovnání vydaných a zaplacených zajišťovacích příkazů v letech 2016-2023 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Zajišťovací příkazy)

Jak je vidět na grafu na obrázku 24 vydávání těchto příkazů po roce 2016 prudce kleslo. Od té doby jejich počet neustále klesá. Není populární mezi odbornou veřejností a byla jimi ostře kritizována za způsobené finanční problémy u daňových subjektů. Největší úspěšnost finanční správa měla v roce 2019, kdy vybrala téměř většinu částky, kterou požadovala. Daňová Kobra byla nápomocna u výběru těchto daní nejvíce v počátcích zavedení tohoto nástroje. Od roku 2021 poměr výpomoci je nízký. V posledních letech je tento příkaz čím dál méně využíván, i když je hodně účinný. Finanční správa hledá totiž další možnosti, jak včas vybírat daně, aniž by to bylo pro některé daňové subjekty likvidační.

7.7 Zveřejnění bankovních účtů

Jeden z dalších nástrojů finanční správy je zveřejňování bankovních účtů, které slouží pro ekonomickou činnost plátců. Od roku 2013 je tento údaj povinný při podání registrace k dani z přidané hodnoty podle § 96 ZDPH. V tomto ustanovení je zmíněno, že každý subjekt má povinnost oznámit každý nový využívaný bankovní účet, nahlásit jeho změnu, popřípadě i

zrušení. Tím pádem by každý plátce měl mít zveřejněný minimálně jeden bankovní účet, který využívá k podnikání. Tento údaj je veřejně přístupný. Na základě toho finanční správa přenáší povinnost na plátce, aby si údaje o svých obchodních partnerech mohl dostatečně ověřit ještě předtím, než s ním začne obchodovat a hradit bezhotovostně zdanitelná plnění. I když si každý plátce může ověřit tuto skutečnost, měl by si být vědom možného nebezpečí, které z toho plyne. Pokud uhradí plnění na jiný bankovní účet než zveřejněný finanční správou, může být vyzván k uhrazení DPH, pokud tak neučinil jeho dodavatel viz kapitola 7.3.

Bankovní účty určené ke zveřejnění	
	Datum zveřejnění
131-1299420257/0100	12.10.2023
131-1299380267/0100	12.10.2023
328578607/0300	13.09.2023
2401945514/2010	13.04.2021

Obrázek 25 Ilustrace zveřejňování bankovních účtů (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Údaje o subjektech DPH)

7.8 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení patří mezi nejnovější nástroje s bojem proti daňovým únikům. Bylo zavedeno v roce 2016 a je povinností ho podat společně s daňovým přiznáním finanční správě. Postup podání a veškerých náležitostí je popsáno v § 101c - §101k ZDPH. Kontrolní hlášení může být chápáno jako doplňující seznam pro daňová tvrzení, které plátce vykázal za zdaňovací období. KH vychází totiž z evidence pro účely daně z přidané hodnoty, které musí plátce povinně vést podle § 100 ZDPH. Stejně jako u daňového přiznání, tak i u kontrolního hlášení má plátce tzv. důkazní břemeno ve věci toho, co podal nebo měl tak učinit.

Kontrolní hlášení mají povinnost podávat plátcí, kteří uskutečnili zdanitelné plnění v tuzemsku nebo dopředu přijali úplatu za takové plnění. Dále jsou to plátcí, kteří z přijatých plnění mají povinnost odvést daň viz. kapitoly 2.6, 2.7 nebo si chtějí uplatnit nárok na odpočet daně viz kapitola 2.9. Poslední podmínkou, kdy musí plátce podat KH, je využití zvláštního režimu pro investiční zlato.

Na rozdíl od identifikované osoby, plátce, který neuskutečnil ani nepřijal žádné plnění nebo plátce, který uskutečňuje plnění osvobozená podle § 51 ZDPH, tak nemusí podat kontrolní hlášení. Samozřejmostí je neplátce DPH, ten tu povinnost také nemá.

Na základě tohoto výčtu osob finanční správa požaduje pouze taková hlášení, ze kterých má možnost vyčíst údaje, které může navzájem porovnávat mezi plátcí.

Tak jak bylo v kapitole 5 zmíněno, existují plátcí měsíční a kvartální. V tomto sledu se podává i kontrolní hlášení. Existuje zde ale rozdíl, kdy právnické společnosti musí podávat vždy měsíčně bez závislosti o jakého plátce jde. U fyzické osoby, pokud je kvartálním plátcem, se podává KH kvartálně. Toto hlášení se podává pouze elektronicky, takže předání této informace finanční správě je opravdu rychlé.

Kontrolní hlášení se člení podle různých plnění, ale i hodnot těchto plnění. Velké části i navazuje na daňové přiznání, které je podáváno za stejné zdaňovací období. Určité hodnoty by měly být identické. KH se dělí na oddíl A, B a C. V oddíle A jsou plnění, kdy má plátcem povinnost odvést daň. V oddíle B jsou plnění, které si může plátcem nárokovat. Nakonec v oddíle C jsou kontrolní řádky, které musí být shodné s daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty.

A. ODDÍL – Plnění, u kterých je plátcem povinen přiznat daň a uskutečnění plnění v režimu přenesení daňové povinnosti
A. 1. – Uskutečnění zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6

A. ODDÍL – Plnění, u kterých je plátcem povinen přiznat daň a uskutečnění plnění v režimu přenesení daňové povinnosti
A. 2. – Přijata zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 2 a 3 (§ 24, § 25) (v případě plnění podle § 108 odst. 3 písm. b) jde o plnění přijatá od 29. 7. 2016)

Číslo řádku	Identifikace dodavatele (VAT ID)	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

A. ODDÍL – Plnění, u kterých je plátcem povinen přiznat daň a uskutečnění plnění v režimu přenesení daňové povinnosti
A. 3. – Uskutečnění plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c písm. c) bod 2

Číslo řádku	Identifikace odběratele (DIČ/VAT ID)	Odběratel bez DIČ/VAT ID			Ev. číslo daňového dokladu	DUP	Hodnota osvobod. plnění
		Jméno, příjmení / obchodní jméno	Datum narození	Místo pobytu / sídlo			
1	2	3	4	5	6	7	8

A. ODDÍL – Plnění, u kterých je plátcem povinen přiznat daň a uskutečnění plnění v režimu přenesení daňové povinnosti
A. 4. – Uskutečnění zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 s hodnotou nad 10.000 Kč včetně daně a všechny provedené opravy v souvislosti s nedobytými pohledávkami bez ohledu na limit

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Kód režimu plnění	Opr. ned. plnění
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Obrázek 26 Ukázka oddílů A1, A2, A3 a A4 kontrolního hlášení (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Elektronické formuláře)

Na obrázku 26 jsou oddíly A1, A2, A3 a A4. Každý tento oddíl má své náležitosti, které musí být vyplněny. V A1 se vykazují uskutečnění plnění, která jsou v režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a ZDPH. Každé plnění se vykazuje zvlášť. Povinnými údaji je daňové identifikační číslo odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, vyčíslení základu daně a kód předmětu plnění. Evidenční číslo je uvedeno na každém daňovém dokladu a tvořeno nejen čísly, ale mohou být použity i jiné

znaky jako například velká a malá písmena. Důležitou položkou je kód předmětu plnění, které se doplní podle Přílohy 6, jak je zmíněno v kapitole 2.7.

V oddíle A2 se uvádí přijatá zdanitelná plnění v rámci Evropské unie, kdy se uplatňuje tzv. reverse charge. Na rozdíl od předešlého oddílu není povinnou položkou DIČ ani evidenční číslo daňového dokladu. Obě tyto položky mohou zůstat nevyplněné. Ve sloupci 4 se uvádí datum, kdy vznikla povinnost plátcí priznat daň.

Oddíl A3 je určen pro uskutečněná plnění v režimu pro investiční zlato. Všechny položky musí plátce povinně uvést.

Na rozdíl od předešlých oddílů se v oddíle A4 vykazují plnění dle jejich hodnoty. Na řádcích se vykazují uskutečněná plnění včetně přijatých úplat nad 10 tisíc Kč včetně DPH. Povinné údaje jsou stejné jako v oddíle A1. Hlavním rozdílem je, že je možné zde vyčíslit základy daně a výši v různých sazbách daně. Pokud na jednom daňovém dokladu je více sazeb, uvedeno se všechny podle dokladu na jednom řádku. Pokud povinný údaj chybí jako například DIČ nebo je pod celkovou hodnotou 10 tisíc Kč, bude se vykazovat v souhrnném oddíle A5.

B. ODDÍL – Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku

B. 1. – Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen priznat daň příjemce podle § 92a

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

B. ODDÍL – Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku

B. 2. – Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny opravy odpočtu v souvislosti s nedobytnými pohledávkami bez ohledu na limit

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Použití poměr	Opr. ned. pohl.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Obrázek 27 Ukázka oddílů B1 a B2 kontrolního hlášení (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Elektronické formuláře)

Na obrázku 27 jsou zobrazeny oddíly B1 a B2, u kterých se musí každý daňový doklad opět vykazovat zvlášť jako ve zmíněných oddílech A. Plátce zde vyazuje přijatá zdanitelná plnění. V B1 jsou plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Tak jak tomu bylo v oddíle A1, povinné údaje musí být vyplněny z přijatého daňového dokladu. Jak bylo v kapitole 2.7 zmíněno, dodavatel přenáší daňovou povinnost na odběratele, tudíž tento subjekt musí správně určit výši daně DPH a uvést do KH. Kód předmětu je opět důležitou náležitostí.

V oddíle B2 plátce vyazuje přijatá plnění, u kterých si chce nárokovat odpočet. Tak jako u oddílu A4, tak u B2 se vykazují plnění v hodnotě nad 10 tisíc Kč včetně DPH. Stejně jako uskutečněných, tak i u přijatých plnění se vykazují podle daňového dokladu, který musí mít

všechny povinné náležitosti, které se musí doplnit do kontrolního hlášení. Pokud by plátce přijal plnění od neplátce nebo pod částkou 10 tisíc, opět se vykáže v souhrnném oddíle B3. Na rozdíl od ostatních již analyzovaných oddílů v tomto oddíle B2 se vykazují informace o použití poměrového nároku. Jak bylo v kapitole 2.9 zmíněno, plátce má možnost si nárokovat pouze takovou výši, která slouží k ekonomické činnosti a tuto skutečnost uvádí zaškrtnutím ve sloupci 11 do KH.

A. ODDÍL – Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti
A. 5. – Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 s hodnotou do 10.000 Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

B. ODDÍL – Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku
B. 3. – Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000 Kč včetně daně

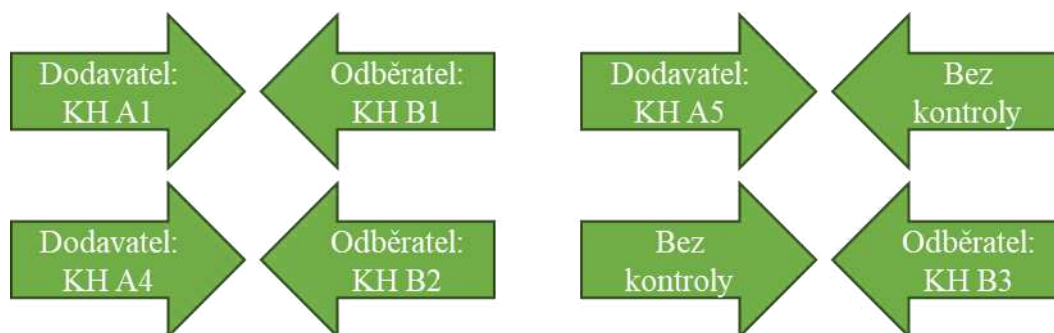
Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

Obrázek 28 Ukázka oddílů A5 a B3 kontrolního hlášení (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Elektronické formuláře)

Oddíly A5 a B3 jsou souhrnné, kde se vykazují ostatní zdanitelná plnění, která nesplňují podmínky uvedené v oddílech A4 a B2. V těchto oddílech se uvede pouze souhrnná částka za všechna plnění rozčleněná podle výše sazeb DPH.

Oddíl C má funkci kontrolní, protože jsou zde vyčísleny zdanitelná plnění podle toho, jak jsou vykázána v daňovém přiznání. Kontrolní řádky KH musí souhlasit s částkami uvedené na příslušných řádcích daňového přiznání k DPH.

Základním principem kontrolního hlášení spočívá v tom, že se navzájem spojí údaje z vykázaných uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, pokud ho plátcí uvedou shodně. Pokud by jeden z nich uvedl z povinných položek jiný údaj, finanční správa dokáže ihned na to reagovat a vyzvat k opravě nebo doplnění údajů. V tu chvíli vyzve finanční správa oba plátce, jelikož netuší, kdo z nich vykázal chybný údaj v KH.



Obrázek 29 Vazba tuzemských kontrol v rámci kontrolního hlášení (vlastní zpracování)

Jak je vidět z obrázku 29 vazba v rámci tuzemských plnění existuje pouze zčásti. U dokladů, které jsou pod částkou 10 tisíc Kč nebo u neplátců, tak kontrola v rámci kontrolního hlášení není možná. Kontrolují se pouze tuzemská plnění vyšší hodnoty, plnění v režimu přenesené daňové povinnosti a nakonec plnění v rámci Evropské unie. Tuzemské obchody pod 10 tisíc finanční správa není schopna zkontrolovat z podaného kontrolní hlášení.

Vazba oddílu A2 probíhá na mezinárodní úrovni. Údaje se totiž párují s vykázanými údaji od subjektů z Evropské unie. Mezi členskými státy totiž existuje dohodnutá spolupráce o vzájemném předávání informací.

7.9 Souhrnné hlášení

V rámci mezinárodní spolupráce EU v oblasti DPH se podává souhrnné hlášení, které slouží ke kontrole pohybu zboží a také poskytování služeb mezi členskými státy. Toto hlášení podává plátce nebo identifikovaná osoba, pokud pouze uskuteční zdanitelné plnění v rámci Evropské unie. Tato plnění jsou osvobozena převážně podle § 9 nebo § 64 ZDPH, tak jak je uvedeno v kapitole 2.6.

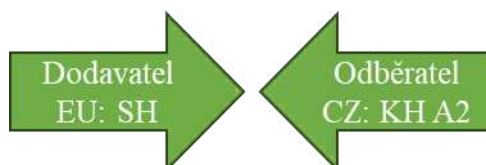
B. ODDÍL

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1					
2					

Obrázek 30 Ukázka vykazování uskutečněných plnění v souhrnném hlášení (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Elektronické formuláře)

Na obrázku 30 je zobrazen oddíl B, kde se vyplňují zdanitelná plnění podle země a DIČ odběratele. Hlavním znakem pro finanční správu je kód plnění. Z něj je zřejmé, o jaké plnění se jedná. Kód 0 znamená dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH. Kód 1 se používá při přemístění zboží z tuzemska do jiného členského státu. Převážně se používá při přemístění zboží do konsignačního skladu, odkud je poté prodáno odběrateli. Kód 2 se

využívá u třístranného obchodu, kdy tuzemský plátce je v pozici prostředníka. Poslední kód 3 souvisí s poskytnutím služby do EU podle § 9 ZDPH. Tento kód využívají i identifikované osoby. V dalším sloupci se uvádí počet plnění, které se na dané DIČ poskytlo. Celková hodnota všech plnění se uvádí v posledním sloupci.



Obrázek 31 Kontrola vazby mezinárodní spolupráce EU (vlastní zpracování)

Povinnost souhrnného hlášení mají všechny členské státy. Jakmile splní podmínky vykazování v rámci Evropské unie, má možnost finanční správa kontrolovat vykázané hodnoty. Tato kontrola je provázána právě s tuzemským kontrolním hlášením v oddíle A2, jak lze vidět na obrázku 31.

7.10 Systém VIES

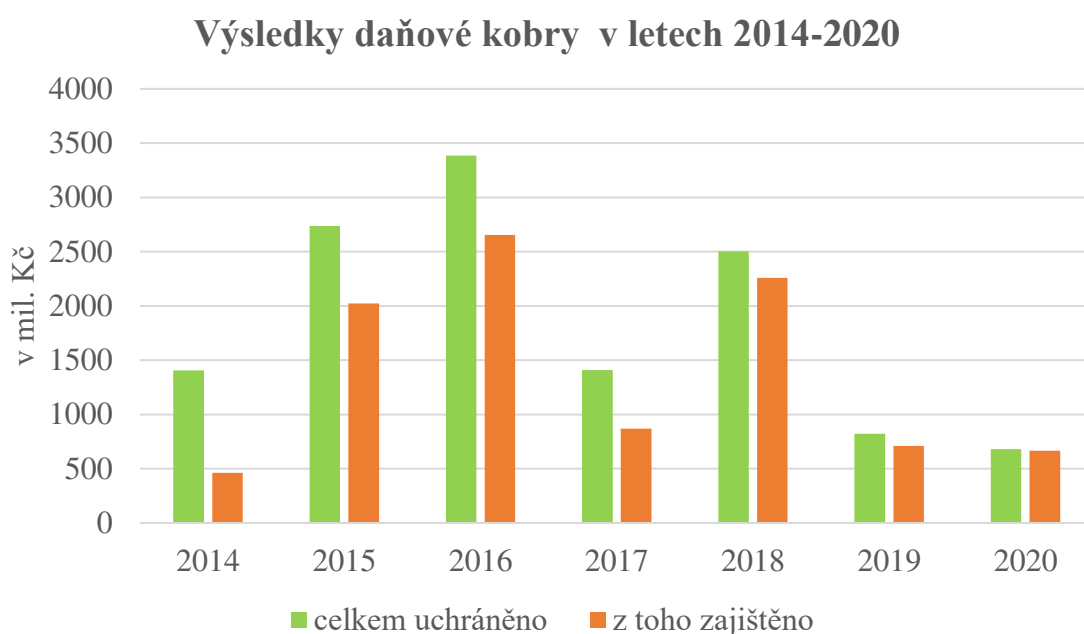
Na základě již zmíněné mezinárodní spolupráce členských států je zřízen systém VIES („VAT Information Exchange System“), který slouží k ověření daňového identifikačního čísla ekonomických subjektů. Tento systém spravuje Evropská komise, která eviduje pouze subjekty, které mají splněny registrační povinnost k DPH v dané zemi. Na základě toho lze platné DIČ ověřit a poté uvést do kontrolního nebo souhrnného hlášení.

7.11 Daňová Kobra

V roce 2014 se spojily síly několika odborných složek, aby co nejvíce zabránily vznikajícím i probíhajícím daňovým únikům. Mezi složkami jsou příslušníci policie ČR, pracovníci celní správy a daňoví specialisté z finanční správy. Tito odborníci tvoří tzv. Daňovou kobru. Zabývají se hlavně daňovými úniky na spotřební dani a dani z přidané hodnoty. Jejím úkolem je vytipovat daňové subjekty, které jsou do takových podvodů zapleteny a poté koordinují celý průběh vyšetřování. Navzájem tyto složky komunikují a předávají si potřebné informace k vyšetřované kauze. Daňová kobra se zabývá nejen daňovými úniky v rovině daňové, ale i trestní. Proto do této organizace je zapojen navíc i útvar pro odhalování korupce a finanční kriminality. V každé odborné složce daňové kobry jsou specialisté na určitou daňovou problematiku. Hlavním cílem daňové kobry je včasné zabránění daňovým únikům, řádný výběr daní a výběr nelegálně získaných finančních prostředků do státního rozpočtu.

Daňová kobra není žádnou novou organizací, ale je to další efektivní metoda sloužící k zabránění daňovým únikům. Jedná se pouze o spolupráci již existujících složek, které řeší každou problematiku na své odborné úrovni. Tím, že si předávají navzájem potřebné informace, dokáží efektivně odhalovat podvody.

Na obrázku 30 je graf zobrazující celkové hodnoty uchráněných financí od vzniku daňové kobry až do roku 2020. Z toho jsou zajištěné částky, které musely být vymoženy až v rámci trestního řízení. Ostatní hodnoty jsou zaplacený mimo taková řízení. V těchto případech bylo dostačující zahájit pouze daňové řízení, které bylo úspěšné.



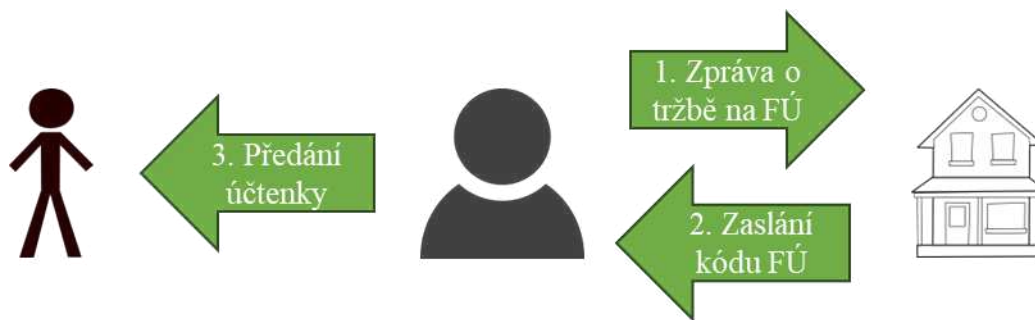
Obrázek 32 Výsledky daňové kobry v letech 2014-2020 (vlastní zpracování dle údajů Ministerstva financí ČR, Tiskové zprávy 2021)

7.12 Elektronická evidence tržeb

Jedná se o jeden z nástrojů v boji proti daňovým únikům, který řeší evidenci tržeb v hotovosti. Velkým problémem je totiž hotovostní úhrada, jelikož část daňových subjektů tyto úhrady vůbec neevidují. Zato úhrady bezhotovostní jsou lépe dohledatelné. Tento nástroj je určen pro všechny ekonomické subjekty bez rozdílu jejich velikosti a případné registrace k DPH.

Principem je okamžité odeslání zprávy o přijetí hotovosti za uskutečněná plnění na finanční správu. Tato zpráva se posílá v určité elektronické podobě a finanční správa na ni okamžitě odpoví speciálním unikátním kódem, který musí být uveden na pokladním dokladu, který bude předán odběrateli nebo koncovému zákazníkovi. Aby tato komunikace mezi

ekonomickým subjektem a finanční správou fungovala, je nutné zřídit speciální zařízení nebo implementovat do účetního softwaru. Navíc je potřeba mít internetové připojení. Finanční správa ale dovoluje dodatečně doposlat uskutečněná plnění, pokud subjekt nedisponuje zrovna internetovým připojením. Každý ekonomický subjekt si zažádá o registraci svého zařízení a od finančního úřadu obdrží certifikát, pod kterým bude posílat zprávy o tržbách.



Obrázek 33 Znárodnění komunikace EET (vlastní zpracování)

Finanční správa díky takovému nástroji má přehled o tržbách každého ekonomického subjektu, který má povinnost tyto tržby hlásit. Toho, kdo povinnost nesplnil nebo se dopustil fiktivního vystavování účtenek nebo nevystavoval žádné, čeká vysoká pokuta od finanční správy.

Správce chtěl podpořit fungování takového nástroje, a proto zavedl na první roky tzv. účtenkovou loterii. Na základě ní chtěl přimět občany, aby účtenky s unikátním kódem vyžadovaly po prodejcích. Na oplátku v pravidelných intervalech byly vylosováni výherci o hodnotné ceny. Ti tyto účtenky zapisovali dle unikátního kódu na oficiální web vedený Ministerstvem financí ČR.

Tento nástroj byl zaveden v České republice postupně dle oblastí uplatnění. První fáze, která začala koncem roku 2016, byla zaměřena na subjekty, které podnikaly například v pohostinství nebo ubytovacích a stravovacích službách. Začátkem roku 2017 započala druhá fáze, která pokrývala velkou část podnikatelů. Jednalo se o maloobchod a velkoobchod. Začátkem roku 2023 měla následovat třetí (všichni ostatní, kteří v jiných fázích nefigurovaly) a čtvrtá fáze (různí výrobci a poskytované služby). Zavedení tohoto nástroje pro zbývající skupinu se neuskutečnilo. Tento nástroj byl 1.1.2023 zrušen.

8 SHRNU TÍ PROVEDENÝCH ANALÝZ

Provedené analýzy jsou rozděleny podle oblasti zkoumání. V první části byly analyzovány úkony, které finanční správa postupně provádí. Jelikož tyto fáze na sebe navazují, proto byly v tomto sledu jednotlivě podrobně popsány. Smyslem této analýzy bylo vytvoření dostatečného obrazu ohledně množství registrovaných plátců DPH v České republice. Následovalo členění na měsíční a kvartální a poté i vývoj registrace plátců v posledních letech. Další důležitou informací k prostudování byla daňová tvrzení, která plátci podávají finanční správě. Na základě toho lze posoudit, o jak velké množství tvrzení se jedná. Tento počet byl vyčíslen i finančně. Důležitou fází finanční správy je totiž výběr daní, které souvisí nejen s daňovými tvrzeními, ale hlavně jde o skutečný výběr daní, které poté zajišťují z velké části chod státu. Na základě těchto provedených analýz bylo potvrzeno, že daň z přidané hodnoty je velice důležitou daní, protože tato daň tvoří 50 % z celkového výběru daní.

V další části jsou analyzovány různé způsoby daňových úniků, se kterými je možné se setkat z pohledu daňového subjektu. Jak bylo i dříve zdůrazněno, může se jednat o úmyslný ale také o neúmyslný čin neboli chybu. V této analýze šlo ale především o úmyslný daňový únik, který byl ze strany daňového subjektu plánovaný. Důraz byl kladen na daňové úniky v rámci registrace k DPH, kde je jich velké množství. Mezi další takový únik bylo zařazeno fiktivní vystavování daňových dokladů. Tento způsob patří mezi časté metody, jelikož se nejedná o složitý administrativní úkon ze strany daňového subjektu. Navíc je velice těžko dohledatelný pro finanční správu. V rámci poslední novely DPH vyvstaly otázky a různé myšlenky daňových subjektů stávající změnou v sazbách DPH. Proto je tato oblast aktuálně náchylná na možné daňové úniky. Velkou kapitolou dle provedené analýzy je neoprávněný nárok na odpočet DPH. Všichni plátci chtějí hlavně odpočet daně a snaží se pro to udělat vše. Možnosti neoprávněných nároků existuje hodně. V analýze byly detailněji vysvětleny metody, kdy plátce úmyslně pozměňuje doklady k „obrazu svému“. Dále sem patří nepřiznaná uskutečněná plnění, upravovaný poměrový a krácící koeficient nebo i fikce, co se týká pohybu zboží v rámci EU. Každý z těchto úniků je velice častým jevem mezi daňovými subjekty a každý z těchto úniků má svá specifika, jak docílit úmyslného odpočtu daně. V poslední řadě byly analyzovány i karuselové podvody, které probíhají mezi členskými státy. Byla podrobně popsána strategie obchodu včetně zainteresovaných subjektů.

V poslední části jsou rozebrány aktuální legislativní nástroje správce daně, které využívá proti daňovým únikům. Metoda, kterou finanční správa využívá ke zjištění velikosti

daňových úniků oproti skutečnosti, byla nastíněna hned v počátku této kapitoly. Na základě údajů lze konstatovat, že výše daňových úniků stále klesá a boj s nimi je v poslední době úspěšný. K využívaným nástrojům, které přispěly ke zlepšení situace, lze určitě zařadit režim přenesené daňové povinnosti. Díky tomu se tuzemské úniky snížily, ale tento režim není vhodný aplikovat na všechny komodity, jelikož by se značně snížily finanční prostředky do státního rozpočtu. Další nástroje jsou navzájem informativní pro všechny daňové subjekty. Patří sem například označení nespolehlivé plátce DPH. Plátci si dále můžou ověřit i bankovní spojení, které by měli využívat při obchodování a hradit přijatá zdanitelná plnění pouze na ty zveřejněná. Pokud by tak neučili, může finanční správa požadovat neuhrazené DPH po nich. Díky těmto veřejně dostupným nástrojům přenáší finanční správa povinnost na ostatní plátce. Ty poctivé, a proto je výběr daní je mnohem snazší. Daňové úniky se opět začaly snižovat. Zajišťovací příkazy jsou velice přísnou metodou výběru daně, ale patří mezi neúčinnější. Po jejím zavedení se prudce začaly snižovat nedoplatky na dani. Mezi neúčinnější nástroje se řadí i kontrolní hlášení, které je zavedeno pouze krátce oproti ostatním. Principem je porovnávání plnění mezi dodavatelem a odběratelem, pokud jsou oba plátci. Výhodou je rychlé rozeznání nesouladu nebo chybějící plnění. Ale na druhou stranu nevýhodou je hranice detailního vykazování. Souhrnné vykazování totiž skýtá možnosti daňového podvodu, který bohužel finanční správa není schopna z podaného tvrzení vyčíst. Navzdory této nevýhodě tento nástroj je plně funkční a nápomocný v tuzemských daňových únicích. Dalším účinným nástrojem je souhrnné hlášení. Na rozdíl od kontrolního hlášení vykazuje uskutečněná zdanitelná plnění v rámci Evropské unie. Jedná se o mezinárodní nástroj, který navzájem mezi členskými státy kontroluje pohyb zboží a poskytování služeb. Zato VIES je podpůrným systémem sloužící k mezinárodnímu obchodování v rámci EU. V závěrečné části této kapitoly byla analyzována činnost daňové kobry od jejího vzniku. Dříve byla více aktivní ve výběru daní, což se dá vysvětlit tím, že bylo k dispozici více legislativních nástrojů oproti minulosti. Posledním zmíněným nástrojem byla elektronická evidence tržeb. Byl analyzován princip takového systému včetně jeho aplikace v rámci České republiky až po jeho zrušení.

9 NÁVRH OPATŘENÍ OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

Jak bylo v kapitole analýz vyhodnoceno, finanční správa z určité části přenáší zodpovědnost na daňový subjekt – plátce. V tu chvíli je tento plátce vystaven nebezpečí, že by mohl ručit za DPH svého obchodního partnera, pokud by neprovedl všechny dostupné možnosti obrany proti takovému jednání. Z toho důvodu by si měl každý plátce DPH uvědomit, že musí provést určité kroky ve svém podnikání, aby takové nebezpečí odvrátil. Břemeno dokazování totiž stojí na jeho straně.

Zato finanční správa využívá všech svých legislativních nástrojů k boji proti daňovým únikům. Není nástroj, který by během roku vynechala. Přesto ale existují oblasti, kde stále dochází k daňovým podvodům a v některých dokonce i markantním. Z toho důvodu by stálo za zvážení učinit ještě pár návrhů k vylepšení již existujících metod nebo dokonce i nových.

9.1 Návrhy z pohledu daňového subjektu – plátce

Daňový subjekt je ten první, který může z části ovlivnit, aby nedošlo k daňovému úniku. Jak již bylo v předcházející kapitole zmíněno, nemusí se vždy jednat o úmyslný čin. Proto by daňový subjekt měl dodržovat určité postupy, aby možným problémům včas předešel.

9.1.1 Prověření obchodního partnera

Daňový subjekt je právě ten, který se jako první setká se svým obchodním partnerem. Než se rozhodne uzavřít jakýmkoliv způsobem obchod, je potřeba si takového nového dodavatele prověřit. Existuje několik veřejných elektronických portálů, kde se dají ověřit a prověřit určité údaje o daňovém subjektu. Tyto stránky spravuje nejen Finanční správa ČR, ale také Ministerstvo financí ČR, Ministerstvo průmyslu a obchodu nebo Ministerstvo spravedlnosti České republiky.

Prvnímu takovému prověření poslouží stránky ARES. Tato zkratka znamená Administrativní registr ekonomických subjektů. Zde dokáže každý člověk najít jakýkoliv daňový subjekt, který je oficiálně zaregistrovaný na příslušných úřadech. Tento portál je takovým rozcestníkem, kde můžete zjistit na jednom místě všechny potřebné informace.

V ARES se dá vyhledat subjekt několika způsoby. Nejčastějším způsobem je přes IČ nebo obchodní název. Pokud by si člověk nebyl z některými z těchto údajů jistý, dá se použít i jiná metoda. Na základě vyhledání ekonomického subjektu může proběhnout základní

formální kontrola. U těchto subjektů jsou přímé odkazy na jiné veřejné portály. Určitě doporučuji ověření dalších náležitostí, které by mohly být důležité pro jeho další obchodování. Na obrázku 31 je ukázka možných přímých odkazů z portálu ARES.



Obrázek 34 Ukázka z portálu ARES možných odkazů u vyhledaných ekonomických subjektů (vlastní zpracování ze zdroje Ministerstvo financí ČR, Ekonomické subjekty)

DPH – nejdůležitější odkaz v rámci daně z přidané hodnoty. Finanční správa zaručuje správnost základních údajů o každém plátcí a identifikované osobě, které jsou v souladu s GDPR a byly uvedeny při registraci k DPH. Navíc zde můžete najít i daňový subjekt, který již plátcem není, ale dříve jim byl. V tomto případě by symbol ikony byl šedý a přeškrtnutý. Údaje, které se dají ihned z těchto stránek vyčíst, jsou základní kontrolou pro každého plátce. Ověří si, zda je subjekt opravdu plátcem nebo identifikovanou osobou. Finanční správa zde uvádí i datum, kdy k registraci došlo, rovněž i datum, kdy registrace byla zrušena. Z těchto informací se plátce ihned dozví, zda splňuje jednu z podmínek nároku odpočtu z přijatého plnění. Další doplňující informace se vztahují k sídlu a finančního úřadu, ke kterému daný subjekt patří. Velice důležitou informací je údaj o nespolehlivém plátcí DPH. Pokud by bylo uvedeno, že je nespolehlivý, v tu chvíli musí každý zpozornět a učít následné kroky. V tomto případě lze nabídnout dvě doporučení. Jejich výběr by se řídil aktuální situací. Riziko je vysoké, především pokud by šlo o našeho odběratele. Vzniká zde obava z jeho platební morálky. Na základě toho je potřeba vyžadovat platby předem za zdanitelné plnění. Z pozice dodavatele již tak vysoké riziko není, pokud se bude trvat na spolupráci s takovým obchodním partnerem. Musí se nastavit pravidla obchodu, především odvodu DPH. Toto je druhé doporučení. Jedná se o náročnější administrativní úkony, kdy obě strany musí písemně uzavřít dohodu o odvodu DPH přímo na finančním úřadě. Ten musí být informován, že bude za nespolehlivého plátce odvádět DPH jeho zákazník – plátce. Posledním, ale velice důležitým údajem na portále ARES, jsou bankovní účty, které jsou nahlášeny na finanční úřad pro podnikání. Toto zveřejnění slouží k tomu, aby každý plátce věděl, na který bankovní účet má své přijaté zdanitelné plnění uhradit. Pokud by takové bankovní spojení nebylo na těchto stránkách uvedeno, musí plátce zažádat o opravu této informace na daňovém dokladu nebo informovat svého obchodního partnera, že finanční prostředky zašle

na zveřejněný účet u finanční správy. Může se ovšem stát, že obchodní partner nemá zveřejněný ani jeden účet. V tu chvíli existuje možnost posečkat s platbou až do doby zveřejnění na těchto stránkách. Pokud bude i přes tyto varovné signály zaslána platba za přijaté zdanitelné plnění, může nastat situace, kdy finanční správa může požadovat úhradu DPH od odběratele. Z těchto důvodů je určitě důležité nepodcenit tyto základní kroky ohledně kontroly plátce daně z přidané hodnoty.

RES – je veřejný portál, který poskytuje statistické údaje podle registru ekonomických subjektů. Jedná se o základní údaje o subjektu, které jsou totožné s mnoha jinými portály. Na rozdíl od ostatních portálů je zde údaj klasifikace ekonomické činnosti, která je označována CZ-NACE. Na základě toho si může subjekt ověřit v jakém oboru se pohybuje skutečně jeho obchodní partner. Dalším údajem je přibližný počet zaměstnanců.

RZP – tento odkaz propojuje s aktuálními údaji ze živnostenského rejstříku. Na stránkách je možnost zobrazení informací s historií nebo bez ní. Určitě je vhodné si poprvé subjekt prověřit včetně historie od jeho založení. Ze stránek se dají vyčíst základní údaje o jeho živnostenském oprávnění – založení, popřípadě i jeho zánik. Tyto stránky obsahují i stejné údaje například z veřejného rejstříku. Důležitou informací, kromě živnostenského oprávnění, je údaj o provozovně. Společnost totiž může mít virtuální sídlo. Proto informace o provozovně je v takovém případě klíčová, jelikož tento portál uvádí skutečně kontaktní adresu takové společnosti. Pokud ekonomický subjekt nemá dostatečnou odbornost, může mít zvoleného odpovědného zástupce, který disponuje dostatečnou kvalifikací v určitém oboru. Toto uvedení do živnostenského rejstříku je závazek, že odpovědný zástupce dohlídne na činnost takového subjektu. Při prověřování ekonomického subjektu je potřeba zpozornit, pokud jsou některé údaje často měněny. Hlavní nebezpečí se ukrývá u změn sídla nebo provozovny. Určitě by se nemělo opomenout zkontrolovat, že daný subjekt disponuje platným živnostenským oprávněním v daném oboru.

VR – jeden z nejdůležitějších odkazů je právě veřejný rejstřík neboli obchodní rejstřík, který spravuje Ministerstvo spravedlnosti České republiky. Povinnost zápisu do tohoto rejstříku má právnická osoba a při splnění podmínek, tak i fyzická osoba. Tento portál opět nabízí zobrazení údajů s historií nebo pouze aktuální údaje. Tak jako u živnostenského rejstříku je lepší využít údaje s historií, aby byly lépe prověřeny všechny náležitosti včetně jejich změn. U veškerých zveřejněných údajů je uvedeno datum vzniku. Následně u provedených změn je uvedeno i datum výmazu předešlého údaje. Na základě takové historie lze usoudit, zda se jedná o dlouhotrvající a stálou společnost či nikoliv. Hlavním údajem je statutární orgán,

který jedná za společnost. Způsob jednání je na základě těchto veřejných stránek závazný. Pokud by jednatelé nebo jiný statutární orgán měli omezenou pravomoc při určitých obchodních transakcích, musí se dodržet způsob jednání, aby k takovému obchodu mohlo dojít. Jinak by bylo neplatné. Další informací, která by neměla chybět při prověřování subjektu, je základní kapitál a výše jeho splacení. Určitou obavu může vzbuzovat subjekt, který má výši kapitálu pouze 1 Kč. Společnost totiž ručí do výše svého základního kapitálu a tím pádem hrozí špatná solventnost, pokud by nastalo nějaké krizové období společnosti. Samozřejmě tato informace není směrodatná. Veškeré pochybnosti se mohou vyvrátit po přečtení dokumentů ve sbírce listin. Tato sbírka je veřejně přístupná právě z internetových stránek veřejného rejstříku. Tyto listiny jsou zakládány příslušným soudem. Právnícká osoba má totiž povinnost neprodleně po vytvoření takového dokumentu zaslat jej prostřednictvím datové schránky na soud. Jedná se o hlavně o dokumenty týkající se založení společnosti, jakékoliv změny související se společností jako například přeměny společnosti nebo účetní závěrky včetně zpráv auditora, pokud taková zpráva existuje. Na základě těchto dokumentů si může kdokoliv vytvořit názor a posoudit, zda taková společnost plní své zákonné povinnosti. Dále si prověří důvody změn ve veřejném rejstříku nebo si může prostudovat účetní závěrku a zjistit, jak je na tom společnost ve skutečnosti. Určitým varovným signálem je situace, kdyby takové listiny vůbec nebyly zveřejněny. Proto stojí za zvážení, zda na uskutečnění obchodního kontraktu opravdu trvat.

IR – odkazuje na veřejný insolvenční rejstřík. Pokud se ekonomický subjekt dostane do finanční krize, může být podán insolvenční návrh. Samotným rizikem je obchodovat se společností nebo fyzickou osobou, která je v insolvenční. Tudíž je nutné z tohoto rejstříku zjistit, v jaké fázi je samotná insolvence a zjistit si i její důvod.

Mezi nejnovější povinnosti pro právnické osoby je evidence skutečných majitelů. Tento internetový portál je všem veřejně dostupný. Z obchodního rejstříku totiž není vždy jasné, kdo je skutečný majitel. Tento nově zřízený portál tyto skutečnosti eviduje. Skuteční majitelé, kteří mají podíl vlastnictví ve společnosti více než 25 % mají povinnost se evidovat. Důvodem vzniku portálu bylo, aby právnické osoby byly více průkazné a tím pádem se snížilo riziko při obchodování. Tento portál je užitečný při prověření okolností, pokud stále existují pochybnosti o obchodním partnerovi.

V rámci mezinárodní spolupráce mezi členskými státy je zřízen internetový systém VIES, který slouží k ověření, zda společnost v jiném členském státě je plátcem DPH. Ověření je velice důležité pro možné osvobození plnění, které bylo popsáno v kapitole 2.6.

Mezi poslední, ale časté, je prověření na základě referencí od známých. Většinou takové informace jsou velice významné, pokud má někdo z okruhu blízkých jakékoliv zkušenosti, které dokáží pomoci při rozhodování.

Takové prověření by mělo být i mezi stávajícími obchodními partnery, protože se může cokoli během podnikání změnit, a to k horšímu. Proto musí být daňový subjekt neustále pozorný.

9.1.2 Dostatečné důkazy ke zdanitelným plnění

Finanční správa může vyjádřit pochybnosti o zdanitelných plnění, která plátce poskytuje nebo přijímá. Jak již bylo řečeno, důkazní břemeno je na straně plátce a z toho důvodu je velice důležité mít dostatečné množství podkladů ke zdanitelným plněním. Z toho plyne, že plátce musí „ustát“ předložením svých důkazů a vyvrátit pochybnosti finanční správě o možný daňový únik v podobě fiktivních zdanitelných plnění.

Vystavení daňového dokladu není dostatečným důkazem. Proto musí plátce disponovat ještě dalšími podpůrnými podklady k takové fakturaci.

Mezi takové důkazy lze zařadit například smlouvy. Ty jsou v písemné podobě a podepsány oběma stranami obchodních partnerů. Jedná se o závazný dokument, který má předepsané náležitosti s právní účinností. Součástí takových smluv bývají různé přílohy, které konkrétně doplňují, o jaké zdanitelné plnění se jedná. Můžou to být například výkresy, nákresy nebo vizualizace.

Dalším podkladem, který je velice účinný, je fotodokumentace, print screeny a různé fotografie. Takové podklady jsou důležité uchovávat u faktur, které by mohly být zpochybněny z pohledu finanční správy. Velice často se jedná o stavební a montážní práce, reklamní a propagační předměty nebo různé služby. V této rizikové oblasti plnění je základem uschovat takové podklady, které podpoří a potvrdí uskutečněnou fakturaci.

V rámci Evropské unie je důležité, aby plátce prokázal dodání zboží do jiného členského státu. K tomu je potřeba mít kromě vystavené faktury ještě další 2 důkazy, které jsou na sobě nezávislé. Na prvním místě sem patří doprava a vystavený přepravní list tzv. CMR. Z něj je zřejmé, kam zboží bylo dodáno. Dalším důkazem je úhrada takového plnění. Největším problémem, který plátcům právě nedodržují, je důkazní břemeno přepravy do jiného členského státu. Pokud si dopravce zajišťuje sám odběratel, měl by být požádán o dodání kopie CMR.

Existují i případy, kdy si odběratel převezme zboží sám. V tu chvíli je nutné mít podepsané prohlášení odběratele, že zboží skutečně překročí hranice České republiky.

Posledním, ale velice rozšířeným důkazem, jsou dodací listy. Jsou většinou podepsány odpovědnou osobou, která dané zboží přebírá. Jedná se o zaběhlý způsob dokazování, takže je důležité zajistit dodání takového listu na účetní oddělení, kde se přiloží přímo k faktuře.

V kapitole 6.4.3 a 6.4.4 je analyzován poměrový nebo krátcí koeficient. Pokud účetní jednotka takových koeficientů využívá, je velice důležité si výpočty uchovat pro případnou kontrolu. V rámci důkazního břemene plátce je zapotřebí zakomponovat zakládání všech příloh k plněním v rámci vnitřního systému společnosti. Jakékoliv další přílohy jsou totiž plusem při dokazování v případě daňové kontroly finanční správy.

9.1.3 Kvalifikace a odbornost

Žádný podnikatel by neměl podcenit odbornost a kvalifikaci svých zaměstnanců. To se týká i profesí, které jsou součástí účetního oddělení. Lidé zde pracující by měli být na vysoké odborné úrovni a pravidelně navštěvovat vzdělávací kurzy ve svém oboru. Je třeba dodat, že se to netýká pouze hlavní účetní, nýbrž i pomocné nebo fakturantky.

Velice často podnikatelé nerozumí problematice v rámci účetnictví a daní, a proto slepě důvěřují svým zaměstnancům v tomto oddělení. Většinou tato slepá důvěra trvá do prvního daňového problému, kontroly. Proto by měl mít zaměstnavatel na paměti neustále zdokonalovat kvalifikaci svých zaměstnanců. V rámci jakékoliv novely nebo významných změn v tomto oboru by mělo být ve společnosti samozřejmostí zajištění odborného školení na aktuální téma. V rámci běžné odbornosti je důležité minimálně 1krát ročně oživit vědomosti a znalosti zaměstnanci na pravidelném odborném školení.

Pokud se jedná o větší společnosti, stojí za zvážení vyhledat pomoc daňového poradce na určité úkony. Jestliže ve společnosti, bez ohledu na její velikost, dochází k složitějším obchodním transakcím, které by mohly chybným evidováním v účetnictví způsobit jakýkoliv daňový únik, je vhodné v takovém případě využít služby daňového poradce. Poradce totiž značně převyšuje odbornost celého účetního oddělení a může být velice nápomocný v řešení různých daňových úskalí, která mohou v podnikání nastat. Podnikatel může využít pouze výjimečnou konzultaci v určité problematice, která ho trápí nebo stanovit si rámec pravidelných kontrol. Popřípadě může využít kompletní služby včetně podávání daňových tvrzení a zastupování před finanční správou. Podnikatel by si měl být vědom, že na určité úkony nestačí hlavní účetní, i když její odbornost může být vysoká. Pro větší jistotu,

že je účetnictví, hlavně v oblastí daní v pořádku, by měl investovat zčásti i do těchto služeb. Nevýhodou je sice vyšší cena, ale na druhou stranu míra jistoty značně stoupne.

9.2 Návrh z pohledu správce daně – finanční správy

Jak již bylo z provedených analýz zjištěno, nástroje využívané k boji proti daňovým únikům jsou účinné. Navzdory tomuto zjištění stále existují v určité míře podvody. Na základě toho se dají navrhnout určité změny v již stávajících nástrojích, které by mohly pomoci ke snížení určitých daňových podvodů.

9.2.1 Důsledné prověření při registraci k DPH

Samotný úkon registrace k dani z přidané hodnoty není obzvlášť náročný, pokud je splněna zákonná podmínka registrace podle § 6 ZDPH. Jak bylo v kapitole 6.1 analyzováno, může nastat situace, kdy je registrace prostředkem pro získání nároků na odpočet s minimálním zdanitelným plněním v tuzemsku. Finanční správa sice vyžaduje v přihlášce k registraci určité povinné údaje, ale přílohy nejsou povinně vyžadovány, pouze doporučeny. Dokonce zveřejnění bankovního spojení se odvíjí na dobrovolné bázi. I když přílohy nejsou povinné, finanční správa často v praxi vyžaduje doložení smlouvy o bankovním spojení a sídlo společnosti. Velice častým jevem je doložení sestavy uskutečněných zdanitelných plnění, která prokazují, že byla zákonná podmínka naplněna. V rámci tohoto procesu by bylo vhodné, aby finanční správa detailněji prověřovala tato plnění, a to nejen v časovém horizontu 12 po sobě jdoucích kalendářních měsících. Finanční správa by si měla vyžádat přílohy k těmto plněním například smlouvy. Ověřit si i odběratele, zda se nejedná o spřízněné osoby, kde by byl zřejmý úmysl fiktivního plnění. I když by registrace byla schválena, bylo by vhodné, kdyby takoví plátcí (s pochybnou registrací) byly první měsíce detailněji hlídání v rámci podaných daňových tvrzení. Pokud by se vyskytly pochybnosti, bylo by vhodné provést šetření v rámci možných úkonů finanční správy. Ověření sídla společnosti opět není ze strany správce daně dostatečně kontrolováno. Existuje hodně společností s virtuálním sídlem, které se také ztotožňují se sídlem skutečným. Takové sídlo by ale mělo být tam, kde se fyzicky opravdu vyskytuje. Na tuto možnost by finanční správa neměla vůbec přistoupit. Virtuální sídlo společnosti by mělo být podmíněno vždy jiným skutečným sídlem společnosti, kde je reálná možnost zastížení například provozovnou. Jelikož by to byla jedna z hlavních podmínek registrace, jejím porušením by registrace nemohla být schválena. V poslední řadě by finanční správa měla zavést jeden bankovní účet

jako povinný údaj ke zveřejnění. Ten by sloužil jako preventivní opatření ze strany finanční správy. Dosud stále řada firem nemá tento údaj zveřejněn.

Daňový subjekt umí být velice kreativní, co se týká plánu zdanitelných plnění a s uzavíráním fiktivních smluv při žádosti o registraci k DPH. Z účetní praxe jsou pak evidovány nároky na odpočet zejména u osobních automobilů, kdy daňový subjekt nerealizoval ani jedno uskutečněné zdanitelné plnění. Finanční správa tuto skutečnost již dále neprověřuje a daňový subjekt eviduje nárok na odpočet v rámci statisíců korun. Argumentace plátců, že k dodávkám dle dodaných smluv při žádosti o registraci z nějakých důvodů nedošlo, je ve většině případů účelová. V tomto případě by měla finanční správa najít prostředky, jak tomuto způsobu nárokování DPH zabránit. V rámci doporučení by byla vhodná kontrola zdanitelných plnění po dobu dvou let po registraci daňového subjektu. Pokud by tento daňový subjekt nevykazoval žádná nebo minimální uskutečněná zdanitelná plnění, musel by nárok na odpočet od jeho registrace k DPH vrátit.

9.2.2 Seznam obchodního majetku a knihy jízd

V kapitole 6.4.3 byla provedena analýza u poměrového koeficientu. Jak bylo z analýzy zjištěno, pokud plátce využívá majetek společnosti k soukromému užívání jako je například automobil, měl by poměrně krátit odpočet daně na veškerá plnění, která souvisí s užíváním takového majetku.

V praxi si plátci převážně nárokují plný nárok na odpočet. Výpočty soukromého užití vůbec neevidují, i když skutečnost je úplně jiná. Tento daňový únik je mezi plátci častým jevem, a to hlavně z důvodu, že finanční správa nemá možnost z podaného daňového tvrzení takový únik poznat. Na tyto praktiky se většinou zaměří až v případě, kdy už provádí daňovou kontrolu u plátce.

Daňový subjekt má povinnost evidovat obchodní majetek. Pokud si plátce nárokuje odpočet z takového nově pořízeného majetku, má povinnost tuto skutečnost uvést v daňovém přiznání k DPH na ř.47 dle § 4 odst.4 ZDPH. V tu chvíli má finanční správa informaci, že existuje skutečnost nově pořízeného obchodního majetku. Bohužel ale neví, o jaký se jedná, pokud si dodatečně nevyžádá podklad k podanému daňovému tvrzení. V tu chvíli ale finanční správa netuší, zda plátce bude nakoupený obchodní majetek užívat i pro jiné než firemní účely. Tuto skutečnost by měl plátce vědět po nějaké době užívání, nejčastěji do konce roku.

U automobilů, které jsou evidovány v obchodním majetku, má plátce povinnost vést knihu jízd u každého vozu. Tuto povinnost mají všechny daňové subjekty. Dříve se kniha jízd vedla pouze v papírové podobě. V dnešní době je již možné mít elektronickou knihu jízd z GPS, která se instaluje přímo do vozidla. Samozřejmě obě tyto varianty jsou stále možné, ale každá má své výhody a nevýhody. Časová náročnost se dá zařadit mezi hlavní nevýhody v písemné podobě. Jedná se sice o levnou variantu, ale častým jevem je vysoká pravděpodobnost opomenutí zapsání jízdy. Uživatel vozidla často zapisuje přímo do předepsaného formuláře nebo přepisuje tyto informace do elektronického formuláře například excel, který si společnost vytvoří sama. Evidence pohybu vozidla přímo z GPS je značně finančně náročná jako prvotní investice, ale i další údržba takového systému. Velkou výhodou je časová úspora, jelikož se jízdy včetně přestávek zaznamenávají automaticky.

Na základě těchto skutečností by bylo vhodné povinně vyžadovat informace, které finanční správě chybí. Jedná se o soupis majetku, který byl uveden na ř.47 v daňovém přiznání k DPH. Aby finanční správa upřesnila svůj zájem kontroly v rámci takového soupisu, vyčlenila by pouze vozidla. V tu chvíli existuje přehled o nakoupeném obchodním majetku, u kterého byl nárokován odpočet daně. Zároveň existuje evidence vozů, u kterých může dojít k soukromému užití a následně krácení nároku. Aby nebyl plátce ani finanční správa časově a administrativně vytíženi dokládáním, bylo by vhodné takový soupis přikládat pouze 1x ročně současně s daňovým přiznáním k DPH, a to za poslední měsíc kalendářního roku – v prosinci. Jelikož převážná část daňových subjektů eviduje účetnictví nebo daňovou evidenci v účetním programu nebo v jiné elektronické podobě, nemělo by se jednat o náročný úkon z jejich strany. Finanční správa má povinnost kontrolovat každé podané daňové přiznání. Z takového navíc dodaného podkladu by vyčlenila pouze rizikovou oblast pro případnou kontrolu jako například automobily.

Jelikož tento samotný podklad soupisu nově pořízeného obchodního majetku není naprosto dostačující, bylo by vhodné podpořit ho doplňujícím podkladem. Nejvíce využívaným obchodním majetkem, který slouží nejen pro firemní účely, je právě automobil. Tudiž by bylo vhodné povinně vyžadovat dodání knihy jízd ke každému vozu, který je v obchodním majetku. Tento podklad by bylo vhodné přikládat v elektronické podobě. V dnešní době je převážná část knih jízd evidována v excelu nebo v systému GPS. Pro osoby, které nenašly cestu k moderním technologiím, by taková změna určitě nebyla příjemná a mohla by jim způsobit lehké administrativní problémy. Vzhledem k tomu, že plátci musí komunikovat pouze elektronicky, neměla by v tom být žádná zásadní překážka. I když v dnešní době se

jedná o povinnost vedení knih jízd, nebude žádný z plátců zaskočen, že takový podklad má vypracovat. Pokud by plátce zasílal knihu jízd ze systému GPS, nemusela by vzniknout obava, že by kniha nesouhlasila s tachometrem vozu. U ručně tvořené knihy jízd by bylo vhodné doplnit takovou knihu jízd o fotografií stavu tachometru automobilu na začátku období k 1.1. a na konci k 31.12 daného roku. Předání knihy jízd by mohlo probíhat úplně stejným způsobem jako předání soupisu obchodního majetku. Jednalo by se o elektronickou podobu v podporovaném formátu, který by byl přílohou daňového přiznání k DPH za prosinec. Na základě těchto skutečností bude již finanční správě zřejmé, u kterých plátců by se mělo jednat o poměrný koeficient a neměl by žádat plný nadměrný odpočet u přijatých plnění.

Finanční správa by měla více využívat i další podklady, které plátce podá na finanční úřad, a to nejen v oblasti daně z přidané hodnoty. Jak bylo v kapitole 6.4.3 analyzováno, plátci si můžou pořídit více osobních vozů, než by mohla společnost využít v rámci ekonomické činnosti. Tuto skutečnost by finanční správa odhalila nejen pomocí soupisu a knihy jízd a v nich zmíněných návrzích, ale může si ověřit interně podle podaných jiných daňových tvrzení další doplňující informace. Na základě nich by se podezření potvrdilo nebo vyvrátilo. Jedná se například o údaj jako přepočtený stav zaměstnanců, mzdové náklady nebo bližší informace o činnosti společnosti z přílohy v účetní závěrce.

Díky podaným doplňujícím přílohám si může finanční správa vytipovat rizikové plátce, u kterých by bylo vhodné si vyžádat detailnější podklady nebo učinit i daňovou kontrolu, pokud by vznikly větší pochybnosti o účelu užívání automobilů či jiného majetku. Na základě takového doplnění povinností na straně plátce by se z určité části mohlo zamezit daňovým únikům při užívání obchodního majetku pro soukromé účely.

9.2.3 Kontrola plnění u neplátců DPH

Značně významným tématem je daňový subjekt, který není plátcem DPH. Jak bylo v kapitole 3.3.1 nastíněno, plátcem DPH se stane v okamžiku, když splní zákonné podmínky nebo na dobrovolné registraci. Tuto skutečnost takový daňový subjekt oznamuje sám a finanční správa nemá do té doby žádné podklady o tom, zda by neplátce neměl být ze zákona už plátcem DPH. Jedinou kontrolou, kterou může finanční správa v rámci interního šetření provést je, že nahlédne do celkových příjmů nebo výnosů daňového subjektu při podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických nebo fyzických osob. Pokud by zde byly uvedeny údaje nad 2 miliony Kč, mohl by si správce daně vyžádat v rámci předběžné

kontroly přehled zdanitelných plnění. Tato kontrola ale není plně dostačující. V kapitole 2.3 bylo navíc uvedeno, že se jedná o obrat za posledních 12 kalendářních měsíců. Nejedná se tedy o kalendářní rok. V tu chvíli dochází k nesouladu, jelikož daňové přiznání k dani z příjmů je podáno za kalendářní nebo hospodářský rok. Na základě této informace může neplátce překročit zákonnou hranici 2 milionů Kč, aniž by to správce daně věděl. Takže takové interní kontroly lze využít tehdy, pokud finanční správa má pochybnosti. Nejedná se ale o dostatečný podklad pro oficiální kontrolu neplátce DPH.

Existuje i velké množství daňových subjektů, které své příjmy vůbec neuvádějí v daňových přiznání k dani z příjmů a své uskutečněné zdanitelné plnění zatají s tímto vědomím. Tito neplátci totiž spoléhají na to, že prodávají buď konečnému spotřebiteli nebo jinému ekonomickému subjektu třeba i plátcí. Transakce neplátců totiž plátce nikde neuvádí v daňovém přiznání k DPH. Tato přijatá plnění pouze eviduje ve svém účetnictví na základě daňového dokladu nebo úhrady. Finanční správa by v rámci této situace potřebovala informaci o tom, jaké platby tyto neplátci ve skutečnosti přijímají. Neplátci totiž mají i ve zvyku mít různé bankovní účty, kam si nechávají platit nepřiznaná uskutečněná zdanitelná plnění. V tomto případě lze tuto informaci požadovat od jiných daňových subjektů. Jelikož by se jednalo o veliké množství informací, které by finanční správa musela zpracovat a jednalo by se o značné zatížení systému, stačilo by v tomto případě zatížit plátce DPH. Ti totiž od neplátců přijímají určitou část přijatého plnění. V rámci možné kontroly by plátce posílal za poslední kalendářní měsíc – prosinec daňové tvrzení k DPH, ve kterém by byla příloha se soupisem odeslaných plateb neplátcům za příslušný kalendářní rok. Tyto platby by byly přiřazeny dle IČ ekonomického subjektu. Jednalo by se o velice podobný systém, který je zavedený v jiných institucích. Všechna podané tvrzení od různých plátců by byla zařazena pod stejné IČ neplátce. Finanční správa by v té chvíli měla určitý obraz o tom, jaké platby vybraným neplátcům jsou skutečně vypláceny včetně časového horizontu. Plátcí by mohli vnímat tuto povinnost jako administrativní zatížení. Vzhledem k tomu, že každý subjekt musí mít identifikovanou každou platbu, nemělo by se jednat o tak náročnou evidenci. Zato finanční správa musí nastavit úplně nový systém evidence, kde všechna hlášení bude shromažďovat a třídit.

9.2.4 Obnovení nástroje EET

Další možnou kontrolou neplátců, ale nejen jich, je již zmíněné zrušené EET v kapitole 7.12. Tento nástroj totiž pokrývá všechny ekonomické subjekty bez jakýkoliv rozdílů. Jedná se o malé i větší podnikatele nebo menší či větší společnosti. V tuto chvíli jsou hotovostní platby

nekontrolovatelné. Hlavním úkolem je dohlédnout na to, že uskutečněná plnění jsou opravdu vykázána a zdaněna. Tento nástroj zamezuje daňovým únikům nejen v rámci daně z přidané hodnoty u plátců, ale i u neplátců v návaznosti na možnou registraci k DPH. Dále také napomáhá zabránit daňovým podvodům u daně z příjmů. Tyto hotovostní platby se často totiž zatajují, jelikož nejsou dohledatelné.

Než došlo k „ostrému“ spuštění tohoto nástroje v roce 2016, příprava trvala několik let. Bylo do nich investováno hodně peněz, které byly určeny například na nový systém, nově přijaté zaměstnance nebo prostory. Ekonomické subjekty, které musely dle zákona vykazovat tržby rámci EET, zase investovaly do zařízení nebo do softwarů. Veškeré tyto investice přišly „vniveč“.

Dle mého názoru by měla finanční správa znovu obnovit tento nástroj, který byl dle různých zpráv z Ministerstva financí ČR účinný. Systém byl otestován a byl plně funkční. S tímto know-how finanční správa stále disponuje a stačí znovu nastartovat veškeré související úkony. Jelikož většina ekonomických subjektů této povinnosti již v minulosti podléhaly, návrh by se vztahoval i na třetí a čtvrtou fázi. Obavy ze stran ekonomických subjektů v důsledku finančního zatížení s pořizovacími náklady by měla být opět řešena pomocí daňové úlevy na dani z příjmů ve výši 10 tisíc korun. Tato výše by odpovídala základnímu vybavení na zprovoznění EET u malých podnikatelů.

Pozitivem zavedení tohoto nástroje je skutečnost, že od té doby začali obchodníci ve větší míře umožňovat další metodu platby, a to kartou. Díky tomu si totiž ušetřili následnou povinnost EET. Tato metoda platby měla vzrůstající tendenci převážně v době pandemie Covid 19, i když vykazování v režimu EET bylo již na dobrovolné účasti. Od 1.1.2023, kdy došlo k úplnému zrušení EET, metoda platby kartou stagnuje. To se dá vysvětlit tím, že prodávající zrušili tuto metodu platby a přešli opět ke starým způsobům, a to platby v hotovosti. Jelikož se nyní tyto hotovostní tržby nekontrolují, upřednostňují tuto metodu nad ostatními. Na tuto skutečnost poukazovaly již různé odborné články a důvod takového chování prodejců je zřejmý. Obejít odvod daní.

Tento nástroj má sice hodně odpůrců, ale i podporovatelů. Záleží totiž na úhlu pohledu, z kterého se na něj díváme. Někdo to může vnímat jako omezování svobody podnikání, na druhou stranu, pokud jsou podnikatelé poctiví, není důvod, aby jim to vadilo. Navíc i v ostatních evropských zemích je EET zavedeno, a funguje stále.

9.2.5 Zavedení důsledných kontrol u služeb ze třetích zemích

Jak bylo v kapitole 2.6.2 zmíněno, u přijatého plnění při dovozu zboží ze třetích zemích existují určité kontroly. Každé zboží vyvezené nebo dovezené z těchto zemí musí projít celním řízením. Celní správa, ale i daňový subjekt by dané plnění měly vykázat shodně pro správce daně. V dnešní době ale neexistuje důsledná kontrola v rámci přijatých služeb z těchto zemí. Tato plnění se uvádějí v daňovém přiznání, kdy plátce standardně provádí tzv. reverse charge. V kontrolním hlášení ho musí uvést do oddílu A2 bez DIČ. V praxi je častým jevem, že tato plnění jsou fiktivní a pořízeny například ze země Číny. Většinou taková situace souvisí převážně s jiným daňovým únikem, a to na dani z příjmů, kdy si daňový subjekt úmyslně chce snížit daňový základ. Tento typ daňového úniku souvisí i s DPH, jelikož tato plnění plátce uvádí i v rámci daňového tvrzení k DPH, kde si kromě přiznaného DPH nárokuje i odpočet daně. Žádná plnění ve skutečnosti nenastala, a tudíž nemá plátce na odpočet DPH nárok. Proto by finanční správa měla být při takových službách ze třetích zemí obezřetná. V tomto případě lze doporučit důsledné kontroly v rámci daňového tvrzení s vyžádáním dostatečných podkladů, aby byly pochybnosti vyvráceny. Zároveň by bylo vhodné, aby různá oddělení finanční správy spolu navzájem komunikovala a předávala si informace o podezřelých transakcích u daňových subjektů.

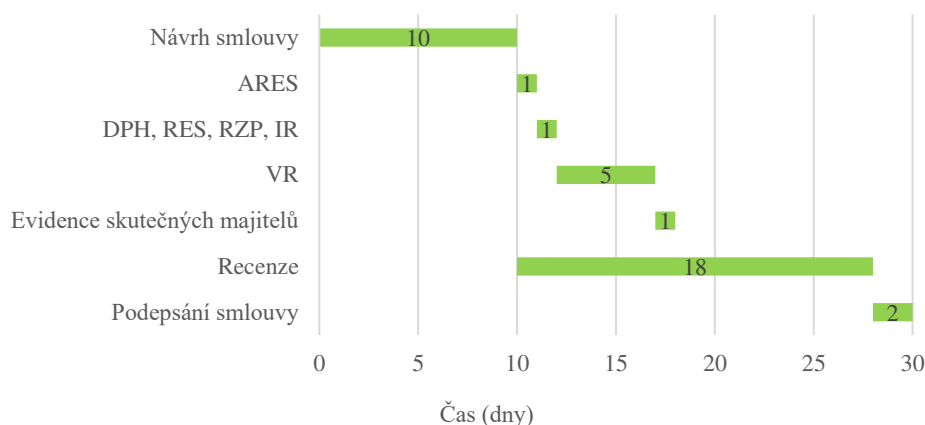
10 ČASOVÝ PLÁN IMPLEMENTACE NÁVRHŮ

Návrhy byly vypracovány jak pro daňové subjekty – plátce, tak pro finanční správu. Následně jsou tato doporučení zpracována do časových plánů daných subjektů.

10.1 Časový plán zavedení návrhů u daňových subjektů

Prověření obchodního partnera by měl být automatický úkon každého daňového subjektu, který chce začít s někým obchodovat. Jakmile statutární orgán společnosti nebo podnikatel chce uzavřít kontrakt měl by sám nebo pověřit kompetentní osobu o prověření náležitostí. Ty by měl získat ze smlouvy nebo z faktury. Záleží, jakým způsobem by byl obchod uzavřen.

Časový harmonogram prověření obchodního partnera



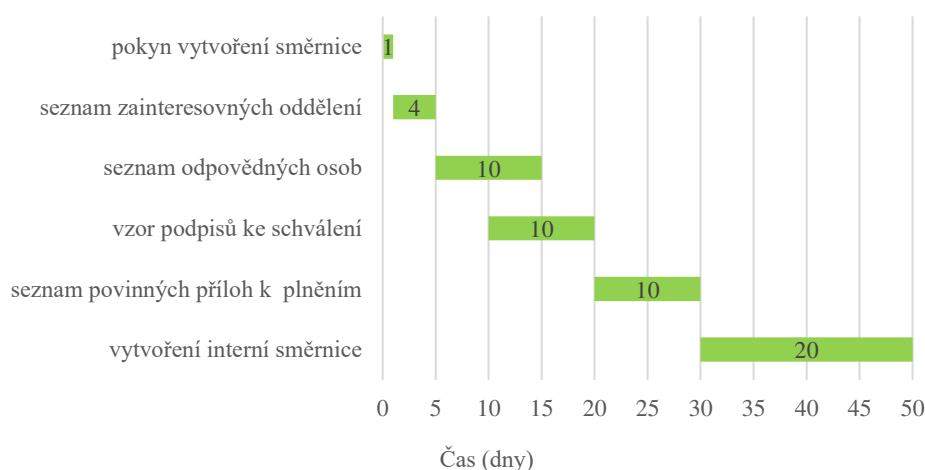
Obrázek 35 Časový harmonogram prověření obchodního partnera (vlastní zpracování)

Na obrázku 35 je zobrazen návrh časového harmonogramu pro společnost, která uzavírá tuzemský kontrakt na základě smlouvy. Samotný návrh smlouvy zabere subjektu nejvíce času. V něm musí ujasnit a sepsat veškeré obchodní podmínky. Vzápětí by měla společnost podniknout kroky k prověření svého budoucího obchodního partnera. Toto prověření by měl mít na starosti vedoucí obchodního oddělení ve spolupráci s hlavní účetní. V kapitole 9.1.1 byl sepsán výčet doporučených kroků tak, jak by měly postupně následovat. Každý z těchto kroků má svou důležitost, a proto není v zájmu společnosti některý z těchto kroků vynechat. Jak lze obrázku 35 usoudit, tyto činnosti nejsou časově náročné, jak by se na první pohled mohlo zdát. Časově nejnáročnější je veřejný rejstřík. Je potřeba důkladně prostudovat veškeré dokumenty, které daný subjekt zveřejnil. Na základě počtu dokumentů, může být časová náročnost buď větší či menší. Recenze od známých je považováno za nejvíce časově

náročný úkon, jelikož osobní zkušenosti jsou jedna z nejdůležitějších prověření, která může společnost provést. Z návrhu lze usoudit, že časový plán těchto činností se pohybuje okolo 15 dní v závislosti na velikosti obchodního partnera. Pokud by se jednalo o znovu prověření již stávajícího partnera, úkony by byly v řádu pouze jednoho či dvou dní. Společnost zkušenosti již má, a tudíž je potřeba aktualizovat pouze formální náležitosti, zda nedošlo ke změně.

Dalším návrhem je dokládání dostatečných důkazů ke zdanitelným plněním. V rámci doporučení je vhodné sepsat interní směrnici ve společnosti, která udá řád v rámci zakládání příloh k fakturám a kontrolou, že je vše potřebné doloženo. Tuto směrnici je nutno každým rokem revidovat, zda nedošlo k nějakým změnám například ohledně odpovědných osob.

Časový harmonogram vytvoření směrnice

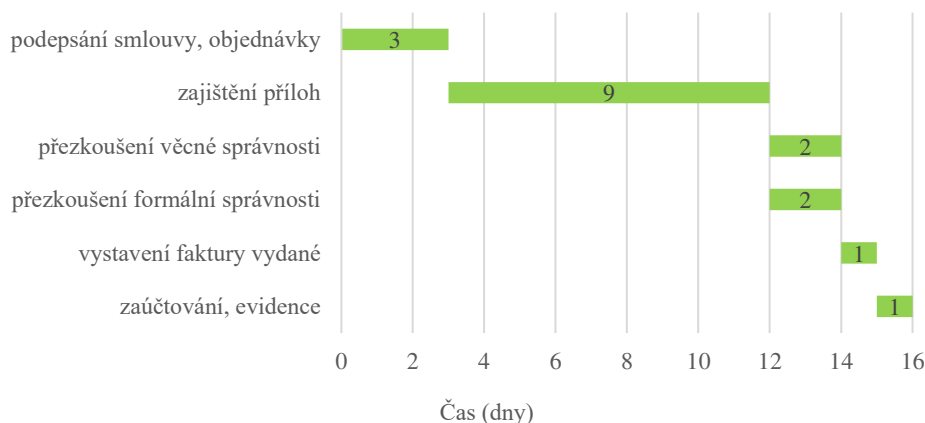


Obrázek 36 Časový harmonogram vytvoření směrnice ve společnosti (vlastní zpracování)

Z obrázku 36 je patrné, jaké kroky jsou potřebné k tomu, aby směrnice byla sepsána v určitém časovém horizontu. Jedná se o seznam základních informací, které jsou nutné k vytvoření takové směrnice, která zajistí potřebné přílohy ke každému plnění společnosti. Odpovědnost je na předem určených zaměstnancích, kteří dodají tyto přílohy na účetní oddělení. Na obrázku 37 a 38 je zobrazen časový harmonogram u uskutečněných nebo přijatých plnění. Jedná se o postup, který by měl být zaveden na základě vytvořené interní směrnice společnosti. Z obou obrázků je zřejmé, že zajištění příloh je jedna z nejnáročnějších činností celého procesu. Následné přezkoušení na účetním oddělení je nezbytnou kontrolou, zda opravdu byla podstata všech úkonů dle interní směrnice řádně vykonána. Časový harmonogram u uskutečněných plnění je o něco kratší, a to z toho důvodu, že veškeré

důležité podklady má společnost u sebe na rozdíl od přijatých plnění, která musí od obchodního partnera získat.

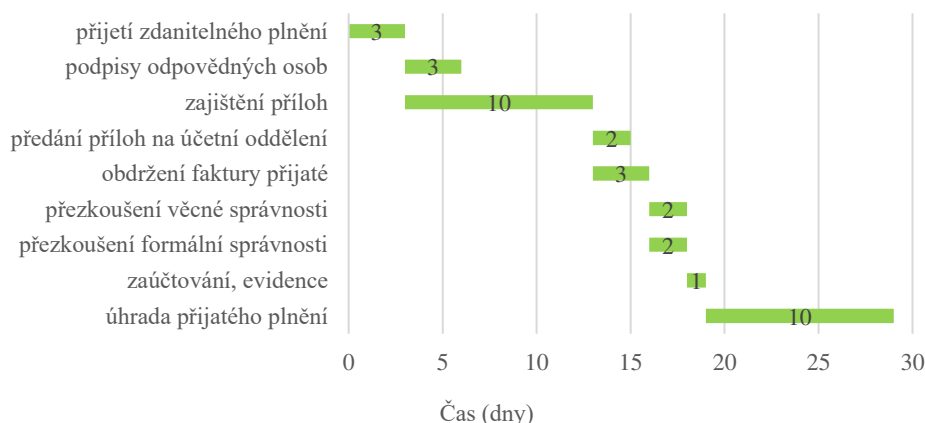
Časový harmonogram uskutečnitelného zdanitelného plnění



Obrázek 37 Časový harmonogram uskutečnitelného zdanitelného plnění (vlastní zpracování)

Pokud by některý krok byl chybný například ve formální či věcné správnosti, musí se zjednat náprava. Poté by se časový harmonogram prodloužil.

Časový harmonogram přijatého zdanitelného plnění



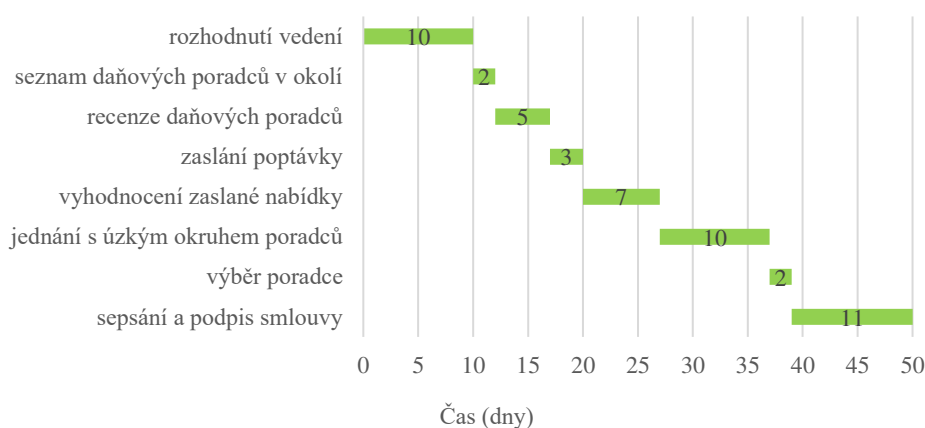
Obrázek 38 Časový harmonogram přijatého zdanitelného plnění (vlastní zpracování)

Zajištění kvalifikované odbornosti je základem k polovině úspěchu v zamezení neúmyslným daňovým únikům. Plán školení by měl mít na starosti vedoucí každého oddělení. Jedná se například o hlavní účetní, vedoucí finančního oddělení nebo majitele. Plán školení by měl být stanoven dopředu před začátkem nového roku. Zaměstnanec by měl mít stanoven

minimální počet vzdělávacích kurzů, které jsou v souladu s jeho vykonávanou profesí. Tato školení je potřeba pravidelně aktualizovat, a to kvartálně v návaznosti na nabízená školení.

Pokud se společnost rozhodne vyhledat daňového poradce, opět se musí počítat s určitou časovou náročností. Zpočátku samotnému vedení dlouho trvá se rozhodnout k takovému kroku. Poté je nejvíce časově náročné osobní jednání s daňovými poradci, kteří končí v úzkém výběru.

Časový harmonogram výběru daňového poradce



Obrázek 39 Časový harmonogram výběru daňového poradce (vlastní zpracování)

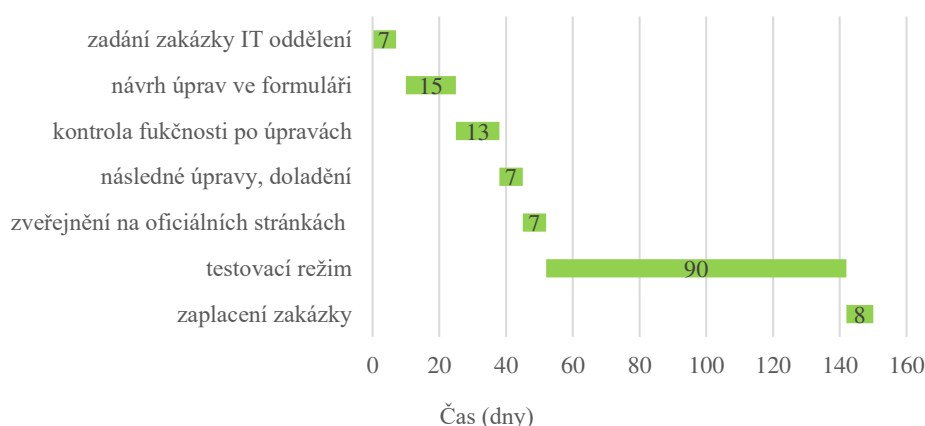
Jelikož se nejedná o rychlý průběh, je potřeba myslet na to, že výběr opravdu kvalitního daňového poradce může trvat i v řádech několika měsíců. Častým jevem je totiž jejich plná kapacita.

10.2 Časový plán zavedení návrhů u finanční správy

První navrhovaná doporučení pro finanční správu se týkalo registrace k dani z přidané hodnoty. Aby bylo dosaženo těchto návrhů, je nutné pozměnit a upravit formulář k této registraci. Součástí povinného uvedení by měl být aspoň jeden bankovní účet, uvedení skutečného sídla například provozovnu, pokud je sídlo společnosti uvedeno jako virtuální. Pokud by jeden z těchto údajů chyběl, přihláška k registraci k DPH by vykazovala kritické chyby, a tudíž by nemohla být odeslána na finanční úřad. Posledním povinným údajem by byly přílohy, které finanční správa obdrží až na vyžádání. Mělo by se jednat nejen o smlouvy k bankovnímu účtu, sídla společnosti, ale také uskutečněná zdanitelná plnění doplněná o smlouvy, hlavní odběratele, popřípadě ještě i o podnikatelský záměr, pokud by se jednalo o dobrovolnou registraci.

Časový harmonogram zavedení úprav ve stávajícím formuláři přihlášky k DPH na obrázku 40 by trval několik měsíců, jelikož musí projít nejen navrženými úpravami, ale hlavně po oficiálním zveřejnění na stránkách finanční správy testovacím režimem, který se vždy pohybuje v řádech pár měsíců. Takové úpravy formulářů je vhodné implementovat vždy s dostatečným předstihem a rozmyslem, a to nejlépe začátkem kalendářního roku, popřípadě v rámci pololetí nebo kvartálů.

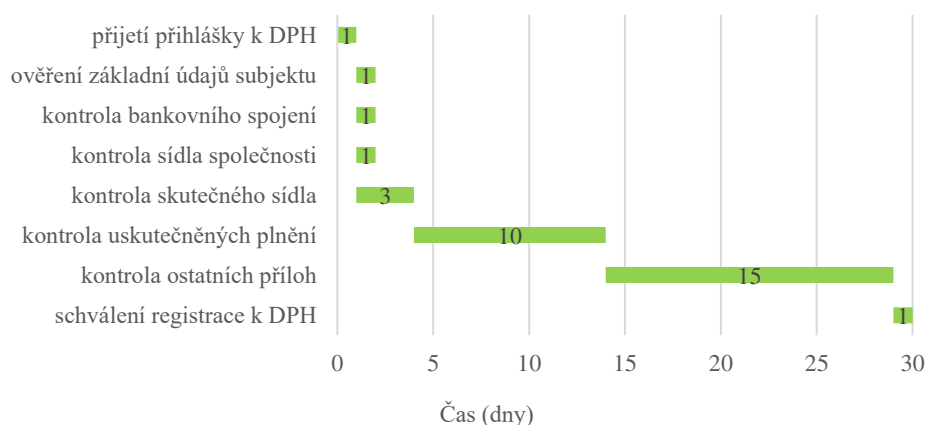
Časový harmonogram úprav stávajícího formuláře



Obrázek 40 Časový harmonogram úprav stávajícího formuláře (vlastní zpracování)

V souvislosti s aktualizovaným formulářem přihlášky k DPH je vhodné posílit i kontroly v rámci této činnosti u finanční správy. Nejen provádět doposud základní ověření, smluv a splnění zákonných podmínek, ale hlavně kontrola doplňujících příloh, které by měly být směrodatné při schválení registrace k DPH.

Časový harmonogram kontroly u přihlášky k DPH

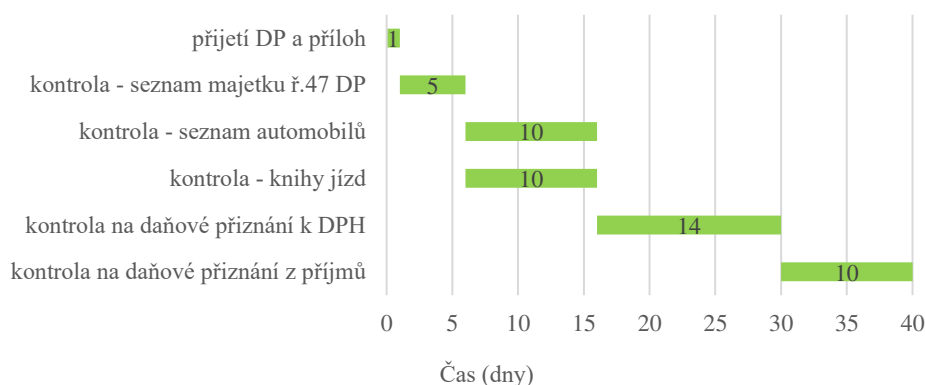


Obrázek 41 Časový harmonogram kontroly u přihlášky (vlastní zpracování)

Z obrázku 41 je patrné, že nejvíce času zaberou kontroly doplňujících příloh. Přesto splnění stanovené zákonné lhůty o vyjádření k přihlášce k registraci by měla být dostačující, to je 30 dnů. Následně by po úspěšné registraci k DPH měla probíhat pravidelná kontrola uskutečněného zdanitelného plnění po dobu dvou let. Pokud by tato plnění nebyla v dostatečné výši (přijatelné k výši přijatých plnění) nebo dokonce žádné neprobíhaly, byla by registrace z moci úřední zrušena a odpočet daně během těchto dvou let by musel být v plné výši vrácen finančnímu úřadu.

Druhým návrhem jsou doplňující přílohy k poslednímu daňovému přiznání k DPH v rámci kalendářního roku, a to v prosinci. Tento návrh je zaměřen na poměrný koeficient hlavně u využívání osobních automobilů. Každý takový vůz je využíván pro firemní účely, kdy si plátce uplatnil většinou odpočet daně při jeho nákupu. V praxi se ovšem často takový vůz používá i pro soukromé účely.

Časový harmonogram kontroly příloh seznam majetku, vozů a knih jízd



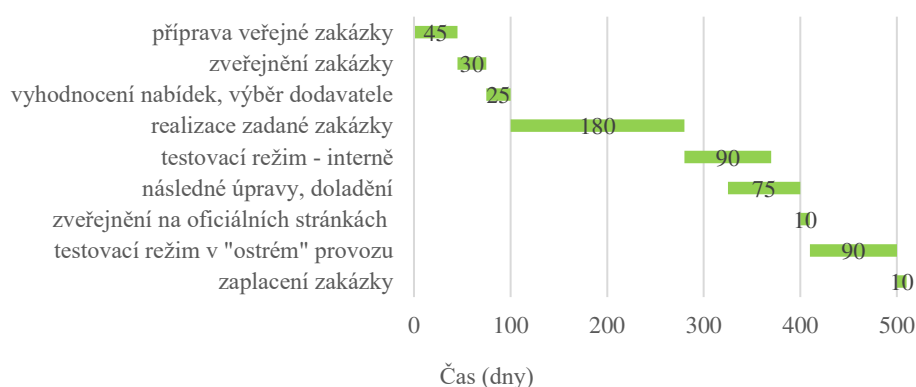
Obrázek 42 Časový harmonogram kontrol příloh majetku (vlastní zpracování)

Doporučené kontroly doplňujících příloh jsou na obrázku 42. Jak lze vidět, běžná kontrola těchto příloh zabere podobnou dobu, zato kontrola těchto údajů na daňové přiznání k DPH nebo z příjmů je již považována za náročnější kontrolu. Na základě toho lze očekávat vyšší časovou náročnost, a to dvakrát až třikrát větší. Na základě provedených těchto kontrol lze vyselektovat rizikové plátce, u kterých je potřeba důslednější daňová kontrola, jelikož je vysoká pravděpodobnost daňového úniku na dani z přidané hodnoty.

Třetím návrhem je systém evidence plateb neplátců DPH. Data v tomto případě poskytnou finanční správě opět plátci DPH. Jelikož by se jednalo o velké množství dat, které je potřeba třídit dle měsíců a IČ neplátce, je potřeba zřídit nový systém, který by dokázal takové množství dat správně zpracovat. Na obrázku 43 lze vidět časový harmonogram zadání

veřejné zakázky finanční správy až po její realizaci. Jedná se o časově náročný úkon, proto tato implementace by trvala déle než rok. Samotná příprava po zadání zakázky vybranému dodavateli by trvala přes tři měsíce. Realizace je na obrázku 43 odhadována na půl roku, kdy následný interní testovací režim by probíhal ještě následně 3 měsíce. Celkové práce dodavatele před oficiálním zveřejněním na stránkách finanční správy by mohla trvat 10 měsíců. Nakonec by tato zakázka byla zaplacená, jakmile tento systém úspěšně zvládne testovací režim, kdy se do celého procesu zapojí plátcí DPH a zaměstnanci finanční správy.

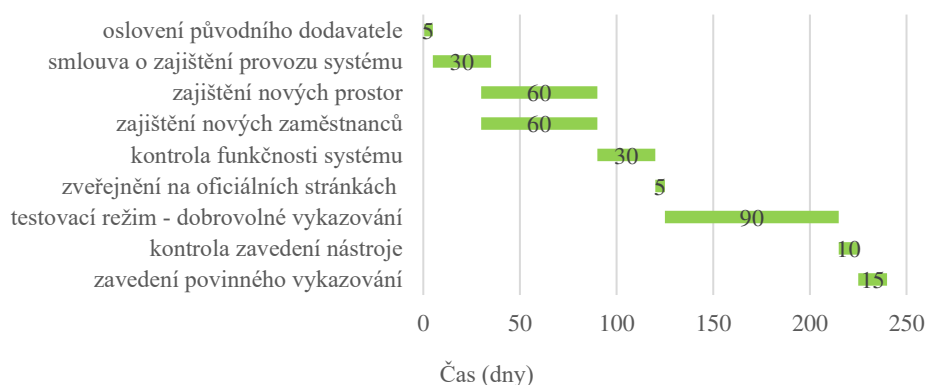
Časový harmonogram zavedení nového systému plateb neplátců



Obrázek 43 Časový harmonogram zavedení nového systému plateb neplátců (vlastní zpracování)

Návrh číslo čtyři je zaměřený na obnovení nástroje dříve zavedené elektronické evidence tržeb. Systém byl již vyvinut a následně i otestována jeho funkčnost, takže by bylo potřeba pouze obnovit veškeré úkony související s EET.

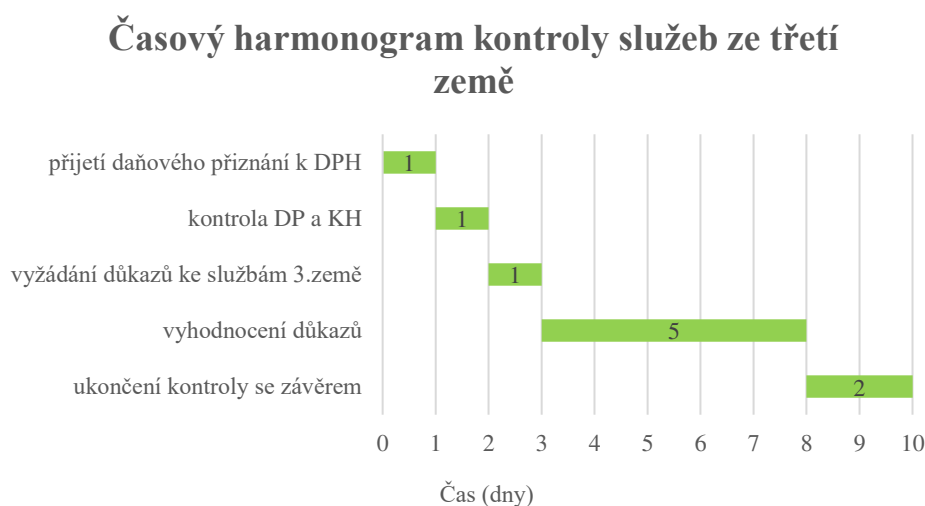
Časový harmonogram zajištění úkonů k obnovení EET



Obrázek 44 Časový harmonogram zajištění úkonů k obnovení EET (vlastní zpracování)

Na obrázku 44 lze vidět možný časový harmonogram, který by trval necelý rok. Nejdříve by finanční správa měla zajistit dodavatele, který by se staral o provoz tohoto systému. Určitě by bylo vhodné oslovit posledního dodavatele, který měl se systémem zkušenosti a pod jeho údržbou plně fungoval. Po zajištění provozu tohoto systému je nutné opět nalézt nové prostory a zaměstnance, kteří by se tímto nástrojem opět zabývali a vyhodnocovali by následně tato data. Jedná se o nejvíce časově náročný úkon. Po oficiálním znovuspuštění EET by bylo vhodné opět zavést testovací režim, kdy by vykazování bylo pouze na dobrovolné bázi. Na rozdíl od minulého EET by již vykazovaly všechny ekonomické subjekty. Po poměrně dlouhém testování by bylo zavedeno již povinné vykazování.

Poslední návrh se zabývá službami vykazování ze třetích zemí. K zamezení daňového úniku v tomto případě lze předejít pouze výzvou ze strany finanční správy. Ta následně bude požadovat od daňového subjektu dostatečné podklady a důkazy o přijatém plnění ze třetí země. Tato kontrola by měla být provedena ihned po obdržení daňového přiznání k DPH. Jestliže daňový subjekt vykáže na řádku 12 nebo 13 přijatá plnění a v kontrolním hlášení A2 plnění bez DIČ, měla by si finanční správa bez jakýkoliv odkladů vyžádat podklady k takového tvrzení. Měly by to být nejen faktury, ale hlavně smlouvy, fotografie a jiná dokumentace, která finanční správu dostatečně ubezpečí, že k plnění opravdu došlo. V rámci časového harmonogramu na obrázku 45 by mělo jít o rychlou, ale důslednou kontrolu v rádech deseti dnů.



Obrázek 45 Časový harmonogram kontroly služeb ze třetí země (vlastní zpracování)

11 ZHODNOCENÍ

Návrhy, které byly v této práci představeny a následně byly z různých pohledů i časově implementovány, by měly být v tuto chvíli dostačující k zamezení určité části daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Jak je zřejmé z provedených analýz, boj proti daňovým únikům je každým rokem lepší. Po zavedení těchto návrhů by se mohlo tedy očekávat ještě větší snížení daňové mezery DPH.

Návrhy z pohledu daňového subjektu jsou převážně kontrolní mechanismy, které by měly být zavedeny u každého plátce DPH. Každý z těchto návrhů je několikastupňový, a tudíž by záleželo jen na velikosti daňového subjektu. U menších plátců není potřeba zavádět všechny kontrolní postupy, ale vyčlenit pouze ty, které by s obchodováním souvisely. Zavedením těchto návrhů by se snížila pravděpodobnost, že se daňový subjekt dopustí neúmyslné chyby, a tím by došlo k daňovému podvodu. Samozřejmě by měl plátce dostatek důkazních prostředků při jednání se správcem daně při řešení jakéhokoliv podezření na daňový únik DPH. Jak se říká: *„Kdo je připraven, není zaskočen.“* Maximálním prostředkem ochrany vůči jakýmkoliv chybám je odborník, v tomto případě daňový poradce. Ten může zčásti nebo kompletně zaštitit podnikání daňového subjektu a převzít určitou zodpovědnost za daňové jevy v rámci podnikání klienta.

Z pohledu finanční správy by se dalo zavést mnohem více doporučení, které by pomohly k zamezení daňových podvodů, které jsou v současné době daňovými subjekty prováděny. Jednalo by se ale o takové návrhy, které by nesplňovaly hlavní myšlenku při výběru daní, a to efektivnost. Samotná hodnota vybraných daní by byla totiž mnohem nižší než náklady, které by s tím souvisely. I samotná náročnost a komplikovanost by nebyla v tu chvíli již efektivní. Další návrhy v rámci vylepšení určitě existují, ale v této práci jsou řešeny pouze takové, které by měly splňovat již zmíněnou myšlenku výběru daní.

V časových harmonogramech není zohledněno schválení úprav nebo přijetí nástroje poslaneckou sněmovnou a uveřejnění v zákoně. V rámci těchto návrhů se již počítá s tím, že tento legislativní nutný krok již úspěšně proběhl. Všechna doporučení v této práci se zabývají aktuálními daňovými úniky, které ze strany daňových subjektů probíhají. Z velké části jsou tyto návrhy zaměřeny na neplátce DPH. Jedná se o zneužití registrace k této dani nebo zatajování skutečných příjmů. Pokud by byly využity všechny uvedené nástroje, byly by kontrolovány z velké části příjmy neplátce, a to jak v hotovosti, tak z určité části i bankovním převodem. Další návrhy jsou uplatňovány již na stávající plátce, kteří zneužívají

stávající systém a využívají nedostatečných kontrol ze strany finanční správy. Jakmile finanční správa bude vyžadovat povinné přílohy, rozmyslí si určitá část plátců, zda na daňový podvod přistoupí. Finanční správa dobře chápe jednání všech těchto subjektů. Chtějí totiž platit co nejmenší nebo žádné daně nebo dokonce mít nadměrné odpočty na dani. Proto by finanční správa měla zvýšit kvalitu a rozsah svých kontrol.

Co se týká zavedení zcela nového nástroje, je v tuto chvíli bezpředmětné. Finanční správa má k dispozici dostatek nástrojů. Pouze je potřeba zlepšit kontrolní činnost nebo doplnit daňová tvrzení o další podklady, které byly v této práci uvedeny.

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo navrzení takových opatření, které by omezily daňové úniky na dani z přidané hodnoty. Tato doporučení byla stanovena pro daňové subjekty a pro finanční správu. U daňových subjektů se jednalo o preventivní doporučení pro předcházení neúmyslných chyb. Finanční správě byla navržena doporučení, která by byla nápomocna v boji proti daňovým únikům probíhající v České republice.

V teoretické části byl osvětlen princip fungování daňové soustavy v ČR včetně funkce daně a jejího výběru. Dle zákona o DPH a odborné literatury byla podrobně zpracována daň z přidané hodnoty. V další části práce byla rozebrána problematika správy daní. Ta byla zaměřena na všechny prováděcí fáze správce daně. Kontrolní postupy, které finanční správa současně aplikuje, byly detailně popsány. V následující kapitole byl definován daňový únik včetně jeho klasifikace.

V praktické části práce byly provedeny různé analýzy v oblasti daně z přidané hodnoty. Zpočátku se analyzovaly kroky Finanční správy ČR, které jsou detailně sledovány Ministerstvem financí ČR. Na základě toho šlo vydedukovat, že se jedná o dost důležitou daň, jelikož objem peněžních prostředků neustále každým rokem roste a tím pádem má vliv na státní rozpočet. Počet plátců DPH se taky zvyšuje, a tudíž i riziko možných daňových úniků. V následujících dalších analýzách byly popsány konkrétní daňové úniky, které daňové subjekty aktuálně provádějí za současného daňového systému. Byly rozebrány postupy daňových podvodů včetně jejich finančních dopadů. Nejvíce analyzovaným tématem byl neoprávněný nárok na odpočet DPH. Ten se totiž řadí mezi nejběžnější daňové podvody, které jsou mezi daňovými subjekty užívány. V rámci Evropské unie je stále diskutovaným tématem karuselový podvod, který byl v této práci rovněž analyzován. Poslední analýzy zkoumaly dostupné legislativní nástroje v boji proti daňovým únikům na DPH. Princip aplikace těchto nástrojů byl zkoumán nejen v rámci jeho efektivnosti při výběru daně, ale i dopadu na daňové subjekty. V neposlední řadě byl také zmíněn nástroj, který byl během pár let opět zrušen.

Na základě provedených analýz byla navržena doporučení, která by omezila daňový únik na DPH. Tyto návrhy byly určeny nejen pro finanční správu, ale i pro daňový subjekt. Ten se totiž může dopustit takového podvodu i nedopatřením. Proto bylo nezbytné upozornit na preventivní opatření, která by mohla být zavedena. Z pohledu finanční správy byly navrženy převážně doplňující doporučení, která by mohla být aplikována již u stávajících

legislativních nástrojů. Návrhy se zaměřovaly na problematiku zatajování skutečných zdanitelných příjmů nejen u plátců, ale hlavně u neplátců. K tomu byl nápomocný již zrušený nástroj, který by mohl být opět obnoven. Další doporučení byla zaměřena na neoprávněné nároky na odpočet DPH, které jsou v praxi častým jevem. V této práci byl kladen důraz na finanční kontroly, které by měly být více důslednější než doposud. Na základě těchto kontrol by měla být finanční správa schopna detekovat rizikové plátce.

Nakonec byly tyto návrhy implementovány do časových harmonogramů, které zobrazovaly časovou náročnost při zavádění do praxe. U některých návrhů, které by to vyžadovaly, nebylo zohledněno nutné schválení v zákoně, ale pouze samotná implementace. Pomocí Ganttova diagramu se vyhodnotilo, že se nejedná o časově náročná doporučení. Časová implementace návrhů byla zavedena do jednoho roku, kromě vývoje zcela nového systému.

Zavedením těchto návrhů nevymizely všechny daňové úniky, které byly v této práci prezentovány. Ale díky těmto doporučením určitá část daňových úniků bude omezena a následně se očekává zvýšení příjmu do státního rozpočtu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BORIA, Pietro, 2017. *Taxation in European Union*. Second edition. Cham: Springer. ISBN 978-3-319-53918-8.

ČESKO, 2004. *Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty*. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, © 2010–2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>. [cit. 2024-03-01].

ČESKO, 2009. *Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád*. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, © 2010–2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>. [cit. 2024-03-01].

Daň z přidané hodnoty 2024: redakční uzávěrka 1.1.2024, 2024. ÚZ. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-607-2.

Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa ČR; Mezinárodní spolupráce: redakční uzávěrka 1.1.2024, 2024. ÚZ. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-605-8.

DUŠEK, Jiří, 2023. *DPH 2023: zákon s přehledy*. Účetnictví a daně (Grada). Praha: Grada. ISBN 978-80-271-5050-2.

Ekonomika: Nespolehlivých plátců DPH za rok v registru výrazně přibylo. Online. In: *Novinky.cz*. Copyright © 2019-2024 Seznam.cz a.s. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/clanek/ekonomika-nespolehlivych-platcu-dph-za-rok-v-registru-vyrazne-pribylo-40039310>. [cit. 2024-03-06].

European tax handbook 2021, 2021. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. ISBN 978-90-8722-690-9. ISSN 1872-6747.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Registr subjektů DPH*. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu/registr-subjektu-dph>. [cit. 2024-03-02].

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Tiskové zprávy 2023*. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2023/uspech-cr-v-boji-s-danovymi-uniky>. [cit. 2024-03-09].

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Údaje z daňových přiznání*. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>. [cit. 2024-03-02].

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Údaje z výběru daní*. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>. [cit. 2024-03-02].

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Zajišťovací příkazy*. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>. [cit. 2024-03-06].

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Elektronické formuláře*. Online. © 2020. Dostupné z: <https://adisspr.mfcr.cz/pmd/epo/formulare>. [cit. 2024-03-08].

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Údaje o subjektech DPH*. Online. Dostupné z: https://adisspr.mfcr.cz/adis/jepo/epo/dpr/apl_ramce.htm?R=/dpr/DphReg?ZPRAC=FDP_HI1%26poc_dic=2%26OK=Zobraz. [cit. 2024-03-06].

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra, 2018. *Daňové právo de lege lata*. 2. aktualizované vydání. Pro praxi. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-687-3.

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a MRKÝVKA, Petr, 2020. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-796-2.

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka, 2022. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2022*. Online. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7676-365-4. Dostupné z: <https://www.bookport.cz/kniha/meritum-dan-z-pridane-hodnoty-2022-11122/>. [cit. 2024-03-01].

JAMES, Simon a NOBES, Christopher, 2018. *The economics of taxation: principles, policy and practice*. Eighteenth edition. Birmingham: Fiscal Publications. ISBN 978-1-906201-42-5.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila, 2018. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Právo a management. Praha: Ústav práva a právní vědy. ISBN 978-80-87974-17-9.

KOBÍK, Jaroslav, 2016. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Daně (ANAG). Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-029-4.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-165-3.

KUNEŠ, Zdeněk, 2019. *Daň z přidané hodnoty 2019: úplné znění zákona o DPH k 1.4.2019 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 9. aktualizované a přepracované vydání. Daně (1. VOX). Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-72-4.

KUNEŠ, Zdeněk a POLANSKÁ, Pavla, 2021. *Uplatňování DPH u zvláštních režimů a specifických postupů*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-1227-2.

KUNEŠ, Zdeněk; LEDVINKOVÁ, Jana a VONDRÁK, Zdeněk, 2022. *Abeceda DPH ... Daně (ANAG)*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-351-6.

KUNEŠ, Zdeněk a POLANSKÁ, Pavla, 2023. *DPH 2023 - výklad s příklady*. Grada. ISBN 978-80-271-3983-5.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Ekonomické subjekty*. Online. Copyright © 2023. Dostupné z: <https://ares.gov.cz/ekonomicke-subjekty>. [cit. 2024-03-14].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Tiskové zprávy 2021*. Online. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-41556>. [cit. 2024-03-09].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Tiskové zprávy 2024*. Online. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2024/pokladni-plneni-sr-54299>. [cit. 2024-03-06].

NERUDOVÁ, Danuše, 2017. *Daňová politika v Evropské unii*. Daně (Wolters Kluwer ČR). Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-682-3.

NERUDOVÁ, Danuše, 2014. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-807-4786-266.

Nespolehlivý plátce DPH. Online. © Ing. Martin Pavlas 2022. Dostupné z: <https://pavlasoft.com/nespolehlivy-platce-dph/>. [cit. 2024-03-06].

OATS, Lynne, 2021. *Principles of international taxation*. Eight edition. Dublin; London; Edinburgh; New York; New Delhi; Sydney: Bloomsbury professional. ISBN 978-1-5265-1955-9.

SÁDOVSKÝ, Martin, 2020. *DPH u prodeje zboží přes elektronické obchody*. Účetnictví a daně (Grada). Praha: Grada Publishing. ISBN 978-802-7116-904.

SALANIÉ, Bernard, 2011. *The economics of taxation*. Second edition. Cambridge: London: The MIT Press. ISBN 978-0-262-01634-6.

SEJKORA, Tomáš, 2017. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Teoretik. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-226-4.

ŠAFROVÁ DRÁŠILOVÁ, Alena, 2019. *Základy úspěšného podnikání: průvodce začínajícího podnikatele*. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-2182-3.

ŠEFČÍK, Michael, 2018. *Karuselové podvody*. Teoretik. Praha: Leges. ISBN 978-807-5022-523.

ŠIROKÝ, Jan, 2018. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Teoretik. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-274-5.

Účetní a daně, 2024. Roč. 2024, č. 01. ISSN 1212-0162.

Účetní a daně, 2024. Roč. 2024, č. 02. ISSN 1212-0162.

VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka; VÍTKOVÁ, Jana a ZÍDKOVÁ, Hana, 2022. *Daňový systém ČR*. Ekonomie. V Praze: 1. VOX. ISBN 978-80-7676-362-3.

VANČUROVÁ, Alena a ZÍDKOVÁ, Hana, 2022. *Daně v podnikání*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-359-3.

ZÍDKOVÁ, Hana, 2023. *Daň z přidané hodnoty: efektivita jejího systému a výběru v Evropské unii*. Praha: VŠE, nakladatelství Oeconomica. ISBN 978-80-245-2487-0.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ARES	Administrativní registr ekonomických subjektů
B2B	Business to business
B2C	Business to customer
COVID	Coronavirus disease
CMR	Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route
CZ	Czech, Česká republika
CZ-NACE	Klasifikace ekonomických činností
ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EET	Elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
GDPR	General Data Protection Regulation
GFŘ	Generální finanční ředitelství
GPS	Global Positioning System
HDP	Hrubý domácí produkt
IČ	Identifikační číslo
IR	Insolvenční rejstřík
KH	Kontrolní hlášení
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OSS	One Stop Shop
RES	Registr ekonomických subjektů
RZP	Registr živnostenského podnikání
VAT	Value Added Tax

VIES VAT Information Exchange System

VR Veřejný rejstřík

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

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 Přehled příjmů ČR v roce 2023 (vlastní zpracování dle údajů Ministerstva financí ČR, Tiskové zprávy 2024)</i>	<i>14</i>
<i>Obrázek 2 Druhy sazeb daně (vlastní zpracování, zdroj: Vančurová et al., 2022, s. 15) ...</i>	<i>18</i>
<i>Obrázek 3 Rozdělení daní podle dopadu (vlastní zpracování, zdroj: Šafrová, 2019, s. 203)</i>	<i>19</i>
<i>Obrázek 4 Rozdělení osob povinných k dani (vlastní zpracování, zdroj: Vančurová et al., 2022, s. 268).....</i>	<i>23</i>
<i>Obrázek 5 Zobrazení třech zón mezinárodního obchodu (vlastní zpracování, zdroj: Kuneš, 2019, s.14).....</i>	<i>27</i>
<i>Obrázek 6 Znázornění nároku na odpočet (vlastní zpracování, zdroj: Kuneš et al., 2022, s. 61)</i>	<i>31</i>
<i>Obrázek 7 Orgány finanční správy (vlastní zpracování, zdroj: Vančurová et al., 2022, s.59)</i>	<i>36</i>
<i>Obrázek 8 Vývoj počtu subjektů DPH v letech 2015-2024 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Registr subjektů DPH)</i>	<i>43</i>
<i>Obrázek 9 Vývoj podaných daňových tvrzení v letech 2016-2023 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Údaje z daňových přiznání)</i>	<i>45</i>
<i>Obrázek 10 Vývoj přijatých plateb v letech 2020-2022 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Údaje z výběru daní)</i>	<i>46</i>
<i>Obrázek 11 Vývoj inkasa v mld. Kč v letech 2015-2023 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Údaje z výběru daní).....</i>	<i>47</i>
<i>Obrázek 12 Grafické znázornění dohodnutého fiktivní plnění (vlastní zpracování)</i>	<i>49</i>
<i>Obrázek 13 Grafické znázornění vystavování fiktivních faktur společností (vlastní zpracování)</i>	<i>50</i>
<i>Obrázek 14 Zobrazení daňového úniku v rámci režimu OSS (vlastní zpracování)</i>	<i>53</i>
<i>Obrázek 15 Zobrazení daňového úniku jako úmyslný nadměrný odpočet (vlastní zpracování)</i>	<i>54</i>
<i>Obrázek 16 Názorný výpočet kráceného koeficientu z hodnoty z tabulky 9 (vlastní zpracování)</i>	<i>57</i>
<i>Obrázek 17 Zobrazení daňového úniku při nedodání zboží z EU (vlastní zpracování)</i>	<i>58</i>
<i>Obrázek 18 Zobrazení daňového úniku při nedodání zboží do EU (vlastní zpracování)</i>	<i>59</i>
<i>Obrázek 19 Znázornění koloběhu karuselového podvodu (vlastní zpracování)</i>	<i>60</i>
<i>Obrázek 20 Vývoj mezery DPH v letech 2013-2021 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Tiskové zprávy 2023)</i>	<i>63</i>
<i>Obrázek 21 Princip odvodu DPH v režimu přenesené daňové povinnosti v ČR (vlastní zpracování)</i>	<i>64</i>
<i>Obrázek 22 Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH v letech 2015-2024 (vlastní zpracování ze zdroje Ekonomika a Nespolehlivý plátců DPH)</i>	<i>65</i>

<i>Obrázek 23 Způsob zveřejnění nespolehlivého plátce (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Údaje o subjektech DPH)</i>	<i>66</i>
<i>Obrázek 24 Srovnání vydaných a zaplacených zajišťovacích příkazů v letech 2016-2023 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Zajišťovací příkazy)</i>	<i>67</i>
<i>Obrázek 25 Ilustrace zveřejňování bankovních účtů (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Údaje o subjektech DPH)</i>	<i>68</i>
<i>Obrázek 26 Ukázka oddílu A1, A2, A3 a A4 kontrolního hlášení (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Elektronické formuláře).....</i>	<i>69</i>
<i>Obrázek 27 Ukázka oddílu B1 a B2 kontrolního hlášení (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Elektronické formuláře).....</i>	<i>70</i>
<i>Obrázek 28 Ukázka oddílu A5 a B3 kontrolního hlášení (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Elektronické formuláře).....</i>	<i>71</i>
<i>Obrázek 29 Vazba tuzemských kontrol v rámci kontrolního hlášení (vlastní zpracování) ..</i>	<i>72</i>
<i>Obrázek 30 Ukázka vykazování uskutečněných plnění v souhrnném hlášení (vlastní zpracování ze zdroje Generálního finančního ředitelství, Elektronické formuláře)</i>	<i>72</i>
<i>Obrázek 31 Kontrola vazby mezinárodní spolupráce EU (vlastní zpracování)</i>	<i>73</i>
<i>Obrázek 32 Výsledky daňové kobry v letech 2014-2020 (vlastní zpracování dle údajů Ministerstva financí ČR, Tiskové zprávy 2021)</i>	<i>74</i>
<i>Obrázek 33 Znázornění komunikace EET (vlastní zpracování)</i>	<i>75</i>
<i>Obrázek 34 Ukázka z portálu ARES možných odkazů u vyhledaných ekonomických subjektů (vlastní zpracování ze zdroje Ministerstvo financí ČR, Ekonomické subjekty)</i>	<i>79</i>
<i>Obrázek 35 Časový harmonogram prověření obchodního partnera (vlastní zpracování) ..</i>	<i>91</i>
<i>Obrázek 36 Časový harmonogram vytvoření směrnice ve společnosti (vlastní zpracování)</i>	<i>92</i>
<i>Obrázek 37 Časový harmonogram uskutečnitelného zdanitelného plnění (vlastní zpracování)</i>	<i>93</i>
<i>Obrázek 38 Časový harmonogram přijatého zdanitelného plnění (vlastní zpracování)</i>	<i>93</i>
<i>Obrázek 39 Časový harmonogram výběru daňového poradce (vlastní zpracování).....</i>	<i>94</i>
<i>Obrázek 40 Časový harmonogram úprav stávajícího formuláře (vlastní zpracování)</i>	<i>95</i>
<i>Obrázek 41 Časový harmonogram kontroly u přihlášky (vlastní zpracování)</i>	<i>95</i>
<i>Obrázek 42 Časový harmonogram kontrol příloh majetku (vlastní zpracování)</i>	<i>96</i>
<i>Obrázek 43 Časový harmonogram zavedení nového systému plateb neplátců (vlastní zpracování)</i>	<i>97</i>
<i>Obrázek 44 Časový harmonogram zajištění úkonů k obnovení EET (vlastní zpracování) .</i>	<i>97</i>
<i>Obrázek 45 Časový harmonogram kontroly služeb ze třetí země (vlastní zpracování)</i>	<i>98</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 Pravidla pro stanovení místa plnění při dodání zboží (vlastní zpracování, zdroj: Hušáková, 2022, s. 5)</i>	24
<i>Tabulka 2 Rozdíl výpočtu daně z přidané hodnoty (vlastní zpracování, zdroj: Vančurová et al., 2022, s. 276)</i>	29
<i>Tabulka 3 Srovnání legální a nelegální činnosti (vlastní zpracování, zdroj: Klimešová, 2018, s. 46)</i>	40
<i>Tabulka 4 Vývoj podaných daňových tvrzení v letech 2016-2023 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Údaje z daňových přiznání)</i>	44
<i>Tabulka 5 Vývoj přijatých plateb a jejich způsobu placení v letech 2020-2022 (vlastní zpracování dle údajů Finanční správy ČR, Údaje z výběru daní)</i>	46
<i>Tabulka 6 Srovnání povinnosti odvodu DPH při změně sazby (vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tabulka 7 Srovnání nároku odpočtu při poměrném koeficientu (vlastní zpracování)</i>	55
<i>Tabulka 8 Srovnání nároku na odpočet na veškeré nákupy spojené s automobilem poměrným koeficientem (vlastní zpracování)</i>	56
<i>Tabulka 9 Příklad výpočtu vyrovnávacího kráceného koeficientu v Kč (vlastní zpracování)</i>	57
<i>Tabulka 10 Srovnání kráceného koeficientu u technického zhodnocení (vlastní zpracování)</i>	58
<i>Tabulka 11 Znázornění daňového úniku v karuselovém podvodu (vlastní zpracování)</i>	61