

MORAVSKÁ VYSOKÁ ŠKOLA OLOMOUC

Ústav podnikové ekonomiky

PŘÍNOSY A DOPADY DAŇOVÝCH KONTROL NA DPH

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Jméno studenta: Ladislava Vašková

Vedoucí práce: Ing. Štefan Kolumber, Ph.D.

Olomouc 2020

# PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně a použila jen zdroje v seznamu literatury a použitých zdrojů.

Tištěná verze textu práce je shodná s textem práce na CD nosiči a elektronickou verzí vloženou do studijního systému IS/STAG.

V Olomouci dne 28.5.2020

---

Ladislava Vašková

## PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych poděkovala Ing. Štefanovi Kolumberovi, Ph.D. za odborné vedení, za pomoc a rady při zpracování této bakalářské práce.

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

|                   |   |
|-------------------|---|
| Jméno a příjmení: | <b>Ladislava Vašková</b>  |
| Osobní číslo:     | <b>M17038</b>   |
| Studijní program: | <b>B6208 Ekonomika a management</b>                               |
| Studijní obor:    | <b>Podniková ekonomika a management</b>                           |
| Název tématu:     | <b>Přínosy a dopady daňových kontrol u daně z přidané hodnoty</b> |
| Téma anglicky:    | <b>The Benefits and Impacts of Tax audits on Value added tax</b>  |

## Zásady pro vypracování:

V teoretické části bakalářské práce budou na základě použití zdrojů odborné literatury vysvětleny důležité pojmy související s tématem daní, daňové soustavy, specifík DPH a kontrol u DPH. V praktické části budou aplikovány poznatky z teoretické části. V této bakalářské práci bude dále použita řada dalších vědeckých metod (například metoda analýzy, syntézy, komparace, dedukce, abstrakce a statistické zpracování dat.)

Úvod

1. Determinace daňové soustavy v podmínkách České republiky
2. Vymezení DPH, jeho charakteristika a význam daňových kontrol u DPH
3. Teoretické přínosy a dopady daňových kontrol DPH
4. Praktické přínosy a dopady daňových kontrol DPH pro jednotlivé daňové subjekty
5. Návrhy pro daňové subjekty, pro teorii i odbornou veřejnost

Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

1. KUNES, Zdenek a Zdenek VONDRAK. Abeceda DPH 2018. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 383 s. ISBN 978-80-7554-134-5.
  2. PINTER, Ladislav a Vaclav BENDA. Dan z pridane hodnoty s komentarem. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 855 s. ISBN 978-80-7554-089-8.
  3. SIKOROVÁ, Eva, MĚŘVOVÁ, Markéta a Jan NOVOTNÝ. Profit analysis comparison in business and non-profit organizations in terms of accounting, finance, tax. Przegląd Nauk Stosowanych Nr 10. 2016. 1. vydání Opole: Politechnika Opolska, s. 21-42, ISSN 2353-8899.
  4. VANCUROVA, Alena a Lenka LACHOVA. Danovy system CR. 14. vyd. Praha: VOX, 2018. 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.
- TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. Podniková ekonomika - klíčové oblasti. 1. vyd. Praha: Grada, 2018. 256 s. ISBN 978-80-271-0689-9.

Vedoucí bakalářské práce:

**doc. Ing. Eva SIKOROVÁ, CSc.**

Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce:


**24. května 2019**

Termín odevzdání bakalářské práce:


**31. března 2020**

Podpis studenta: ..... Datum: 6. 9. 2019

Podpis vedoucího práce: ..... Datum: 20. 6. 2019

  
Mgr. Irena KOVAČIČINOVÁ  
prorektorka



  
Ing. Zuzana STĚFANOVÁ, Ph.D.  
manažer ústavu

V Olomouci dne 19. června 2019

# OBSAH

|   |           |
|---|-----------|
| ÚVOD.....   | 8         |
| <b>1 DAŇOVÁ SOUSTAVA A CHARAKTERISTIKA DPH .....</b>                                | <b>10</b> |
| 1.1 Daně a jejich význam .....  | 10        |
| 1.2 Funkce daní .....   | 12        |
| 1.3 Třídění daní a jejich komparace .....   | 13        |
| 1.4 Daňový systém .....   | 14        |
| 1.4.1 Vývoj daňových reforem v ČR .....   | 14        |
| 1.4.2 Současný stav daňové soustavy ČR .....  | 16        |
| 1.5 Daň z přidané hodnoty .....   | 18        |
| 1.5.1 Konstrukce DPH podle platné úpravy.....                                       | 18        |
| 1.5.2 Vymezení základních pojmů .....   | 21        |
| 1.5.3 Sazba daně.....   | 24        |
| <b>2 NÁSTROJE APLIKOVANÉ PŘI VÝBĚRU DPH .....</b>                                   | <b>25</b> |
| 2.1 Kontrolní hlášení .....   | 25        |
| 2.2 Reverse charge .....  | 26        |
| 2.3 Institut ručení příjemce za nezaplacenou DPH .....                              | 27        |
| <b>3 SPRÁVA DANÍ.....</b>   | <b>29</b> |
| 3.1 Daňové řízení .....   | 29        |
| 3.2 Cíl správy daní.....  | 30        |
| 3.2.1 Řádné a dodatečné daňové tvrzení .....  | 31        |
| <b>4 KONSEKVENCE DAŇOVÝCH KONTROL NA DPH.....</b>                                   | <b>33</b> |
| 4.1 Daňová kontrola obecně.....   | 33        |
| 4.2 Karuselové transakce.....   | 35        |
| 4.3 Prověřování daňových úniků na DPH.....  | 37        |
| 4.3.1 Důkazní břemeno ve vztahu ke vzniku nároku na odpočet.....                    | 38        |
| 4.3.2 Důkazní břemeno ve vztahu ke zneužití práva a účasti na daňovém podvodu ..... | 39        |

|  |           |
|--|-----------|
| 4.3.3 Důkazní břemeno ve vztahu k dodání zboží do JČS .....      | 41        |
| <b>5 PRAKTICKÉ PŘÍNOSY A DOPADY DAŇOVÝCH KONTROL NA DPH.....</b> | <b>44</b> |
| 5.1 Souhrn příjmů státního rozpočtu .....                        | 44        |
| 5.2 Daň z přidané hodnoty .....                                  | 48        |
| 5.3 Výběr DPH po zavedení vybraných nástrojů .....               | 50        |
| 5.4 Počet ukončených kontrol na DPH .....                        | 53        |
| 5.5 Institut nespolehlivého plátce .....                         | 54        |
| 5.6 Počet trestních oznámení .....                               | 54        |
| <b>ZÁVĚR .....</b>   | <b>56</b> |
| <b>LITERATURA A PRAMENY .....</b>                                | <b>58</b> |
| <b>SEZNAM ZKRATEK .....</b>                                      | <b>63</b> |
| <b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>                                      | <b>64</b> |
| <b>SEZNAM TABULEK.....</b>                                       | <b>65</b> |
| <b>SEZNAM GRAFŮ .....</b>  | <b>66</b> |
| <b>ANOTACE .....</b>   | <b>67</b> |

## Úvod

Jak se teorie daňového procesního práva týkající se daňových kontrol na DPH a jejich dopadů projevuje konkrétně v praxi? To je téma, které odpovídá mému dlouhodobějšímu zájmu a kterým se v této práci zabývám.

System daně z přidané hodnoty je v ČR uplatňován od roku 1993, v rámci zavedení nové daňové soustavy, kdy nahradila daň z obratu. I když je jako hlavní výhoda této daně zmiňována její fiskální neutralita (daň se v řetězci plátců nekumuluje, není skutečným nákladem jednotlivých plátců), velice důležitá je rovněž neutralita teritoriální, kdy zboží a služby jsou zdaňovány ve státě, kde jsou spotřebovány. Pro státní rozpočet představuje DPH přes 20 % všech daňových příjmů. Z analýzy poradenské společnosti Bisnode, která se zabývá analýzou tuzemské podnikatelské základny, vyplynulo, že v České republice podniká téměř 3 000 000 subjektů, z toho k platbě DPH je registrováno jen 17,5 % z nich.<sup>1</sup> Znamená to tedy, že DPH v Česku platí méně než pětina našich podnikatelů.

V ustanovení § 2 daňového řádu najdeme pojem, který daň označuje jako peněžité plnění, jež může mít formu daně, cla nebo poplatku, ale i podobu daňového odpočtu, daňové ztráty či jiného způsobu zdanění a příslušenství daně. Pro účely této práce jsem vycházela zejména z tohoto legislativního procesu, jelikož daňový řád je obecným kodexem správy daní. Stanovuje pravidla vedoucí k výběru daní, konkrétně postup, jehož cílem a výsledkem má být správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Při vybírání daní však nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, primárně je povinností správce daně stanovit daň na základě dokazování. Daňová kontrola, jak ji definuje daňový řád, slouží zejména ke komplexnímu prověření tvrzení daňového subjektu a jiných skutečností majících vliv na stanovení daňové povinnosti. Probíhající kontroly na DPH jsou dle Finanční správy zaměřeny na ty daňové subjekty, u nichž existují důvodné pochybnosti, že jsou zapojeny do řetězců plátců DPH. Podezření správce daně na účast subjektu v podvodném řetězci je pak jedním z nejčastějších důvodů pro provedení daňové kontroly. K doměření daně je finanční správa oprávněna zejména tam, kde daňový subjekt o podvodu svého obchodního partnera věděl nebo mohl vědět. Řadou zavedených nástrojů, konkrétně institutu kontrolního hlášení správci daně dnes dokáží velice rychle poskytnout odpověď, zda za obchodní transakcí spojenou s vratkou DPH stojí podvod či nikoliv. Historicky byly podvody na DPH spojeny s nadměrnými odpočty. Do dnešních sofistikovanějších podvodů, aby budily dojem bezproblémového obchodu, jsou

---

<sup>1</sup> DPH v Česku platí méně než pětina podnikatelů. *Bisnode* [online]. 17.2.2020 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/dph-v-cesku-plati-mene-nez-petina-podnikatelu/>



organizátory podvodných transakcí často vtaženi i fungující podnikatelé, kteří o tom, že se jedná o podvodnou transakci, ani tušit nemusí, avšak prodejem onoho podvodem zatíženého zboží sami nakonec podvod dokonají. Při prověřování takových řetězových obchodů se pak tito aktivní podnikatelé mohou dostat do důkazní nouze, pokud neustojí své důkazní břemeno, tj. nebyli při svém obchodování dost obezřetní. Takovou nedbalost lze totiž svým způsobem považovat za zjevnou odchylku od obvyklostí obchodování daňového subjektu, od jeho standardu. A tak se může „...poměrně snadno stát, že při uplatnění doktríny, vědět měl a mohl, jim bude vyměřena daň, kterou neodvedl nebo na státu podvodně vylákal někdo úplně jiný.“<sup>2</sup>

Cílem této práce je vymezení DPH v rámci daňové soustavy ČR, včetně analýzy a zhodnocení teoretických a praktických přínosů a dopadů daňových kontrol na DPH. Před samotným naplněním cíle práce bude však třeba uvést, čím je DPH charakteristická, včetně začlenění unijní právní úpravy do české legislativy, aby bylo možné si uvědomit, jak fungují karuselové podvody. V práci bude použita řada metod, například metoda analýzy, syntézy, komparace, dedukce, abstrakce a statistické zpracování dat. Práce má dvě části, teoretickou a praktickou. V teoretické části je nejdříve definována daň jako taková, její význam a funkce. Dále jsou popsány konstrukční prvky DPH a vymezeny základní pojmy, např. předmět daně, zdanitelné plnění, sazba daně aj. Další kapitola je věnována nejdůležitějším nástrojům, které Finanční správa zavedla pro lepší výběr daní. Je zde definován institut kontrolního hlášení, reverzní systém i institut ručení příjemce za nezaplacenou daň. Aby daň mohla být vybírána, musí být jednoznačně stanovena. Cílům správy daní je věnována následující kapitola. Jsou popsány osoby, které jsou účastny při správě daní. Je popsáno daňové řízení, ale i břemeno důkazní, které v daňovém řízení stojí zásadně na straně daňového subjektu. Čtvrtá kapitola je věnována daňové kontrole, která je jedním z nejčastějších postupů při správě daní. V kapitole je popsán okamžik zahájení daňové kontroly, při němž je vymezen její předmět a rozsah, i jednoduchý model karuselového podvodu. Podkapitola 4.3 pak na třech příkladech popisuje případné konsekvence na daňový subjekt v případě neunesení důkazního břemene.

Praktická část této práce je nejdříve věnována pozici DPH ve státním rozpočtu, je zobrazeno inkaso DPH. Dále se věnuje nástrojům, které Finanční správa zavedla k efektivnějšímu výběru daní a jejich vlivu na celkové inkaso. Cílem analýzy těchto vybraných opatření je potvrdit, že zavedená opatření jsou účinná a došlo ke zlepšení výběru daní. Součástí kapitoly je i vyhodnocení efektivnosti daňových kontrol po zavedení vybraných opatření.

---

<sup>2</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: Judikatura k problémovým situacím*, s. 115.

# 1 DAŇOVÁ SOUSTAVA A CHARAKTERISTIKA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daňové právo lze označit za jednu z nejsložitějších právních disciplín, a to zejména v kontextu rozsáhlosti jeho právní úpravy. Daňová soustava, které je tato kapitola věnována, měla původně představovat jen několik jednoduchých, každému srozumitelných daňových předpisů. Skutečnost je však taková, že od začátku svého působení byly jednotlivé zákony mnohokrát měněny a celkový počet jednotlivých změn se odhaduje řádově v tisících.

První kapitola nejprve shrnuje základní poznatky daňové teorie, přičemž klade důraz na zařazení daně z přidané hodnoty do systému daní v ČR.

## 1.1 Daně a jejich význam

Daně, ať už nespravedlivé nebo nespravedlivě vnímané, se zasloužily o nemálo stávek, povstání a politických změn. Jejich vznik je spjat se vznikem organizovaných států, se vznikem peněžního hospodářství. Ekonomická věda pojem „spravedlnost“ nijak nevysvětluje, a tak otázky typu co je a co není spravedlivé, nebo jak má vypadat spravedlivá daňová redistribuce apod., musí být řešeny vně ekonomie.<sup>3</sup> Úlohou ekonomů je poskytování užitečných návrhů, jak samotné daně mohou přispívat k užitečné spravedlivé struktuře důchodů, bohatství, užitku atd.<sup>4</sup>

V odborné literatuře se k pojmu „daň“ vztahuje značné množství definic. Vymezení tohoto pojmu se zpravidla odvíjí od oblasti, ve které autor působí, tzn., zda se jedná o právníka, ekonoma či daňového poradce.

V právní teorii jsou daně zpravidla vymezovány jako povinné, nedobrovolné, nenávratné a neúčelové platby, které stát stanoví zákonem pro získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž by přitom poskytoval nějaké ekvivalentní protiplnění.<sup>5</sup> Neekvivalentnost daně značí, že za zaplacenou daň neexistuje nárok na adekvátní protihodnotu. Nenávratnost daně spočívá v tom, že zaplacenou daň nelze požadovat po státu zpět. Neúčelovost daní představuje skutečnost, že plátce nemůže ovlivnit, kam daně poplynou a na co budou použity.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Srov. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*, s. 97.

<sup>4</sup> Srov. tamtéž.

<sup>5</sup> Srov. SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva: s praktickou aplikací*, s. 23.

<sup>6</sup> Srov. KUKALOVÁ, Gabriela, Lukáš MORAVEC a Marta ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ. *Daňová soustava*, s. 19.

Ekonomická literatura nejčastěji vymezuje pojem *daň* jako „*povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu.*“<sup>7</sup> Podle Vančurové se jedná o „*cenu, kterou subjekt platí za to, že spotřebovává veřejně poskytované služby, resp. statky.*“<sup>8</sup> Jak doplňuje Široký, daněmi se odnímají příjmy soukromého sektoru, aby se jejich výnosy mohly stát příjmem veřejných rozpočtů.<sup>9</sup>

Daně je možné vnímat v užším nebo širším slova smyslu. Daní v *užším* slova smyslu je pouze takový veřejný příjem veřejného rozpočtu, který je zákonem označen za daň a naplňuje teoretické znaky daně. Daněmi v *širším* slova smyslu jsou jakékoli daňové příjmy veřejných rozpočtů, a to nejenom daně v užším slova smyslu, ale také poplatky, clo, veřejná pojistná plnění nebo další jiná obdobná peněžítá plnění (např. odvody nebo úhrady).<sup>10</sup>

I když je placení daní dáno zákonem, v žádném právním předpise České republiky nenalezneme definici daně jako takové. Totéž platí pro poplatky a jiné peněžítá plnění, které jsou rovněž příjmem veřejných rozpočtů. Chybějící definice tohoto pojmu je zakotvena v ústavním pořádku ČR, konkrétně v článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona, a dále v daňovém řádu. Pod ustanovením § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) je daň vymezena jako peněžítá plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek. Podle tohoto ustanovení zahrnuje daň i *daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.*

Charakteristickou vlastností daní je skutečnost, že splnění daňové povinnosti nezakládá nárok na žádné konkrétní plnění ze strany státu. Protikladem daně jsou v tomto smyslu poplatky, jelikož představují platby za konkrétní služby poskytované veřejným sektorem a cla, kde jde o povinnou platbu spojenou s přechodem zboží přes hranice.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*, s. 27.

<sup>8</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR*, s. 10.

<sup>9</sup> Srov. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, s. 69.

<sup>10</sup> Daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2018 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/sluzba/soubor/skripta-02-dane-poplatky-a-jopp-2018-06-21-pdf.aspx>

<sup>11</sup> Srov. KUKALOVÁ, Gabriela, Lukáš MORAVEC a Marta ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ. *Daňová soustava*, s. 20.

Přestože autoři definují pojem daň různě, ze zmíněných definic je možné vyvodit její určité shodné znaky, a to že se jedná o *povinnou, zákonem stanovenou platbu do veřejného rozpočtu*.

Pro účely této práce budeme vycházet z výše uvedeného legislativního předpisu, byť je daňový řád jen obecným kodexem správy daní.

## 1.2 Funkce daní

Z obecného pohledu je hlavní úlohou daní zajistit příjem do veřejných rozpočtů. Významnou roli však mají i při realizaci hospodářské politiky státu, kde úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Jedná se o funkce alokační, redistribuční a stabilizační.<sup>12</sup>

*Fiskální funkce* se považuje za primární funkci a znamená schopnost získání finančních prostředků do veřejných rozpočtů. Pokud jde o *alokační funkci*, ta se uplatňuje ve chvíli, kdy tržní mechanismy nejsou schopny zajistit efektivnost v alokaci zdrojů. Pokud tedy selže část trhu nebo je nutná zvláštní podpora, stát přerozdělí prostředky tam, kam jich trh vkládá málo (např. školství), nebo naopak odejme prostředky z oblastí, kde je jich příliš mnoho (např. zdanění ekologické).<sup>13</sup> *Redistribuční funkce* umožňuje zmírnit rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů tím, že se ve větší míře vybírají od bohatších (např. prostřednictvím progresivní sazby daně), což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším.<sup>14</sup> *Stabilizační funkce* přispívá ke snižování vlivu cyklických změn v ekonomice, např. při progresivním zdanění je při ekonomickém růstu z ekonomiky odčerpáváno v podobě daní více a dochází k jeho útlumu. Tím je eliminován prudký růst a ekonomika je chráněna před „přehřátím“.<sup>15</sup>

Význam daní jakožto příjmů veřejných rozpočtů vyjadřuje Obr. 1, s. 13.

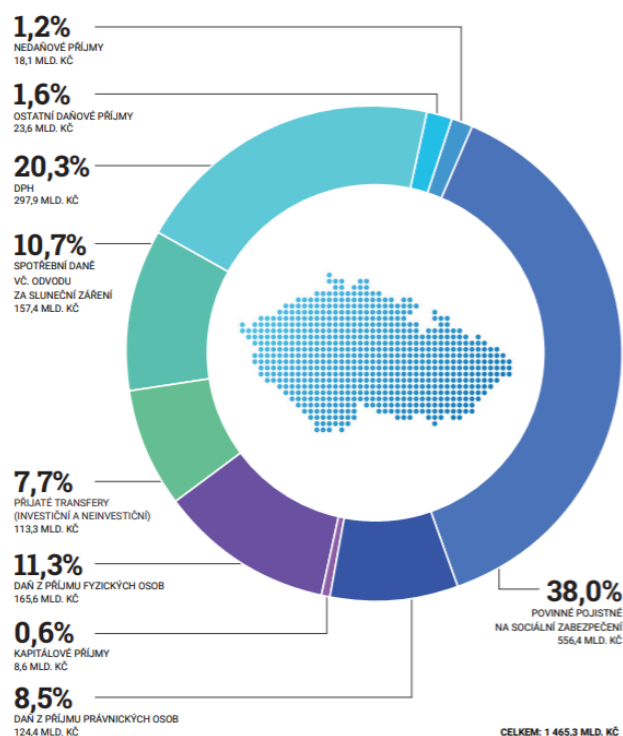
---

<sup>12</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*, s. 19.

<sup>13</sup> Srov. tamtéž.

<sup>14</sup> Srov. KUKALOVÁ, Gabriela, Lukáš MORAVEC a Marta ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*, s. 20.

<sup>15</sup> Srov. tamtéž.



Obr. 1 - Struktura příjmů státního rozpočtu za rok 2019

Zdroj: Státní rozpočet v kostce. *Ministerstvo financí České republiky.*

### 1.3 Třídění daní a jejich komparace

Třídění daní je možné podle mnoha různých kritérií. Lze je např. třídit dle *dopadu, dle objektu, dle adresnosti* nebo je klasifikovat podle toho, jak splňují *alokační, redistribuční či stabilizační funkce*. Lze je rovněž členit podle vztahu k platební schopnosti poplatníka na *osobní a in rem – na věc*, nebo je vymežit podle velikosti daně a velikosti daňového základu.<sup>16</sup> Další důležité třídění daní se týká statistického zpracování údajů o příjmech veřejných rozpočtů, které provádějí různé národní či mezinárodní instituce, z nichž asi nejvýznamnější je klasifikace daní podle *OECD*, která slouží pro porovnání různých zemí.

Asi nejznámější typologizací daní je třídění podle dopadu, na daně přímé a daně nepřímé. Břemeno *přímých daní* dopadá na konkrétní fyzické a právnické osoby – poplatníky, kteří jsou současně i plátcí daně. Ti platí přímé daně na úkor svého důchodu a neexistuje žádná možnost, jak daňovou povinnost přenést na někoho jiného nebo se jí vyhnout.<sup>17</sup> Naopak *nepřímé daně* fungují tak, že subjekt, který je odvádí, je prostřednictvím cen za zboží či služby přenáší na jiný

<sup>16</sup> Srov. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*, s. 21-25.

<sup>17</sup> Srov. tamtéž.

subjekt. U nepřímých daní je tudíž odlišná osoba plátce (ten, kdo daň odvádí) a poplatníka (ten, jehož důchod je daní zatížen). Nepřímé daně jsou vybírány a placeny v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů a rozhodujícím momentem zdanění je většinou samotný akt nákupu či spotřeby příslušné komodity.<sup>18</sup> Z výše uvedených charakteristik se dá vyvodit, že na přímé daně se dá také nahlížet jako na ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně se spojují s příjmem až při jeho upotřebení.

## 1.4 Daňový systém

Grůň vymezuje daňový systém obecně, a to jako „*souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase*“.<sup>19</sup> Lze však doplnit, že daňový systém kromě daňové soustavy zahrnuje také systém institucí, které správu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění zabezpečují.<sup>20</sup>

Úlohou vlády by mělo být vytvoření předvídatelného a jednoduchého daňového systému. Dle expertů na daňové právo je však skutečnost taková, že se daňový systém stal nástrojem hospodářské politiky státu, kde se výše daní mění v závislosti na změně politické a ekonomické situace v zemi.<sup>21</sup> Aby bylo možné charakterizovat současný daňový systém České republiky, je nezbytné nejdříve přiblížit jejich historický vývoj, a to konkrétně od roku 1945.

### 1.4.1 Vývoj daňových reforem v ČR

Od roku 1945 byly na našem území uskutečněny tři komplexní daňové reformy. První byla realizována v letech 1947 až 1950 na základě odstranění kapitalistického daňového systému. Podstatnou úpravou daňového práva bylo vydání zákona o dávce z majetku, tzv. milionářské dávky. Toto jednorázové zdanění se týkalo všech, kteří disponovali majetkem větším než milion korun a bylo řešením pro zmírnění škod, které československé hospodářství utrpělo v létě 1947 následkem sucha. K velmi zásadní reformě však došlo až po únoru 1948, kdy byla zavedena zemědělská daň, a namísto daně z obratu a všech spotřebních daní, daň všeobecná.

---

<sup>18</sup> Srov. BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*, s. 157.

<sup>19</sup> GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*, s. 27.

<sup>20</sup> VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. s. 49.

<sup>21</sup> Srov. ŤOPEK, Martin. Vláda slíbvala jednodušší daně pro podnikatele, podle expertů v tom ale naprosto selhává. *iHNed.cz* [online]. 16.1.2020 00:00 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-66706670-vlada-chce-jednoduchy-danovy-system-podle-expertu-jsou-ale-zakony-neprehledne-a-kriminalizuji-podnikatele>

Pokud jde o daně z příjmů, méně zatíženými byly příjmy z pracovního poměru než příjmy kapitálové.<sup>22</sup>

Odrazem nové politické situace bylo provedení druhé daňové reformy účinné od 1. 1. 1954, jejímž cílem byla socializace národního hospodářství. Tehdejší daňový systém se členil na dvě větve, na daně a poplatky placené obyvatelstvem a daně placené podnikovou sférou. Ty primárně naplňovaly rozpočtové příjmy. Daňové zatížení bylo velmi vysoké a sazby daně diferencovány podle odvětví.<sup>23</sup>

Třetí daňová reforma se uskutečnila v roce 1993. Reforma souvisela s přechodem z centrálně plánovitěho hospodářství na tržně orientovanou ekonomiku a jejím úkolem bylo odstranění socialistického daňového systému. Nový daňový systém měl především pomoci k přechodu k tržně orientované ekonomice a k vytvoření stabilního makroekonomického prostředí.<sup>24</sup>

**Tabulka 1 - Srovnání daní České republiky k 1. 1. 1993**

| Před reformou   | Po reformě                                      |
|---|---|
| Daň ze mzdy<br>Daň z příjmů z literární a umělecké činnosti<br>Daň z příjmů obyvatelstva                                | <b>Daň z příjmů fyzických osob</b>              |
| Odvody (ze zisku, z objemu mezd)<br>Důchodová daň (ze zisku, z objemu mezd)<br>Zemědělská daň (ze zisku, z objemu mezd) | <b>Daň z příjmů právnických osob</b>            |
| Domovní daň<br>Zemědělská daň z pozemku   | <b>Daň z nemovitostí (z pozemků, ze staveb)</b> |
| Notářský poplatek z dědictví  | <b>Daň dědická</b>                              |
| Notářský poplatek z darování  | <b>Daň darovací</b>                             |
| Notářský poplatek z převodu nemovitostí   | <b>Daň z převodu nemovitostí</b>                |
|   | <b>Daň silniční</b>                             |
| Daň z obratu  | <b>Daň z přidané hodnoty<br/>Spotřební daně</b> |

Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie s praktickou aplikací*, s. 43, vlastní zpracování.

Vývoj v oblastí daní se ani poté nezastavil. V letech 2003-2004, v souvislosti s přípravou a vstupem ČR do Evropské unie, došlo k implementaci daňového práva EU. Výsledkem byl

<sup>22</sup> Srov. KUKALOVÁ, Gabriela, Lukáš MORAVEC a Marta ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*, s. 14-15.

<sup>23</sup> Srov. KUBÁTOVÁ, Květa, *Daňová teorie a politika*, s. 30.

<sup>24</sup> Srov. KUKALOVÁ, Gabriela, Lukáš MORAVEC a Marta ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*, s. 16.

především nový zákon o spotřebních daních č. 353/2003 Sb. a nový zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. Uvedené změny přinesly vyšší výnos z nepřímých daní v důsledku zvýšení sazeb spotřebních daní a dále došlo k zúžení seznamu položek, které podléhaly snížené sazbě daně z přidané hodnoty.<sup>25</sup>

#### 1.4.2 Současný stav daňové soustavy ČR

Dnešní podoba daňové soustavy ČR je výsledkem daňové reformy, jež vedla k přizpůsobení daní novým tržním vztahům panujícím v ekonomice a k harmonizaci daňového systému tak, aby se stal porovnatelným se systémy obvyklými v západní Evropě. Jak uvedla Kukulová, cílem této reformy bylo nejen zvýšení daňové spravedlnosti a posílení daní nepřímých, ale také vytvoření nových daní pro sjednocování evropských daňových soustav.<sup>26</sup>

Jak bylo výše mnohokrát uvedeno, národní ekonomika používá k naplnění svých veřejných příjmů vždy několik daní, které mají mezi sebou různé vazby. Současná daňová soustava ČR je tvořena níže uvedenými daněmi, poplatky a jinými obdobnými peněžitými plněními:

- **daně z příjmů**, definované zákonem č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
  - daň z příjmů fyzických osob
  - daň z příjmů právnických osob
- **daň z přidané hodnoty**, definovaná zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- **daně spotřební**, definované zákonem č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
  - daň z minerálních olejů
  - daň z piva
  - daň z lihu
  - daň z vína a meziproductů
  - daň z tabákových výrobků
  - daň ze surového tabáku

---

<sup>25</sup> Srov. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, s. 21-24.

<sup>26</sup> Srov. KUKALOVÁ, Gabriela, Lukáš MORAVEC a Marta ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*, s. 16.



- **daně energetické**, definované zákonem č. 261/2007 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
  - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
  - daň z pevných paliv
  - daň z elektřiny
- **daň z nemovitých věcí**, definovaná zákonem č. 338/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- **daň z nabytí nemovitých věcí**, definovaná zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- **daň silniční**, definovaná zákonem č. 16/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- **daň z hazardních her**, definovaná zákonem č. 187/2016 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- správní poplatky
- soudní poplatky
- místní poplatky
- ostatní poplatky
- cla
- veřejná pojistná
  - pojistné na sociálním zabezpečení
  - pojistné na veřejné zdravotní pojištění
- další peněžítá plnění obdobná daním a poplatkům, a to například
  - odvod z elektřiny ze slunečního záření
  - úhrady podle horního zákona<sup>27</sup>

Jednotlivé daně jsou upraveny výše uvedenými daňovými zákony, čímž je zároveň dodržen požadavek čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona.

---

<sup>27</sup> Daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2018 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/sluzba/soubor/skripta-02-dane-poplatky-a-jopp-2018-06-21-pdf.aspx>

## 1.5 Daň z přidané hodnoty

Systém daně z přidané hodnoty je v České republice uplatňován od roku 1993, v rámci zavedení nové daňové soustavy, kdy nahradila daň z obratu. I když je zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), který tuto daň upravuje, takřka každý rok novelizován, můžeme říci, že vývoj této administrativně náročné daně není ještě zdaleka ukončen.

Daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) je základem nejen nepřímého zdanění v České republice, ale zároveň i základem celé daňové soustavy. V České republice představuje přes 20 % všech daňových příjmů a jejím konkurentem je v tomto ohledu jen pojistné na sociálním zabezpečení.<sup>28</sup>

### 1.5.1 Konstrukce DPH podle platné úpravy

Z hlediska daňové teorie patří DPH mezi obratové daně a lze ji charakterizovat jako *opakující se nepřímou všeobecnou daň*. Nepřímost daně je spatřována v tom, že konečný nositel daňového břemene (daňový poplatník) plní svou daňovou povinnost vůči státu nepřímo prostřednictvím registrovaných plátců DPH.<sup>29</sup> Za všeobecnou daň je označována právě proto, že je jedním systémem zdaněno dodání zboží, nemovitosti, tak i poskytnutí služby se zachycením dovozu i vývozu.<sup>30</sup>

Podstatou daně z přidané hodnoty je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží či služby, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží a služeb (Tabulka 2, s. 19). Tímto mechanismem je dosaženo *daňové neutrality* (na rozdíl od původní daně z obratu), neboť na daň již jednou zaplacenou v ceně nakoupeného zboží či služby se daň již znovu nevaluje. Zjednodušeně lze říci, že touto daní je zatěžována pouze tzv. přidaná hodnota, o kterou je vyšší prodejní cena než pořizovací. V domácím obchodu je daňové neutrality dosaženo tak, že obchodníkovi je DPH placeno odběratelem na výstupu s tím, že odběratel má poté možnost odpočtu DPH, kterou na vstupu zaplatil.<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> Státní rozpočet v kostce. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2019 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/pokladni-plneni-sr-33898>

<sup>29</sup> JÁNOŠÍKOVÁ Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*, s. 243–244.

<sup>30</sup> Srov. KUKALOVÁ, Gabriela, Lukáš MORAVEC a Marta ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. Daňová soustava, s. 90.

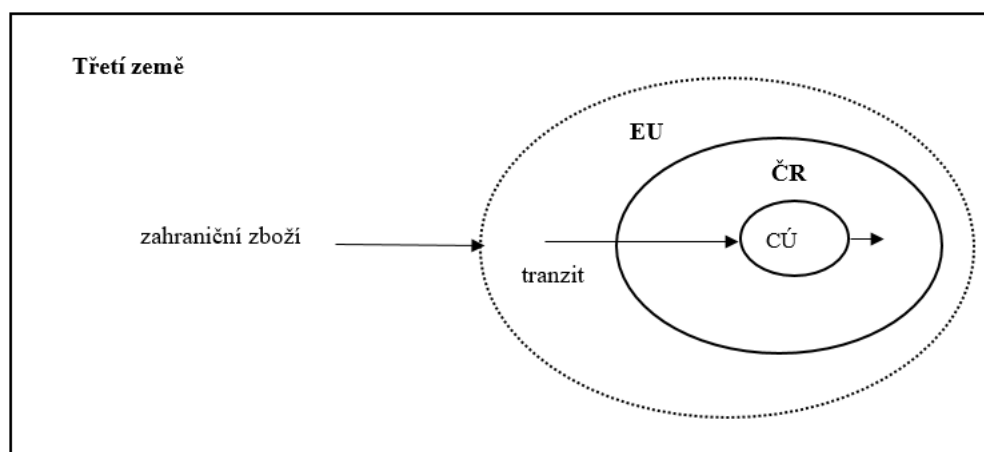
<sup>31</sup> Srov. § 72 ZDPH.

**Tabulka 2 - Standardní systém odvodu DPH (sazba 10 %)**

|                        | Výrobce | Velkoobchod | Maloobchod | Spotřebitel |
|------------------------|---------|-------------|------------|-------------|
| Vstup                  | 0       | 1 000       | 2 000      | 3 000       |
| Výstup (cena bez daně) | 1 000   | 2 000       | 3 000      | -           |
| DPH na výstupu         | 100     | 200         | 300        | -           |
| Cena včetně daně       | 1 100   | 2 200       | 3 300      | 3 300       |
| DPH na vstupu          | 0       | 100         | 200        | -           |
| Vlastní daň            | 100     | 100         | 100        | -           |

Zdroj: ZÍDKOVÁ, Hana. *Bulletin KDP ČR 1/2019*, s. 26, vlastní zpracování.

Pokud jde o mezinárodní obchod, dovozy podléhají stejné DPH jako rovnocenné vnitrostátní zboží.<sup>32</sup> U vývozu pak technika této daně umožňuje, aby byl prováděn bez daně.<sup>33</sup> Používá se osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, což vede k rovné konkurenci na zahraničních trzích.



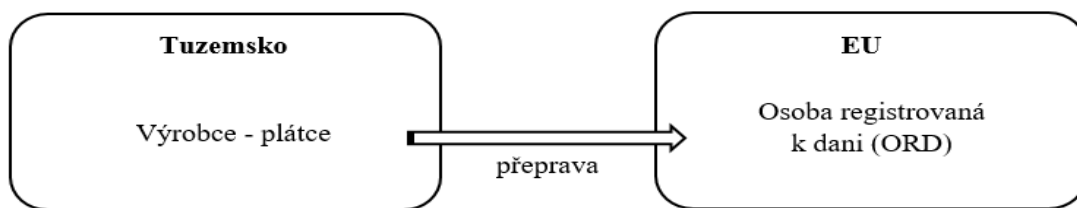
**Obr. 2 - Dovoz zboží – vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství<sup>34</sup>**

Zdroj: BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK, *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*, s. 77, vlastní zpracování.

<sup>32</sup> Předmětem české DPH je dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku (§ 2 odst. 1 písm. d) ZDPH).

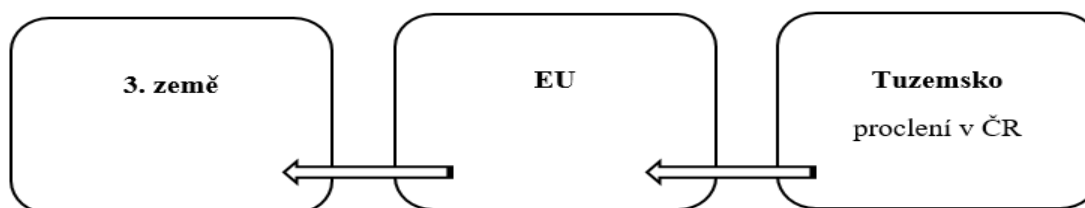
<sup>33</sup> Předmětem české DPH je pouze vývoz zboží, jehož přeprava či odeslání započala v tuzemsku (§ 66 odst. 2 ZDPH).

<sup>34</sup> § 20 ZDPH.



**Obr. 3 - Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu<sup>35</sup>**

Zdroj: KUNEŠ, Zdeněk, *Daň z přidané hodnoty 2019*, s. 231, vlastní zpracování.



**Obr. 4 - Vývoz zboží – výstup zboží z území Evropského unie na území třetí země<sup>36</sup>**

Zdroj: KUNEŠ, Zdeněk, *Daň z přidané hodnoty 2019*, s. 231, vlastní zpracování.

Daň z přidané hodnoty je daní harmonizovanou s právem Evropské unie. Její legislativní úprava v ČR odpovídá Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“), která oblast daně z přidané hodnoty ve členských státech EU upravuje. Směrnice o DPH tak představuje pro Evropskou unii *základní právní předpis*. V praxi to znamená, že v každém členském státě EU platí dva právní řády, jeden národní řád a druhý právní řád Společenství. Směrnice o DPH má před národním právem aplikační přednost, jestliže je se Směrnicí o DPH v rozporu. Pro interpretaci právních předpisů v oblasti DPH by tedy vždy měly být využívány zásady obsažené v právu EU a konstantně judikované Soudním dvorem EU (dále též „SDEU“), který je oprávněn vykládat právo Evropského společenství.<sup>37</sup> Pokud jde o správu DPH, ta je stejně tak jako u každé jiné daně, upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>35</sup> § 64 ZDPH.

<sup>36</sup> § 66 ZDPH.

<sup>37</sup> Srov. BERGER Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG, *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: Praktický komentář*, s. 61-63.

### 1.5.2 Vymezení základních pojmů (předmět daně, úplata, daňové subjekty, základ daně, zdanitelné plnění, zdaňovací období, sazba daně)

V § 2 odst. 1 ZDPH jsou definována základní plnění, která jsou *předmětem daně*, a také podmínky, které musí tato plnění splňovat, aby byla předmětem daně. Po věcné stránce se jedná o níže uvedené typy zdanitelných plnění:

- *dodání zboží s místem plnění v tuzemsku,*
- *poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,*
- *pořízení zboží z jiného členského státu,*
- *dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.*

Po subjektivní stránce (s výjimkou dovozu zboží) musí být toto plnění uskutečněno *osobou povinnou k dani, která jedná jako taková*, a musí se jednat o plnění za *úplatu*.

Předmět daně je v ZDPH vymezen i negativně. Konkrétně v ustanovení § 2a tohoto zákona, je stanoveno, kdy pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně a kdy se v tuzemsku daň neuplatňuje.

K předmětu daně se váže pojem *úplata*. *Úplatou* se rozumí částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění. Mezi plněním a obdrženým protiplněním musí být přímá vazba. Za *úplatu* se rovněž považuje dotace k ceně.<sup>38</sup>

Z hlediska *daňových subjektů* je třeba v oblasti DPH rozlišovat:

- osobu povinnou k dani,
- skupinu,
- plátce a
- identifikovanou osobu.

Status osoby povinné k dani určuje § 5 ZDPH. *Osobou povinnou k dani* je kterákoliv osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud ovšem uskutečňuje ekonomickou činnost. Za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje i *skupina osob*.<sup>39</sup> Jedná se o skupinu spojených osob (kapitálově nebo jinak) se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku. Další nezbytnou podmínkou je, že musí být registrována jako plátce DPH.

---

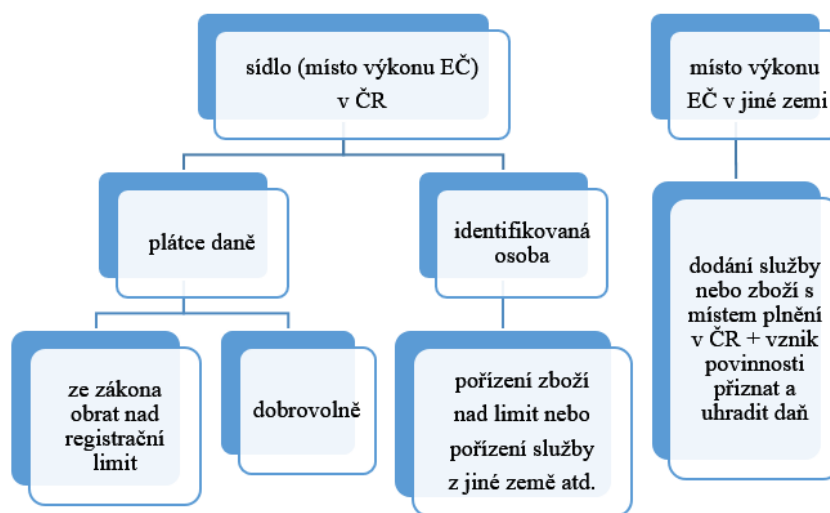
<sup>38</sup> Srov. § 4 ZDPH.

<sup>39</sup> Srov. § 5a ZDPH.

Osoby povinné k dani se dále za splnění zákonem daných podmínek mohou stát plátcí nebo identifikovanými osobami.

„Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.“<sup>40</sup> Daňový subjekt se plátcem stává dvěma způsoby, a to dobrovolně nebo ze zákona.

Pokud jde o *identifikovanou osobu*, ta funguje obdobně jako plátcem pouze pro přeshraniční plnění. Může jí být osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, má přiděleno identifikační číslo, ale v porovnání s plátcem omezené povinnosti. V České republice zůstává fakticky neplátcem, plnění uskutečňuje bez DPH a z přijatých zdanitelných plnění nemá nárok na odpočet daně.<sup>41</sup>



**Obr. 5 - Osoby registrované k dani v České republice**

Zdroj: VANČUROVÁ Alena a Lenka LÁCHOVÁ, *Daňový systém ČR 2018*, s. 296-300, vlastní zpracování.

<sup>40</sup> § 6 odst. 1 ZDPH.

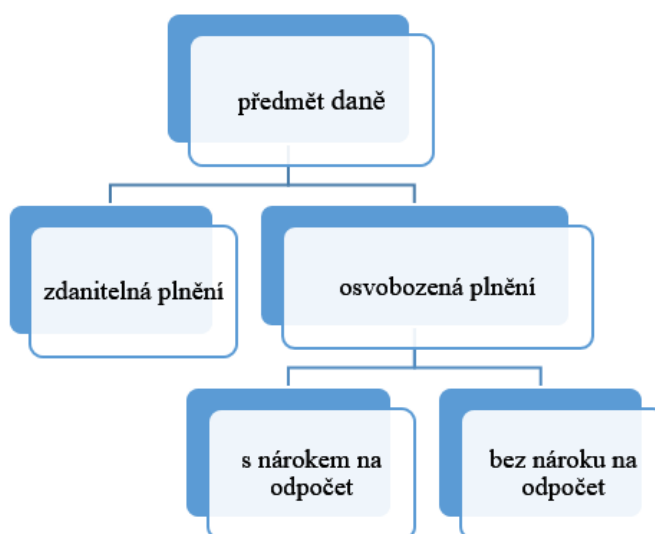
<sup>41</sup> Srov. KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2019: úplné znění zákona o DPH k 1. 4. 2019 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*, s. 41.

Jak uvádějí Vančurová, Láchová, pro výpočet daně ze zdanitelných plnění se musí nejdříve určit základ daně a příslušná sazba daně.<sup>42</sup> Samotný výpočet je pak odvozen od toho, zda základem pro výpočet daně je úhrada obsahující daň, či cena bez daně.

Obecně platí, že *základem daně* je vše, co jako úplatu obdržel nebo má plátce obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně. Při stanovení základu daně však nezáleží na tom, zda úplatu poskytne sám příjemce zdanitelného plnění nebo třetí osoba.<sup>43</sup>

Základní povinností plátce je zdanit svoje výstupy. S tím souvisí správné stanovení daně a její odvod, ale také stanovení základu daně, což je jednou z nejobtížnějších povinností, konkrétně u poskytování služeb. Plátce musí znát, které výstupy podléhají zdanění, které jsou osvobozené, které nejsou předmětem daně. Pokud je jeho výstup zdaněný, musí dále určit, zda podléhá základní nebo snížené sazbě.

Za *zdanitelné plnění* je považováno plnění, u kterého plátcí daně vzniká povinnost přiznat a uhradit daň na výstupu. Jedná se o takové plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.<sup>44</sup>



**Obr. 6 - Druhy plnění z hlediska DPH**

Zdroj: VANČUROVÁ Alena a Lenka LÁCHOVÁ, *Daňový systém ČR 2018*, s. 295, vlastní zpracování.

<sup>42</sup> Vančurová, Alena a Lenka Láchová. *Daňový systém ČR 2018*, s. 231.

<sup>43</sup> Srov. § 36 odst. 1 ZDPH.

<sup>44</sup> Srov. § 2 odst. 2 ZDPH.

*Zdaňovacím obdobím* je v případě DPH obecně kalendářní měsíc, za určitých podmínek jím však může být i kalendářní čtvrtletí.<sup>45</sup>

### 1.5.3 Sazba daně

Jak již bylo výše uvedeno, harmonizace daní je procesem přibližování a přizpůsobování národních daňových soustav na základě plnění společných pravidel. Nejprve se určí, která daň se bude harmonizovat, poté proběhne harmonizace základů a sazby daně. Směrnice o DPH zavedla minimální hodnoty základní a snížené sazby. Základní sazba nesmí být nižší než 15 %, snížené sazby mohou být maximálně dvě a nesmějí být nižší než 5 %. Při uplatnění snížené sazby musí být umožněn plný nárok na odpočet daně a lze ji uplatnit pouze u některých vyjmenovaných druhů služeb či zboží.<sup>46</sup> V České republice se aktuálně u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty uplatňují tři sazby:

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

Pokud jde o stanovení správné sazby, v zákoně o DPH je určeno, kdy se použije sazba základní a kdy snížená.<sup>47</sup> Obecně se u zboží a služeb používá základní sazba daně. Součástí tohoto zákona jsou i přílohy, které určují u jakého zboží a služeb se použije první snížená a druhá snížená sazba daně. U zboží uvedeného v příloze č. 3 se uplatňuje první snížená, u zboží uvedeného v příloze č. 3a se uplatňuje druhá snížená sazba daně. Nejinak je tomu i v případě služeb, kdy na vybrané služby uvedené v příloze č. 2 je uplatňována první snížená daň, u služeb uvedených v příloze č. 2a pak druhá snížená daň. S účinností od 1. 5. 2020 jsou do přílohy č. 2a zařazeny nové položky.<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> Srov. §§ 99-99a ZDPH.

<sup>46</sup> Srov. BERGER Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG, *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: Praktický komentář*, s. 336-339.

<sup>47</sup> Srov. § 47 ZDPH.

<sup>48</sup> Informace GFŘ ke změnám sazeb DPH od 1. 5. 2020. *Finanční správa* [online]. 2020 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/INFORMACE\\_sazby\\_dane\\_od\\_1\\_5\\_2020\\_FINAL.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/INFORMACE_sazby_dane_od_1_5_2020_FINAL.pdf)



## 2 NÁSTROJE APLIKOVANÉ PŘI VÝBĚRU DPH

Ve prospěch daně z přidané hodnoty jsou uváděny mnohé argumenty. Kromě daňové neutrality a výhodnosti pro mezinárodní obchod (1.5.1, s. 18), je zdůrazňována rostoucí úspěšnost zdanění právě těch služeb, u kterých existuje větší možnost daňových úniků. Výpadek příjmů z DPH měří efektivitu kroků, které jednotlivé státy podnikají k vynucování předpisů v oblasti DPH. A i když se rozdíl mezi očekávanými a skutečně vybranými příjmy rok od roku mírně snižuje, je stále velmi vysoký a České republice se nedaří vybrat více než 10% příjmů z této daně.<sup>49</sup>

Vláda zavedla v letech 2014 – 2018 řadu nástrojů, kterými se snaží efektivněji bojovat proti daňovým únikům a šedé ekonomice, ať už to byl např. vznik daňové Koby nebo zavedení elektronické evidence tržeb. Mezi tyto nástroje patří i institut kontrolního hlášení, rozšíření reversního systému či ručení příjemce za nezaplacenou daň, které jsou nastíněny v této kapitole.

### 2.1 Kontrolní hlášení

S účinností od 1. ledna 2016 vznikla plátcům DPH povinnost podávat *kontrolní hlášení*. Jedná se o speciální daňové tvrzení, které vyplňuje plátce, pokud mu vznikne povinnost jej podat. Zákon vymezuje náležitosti kontrolního hlášení a lhůty pro jeho podání.<sup>50</sup> Kontrolní hlášení vychází z evidence pro daňové účely, kterou plátce vede v souladu se zákonem o DPH.<sup>51</sup> Nenahrazuje podání řádného daňového přiznání k DPH a souhrnného hlášení.<sup>52</sup>

Hlavním přínosem kontrolního hlášení je sběr analytických dat o transakcích pro rychlou detekci případů, kdy DPH není placena do systému. Pokud nejsou vykazovány správné údaje dodavatelem nebo odběratelem, finanční úřad zašle výzvu ke kontrolnímu hlášení či rovnou zahájí kontrolní postup.<sup>53</sup>

---

<sup>49</sup> Výpadek příjmů z DPH: země EU v roce 2017 nedokázaly vybrat DPH ve výši 137 miliard eur. *EU (Česká republika)* [online]. 5. 9. 2019 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/czech-republic/news/20190905\\_vat\\_cs](https://ec.europa.eu/czech-republic/news/20190905_vat_cs)

<sup>50</sup> Srov. § 101c-e) ZDPH.

<sup>51</sup> Srov. § 100 – 100a ZDPH.

<sup>52</sup> Srov. § 102 ZDPH.

<sup>53</sup> NOVÁKOVÁ, Miroslava. Kontrolní hlášení - zkušenosti, nejčastější chyby, novinky. *Du.cz* [online]. 1. 9. 2016 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: [https://www.du.cz/33/kontrolni-hlaseni-zkusenosti-nejcastejsi-chyby-novinky-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ep4k9yZSBBpvfGKZjNOaQMzp\\_N-CVSp5fA/?uri\\_view\\_type=19](https://www.du.cz/33/kontrolni-hlaseni-zkusenosti-nejcastejsi-chyby-novinky-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ep4k9yZSBBpvfGKZjNOaQMzp_N-CVSp5fA/?uri_view_type=19)

## 2.2 Reverse charge

Dalším opatřením vyplývajícím z členství v Evropské unii je reverse charge (v České republice od 1. 4. 2011). U tohoto režimu je přenesena povinnost přiznat a zaplatit DPH z dodavatele na odběratele (kupujícího, pokud je plátcem). Kupující si pak odvedenou daň nárokuje jako svůj odpočet.<sup>54</sup>

V praxi reversní systém funguje tak, že dodavatel nejpozději do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění vystaví daňový doklad bez vyčíslené DPH. Tento doklad oproti běžnému daňovému dokladu neobsahuje výši daně, ale sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat odběratel. Plátcí DPH ve výrobním nebo distribučním řetězci fakticky daň neplatí, pouze o ní účtují a vykazují ji v daňovém přiznání.<sup>55</sup>

Tento reversní režim se používá zejména u těch zdanitelných plnění, kde hrozí vysoké riziko daňových podvodů.<sup>56</sup> Do trvalého použití režimu přenesení daňové povinnosti spadá dodání zlata, dodání nemovité věci, poskytnutí stavebních nebo montážních prací, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH. I když je daňové zatížení stejné jako u standardního režimu (Tabulka 2, s. 19), rozdíl je v tom, že v reversním systému (Tabulka 3, s. 27) je daň vybírána až na konci řetězce. To je však předmětem kritiky a obav státu, že nakonec přijde o celou částku, pokud poslední článek daň státu neodvede.

Česká republika zaslala Evropské komisi žádost o možnost využívat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty (plošný reverse charge). Po schválení žádosti by byl do praxe zaveden od 1. 7. 2020 a týkal by se veškerých zdanitelných plnění u zboží a služeb nad 17 500 EUR (cca 450 000 Kč).<sup>57</sup>

---

<sup>54</sup> Srov. § 92a-e) ZDPH.

<sup>55</sup> Srov. KUNEŠ, Zdeněk. Daň z přidané hodnoty 2019: úplné znění zákona o DPH k 1. 4. 2019 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů, s. 318.

<sup>56</sup> Vančurová Alena, Lenka Láchová. *Daňový systém ČR 2018*, 2018, s. 318

<sup>57</sup> Více času pro plošný reverse charge. *Ministerstvo financí České republiky*. [online]. 2020 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/vice-casu-pro-plosny-reverse-charge-a-uz-36798>

**Tabulka 3 - Systém odvodu daně mechanismem reverse charge (sazba 10 %)**

|  | Výrobce | Velkoobchod | Maloobchod | Spotřebitel |
|--|---------|-------------|------------|-------------|
| Vstup                                    | 0       | 1 000       | 2 000      | 3 300       |
| Výstup (cena bez daně)                   | 1 000   | 2 000       | 3 000      | -           |
| DPH na výstupu<br>z uskutečněného plnění | 0       | 0           | 300        | -           |
| DPH na výstupu<br>z přijatého plnění     | 0       | 100         | 200        | -           |
| DPH na vstupu                            | 0       | 100         | 200        |             |
| Vlastní daň                              | 0       | 0           | 300        | -           |

Zdroj: ZÍDKOVÁ, Hana. *Bulletin KDP ČR 1/2019*, s. 29, vlastní zpracování.

### 2.3 Institut ručení příjemce za nezaplacenou DPH

Do zákona o DPH byl tento institut poprvé zpracován od 1. 4. 2011. Poté následovalo několik úprav a rozšíření. Hlavní úlohou ručení je snižování daňových úniků a jejich eliminace. Na významu tento nástroj nabyl až v souvislosti se získanými daty z kontrolního hlášení, kdy je správci daně využíván k urychlení procesu výběru daní.<sup>58</sup>

Podmínky institutu ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň řeší ustanovení § 109 ZDPH. Jedná se o situace, kdy plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, nezaplatil finančnímu úřadu z tohoto plnění daň a plátce příjemce tohoto zdanitelného plnění pak v uvedených případech za tuto nezaplacenou daň ručí. Působnost tohoto ustanovení je omezena pouze na české plátce DPH a na tuzemská zdanitelná plnění.

Dle informací, které k použití tohoto institutu uvádí finanční správa na svých internetových stránkách,<sup>59</sup> finanční úřady přistoupí na ručení u příjemce zdanitelného plnění v případě, že vyčerpá všechny možnosti, které má pro vymožení daně u poskytovatele zdanitelného plnění. Kuneš uvádí, že s institutem ručení příjemce je spojen tzv. znalostní test, který se provede u příjemce zdanitelného plnění, pokud je mu dokázáno, že „věděl nebo vědět mohl, že daň

<sup>58</sup> PLOYER, Jan. *Ručení za DPH – nespolehlivý plátce*. [online]. 5. 10. 2015 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <http://www.ployer.cz/ruceni-za-dph-nespolehlivy-platec>

<sup>59</sup> Informace k institutu ručení za nezaplacenou daň. *Finanční správa* [online]. 27. 11. 2013 11:10 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2013/informace-gfr-k-institutu-ruceni-dph-15267>

*nebude úmyslně zaplacená, nebo že se poskytovatel dostal úmyslně do situace, že nemůže daň zaplatit, nebo že věděl, že dojde úmyslně ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.*<sup>60</sup>

Do situace ručení za nezaplacenou daň se může dostat i příjemce zdanitelného plnění, pokud je úplata za toto plnění např. bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny, je poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený mimo tuzemsko nebo je příjemcem zaplacená částka nad 540 000 Kč na nenahlášený účet poskytovatele plnění.<sup>61</sup> V případě tohoto limitu se jedná o částku, která převyšuje dvojnásobek částky podle zákona o omezení plateb v hotovosti).<sup>62</sup>

---

<sup>60</sup> KUNEŠ, Zdeněk: *Daň z přidané hodnoty 2019: úplné znění zákona o DPH k 1. 4. 2019 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*, s. 373.

<sup>61</sup> Srov. § 109 odst. 2 ZDPH.

<sup>62</sup> Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů.

## 3 SPRÁVA DANÍ

Ke správě daní se vyjádřil Albert Einstein takto: „*Na to, abyste odevzdali daňové přiznání, musíte být filozofem, pro matematika je to příliš těžké.*“<sup>63</sup>

V této kapitole bude nastíněno daňové řízení, včetně osob, které se na něm podílí. Rovněž bude vysvětlen rozdíl mezi vyměřovacím a doměřovacím řízením.

### 3.1 Daňové řízení

Problematiku správy daní a poplatků přibližuje velmi podrobně 266 paragrafů daňového řádu. Zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní. Vázanost daňovým řádem tak dopadá nejen na osoby zúčastněné na správě daní, ale i na správce daně, jelikož je to právě on, kdo vede řízení a další postupy v rámci správy daní.

Pro daňové řízení má však zásadní význam i judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, které jsou nuceny hledat rozumná řešení tam, kde právní normy mlčí. Bez znalosti judikatury vážící se k ustanovením daňového zákona procesního se dnešní podnikání neobejde.<sup>64</sup> K tomu Kobík doplňuje, že i když výsledky rozhodovací činnosti soudů nejsou zařazeny mezi prameny práva, obecně platí, že rozhodnutí správců daně a nižších soudů, která nejsou v souladu s rozhodovací praxí vyšších soudů, budou v případě sporů (odvolacího řízení) s největší pravděpodobností zrušena.<sup>65</sup>

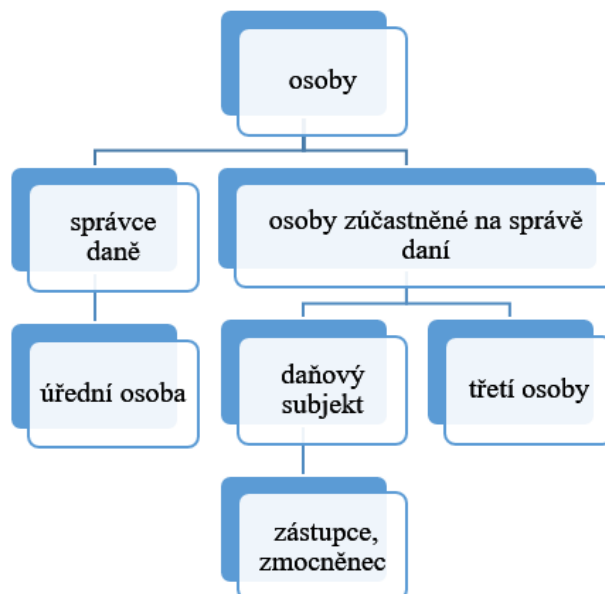
Pokud jde o výkon správy daně z přidané hodnoty, tu vykonávají orgány Finanční správy České republiky, respektive jednotlivé finanční úřady, prostřednictvím úředních osob. Správce vede daňová řízení, provádí vyhledávací činnost, kontroluje a vyzývá ke splnění povinností osob zúčastněných na správě daní. Správa daní je neveřejná a osoby zúčastněné na správě daní, vč. úředních osob jsou povinny zachovávat mlčenlivost. Místní příslušnost správce daně je u fyzické osoby dána jejím místem pobytu, u právnické osoby rozhoduje její sídlo, adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku.

---

<sup>63</sup> Citáty slavných osobností. *Citaty.net* [online]. Dostupné z: <https://citaty.net/vyhledavani/?h=Einstein>

<sup>64</sup> Srov. KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*, s. 143.

<sup>65</sup> Srov. KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: Judikatura k problémovým situacím*, s. 17.



Obr. 7 – Osoby při správě daní<sup>66</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím daňového řádu

### 3.2 Cíl správy daní

Podle zákona je *správa daní* definována jako *postup*, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady.<sup>67</sup> Judikatura Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 65/2012-34 ke správě daní uvádí, že „*zatímco cílem správy daní podle zákona o správě daní a poplatků je stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální.*“<sup>68</sup>

K tomu je však nutno podotknout, že cíl správy daní, tak jak je zakotven v daňovém řádu, neznamená, že je správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by byly v jeho prospěch. I když dokazování provádí správce daně, důkazní břemeno ohledně svých tvrzení nese právě daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daní je vázán se takovými skutečnostmi zabývat jen tehdy, pokud takové skutečnosti má ve své dispozici.<sup>69</sup>

<sup>66</sup> § 10, § 12, § 20 a 21, § 22, § 25, § 27 a 28 daňový řád.

<sup>67</sup> Srov. § 1 odst. 2 daňový řád.

<sup>68</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, sp. zn. 5 Afs 65/2012-34. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: [https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2013/101/judikat-nss-5-Afs-65-2012-GNSS20133428\\_prevedeno.pdf](https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2013/101/judikat-nss-5-Afs-65-2012-GNSS20133428_prevedeno.pdf)

<sup>69</sup> Srov. § 92 daňový řád.

Předmětem daňového řízení je vždy daň za určité zdaňovací období, například daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2019. Řízení začíná vznikem daňové povinnosti a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti. V průběhu celého daňového řízení lze vést několik dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí a směřují ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.<sup>70</sup>

| Řízení nalézací  | Řízení při placení daní  | O mimořádných opravných a dozorcích prostředcích  |
|--|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• vyměřovací</li> <li>• doměřovací</li> <li>• o řádném opravném prostředku</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• o posečkání daně</li> <li>• o zajištění daně</li> <li>• exekuční</li> <li>• o řádném opravném prostředku</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení</li> </ul> |

**Obr. 8 – Daňové řízení podle § 134 daňového řádu**

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím daňového řádu.

### 3.2.1 Řádné a dodatečné daňové tvrzení

Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání (dále též „daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání (dále též „dodatečné tvrzení“).

V případě DPH má plátce, identifikovaná osoba a jiné osoby, kterým vznikla povinnost přiznat daň podle §101 ZDPH povinnost podat daňové přiznání. Plátce podává daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, elektronicky, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Dle zákona má uloženou povinnost podávat elektronicky rovněž dodatečné daňové přiznání, kontrolní hlášení, jiná hlášení a přílohy s nimi související.

Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení si sám daň vyčíslit a přiznat, tzn. odvést finančnímu úřadu. Od tohoto okamžiku je zpravidla započato vyměřovací řízení. Nemá-li správce daně o daňovém přiznání žádné pochybnosti, vyměří daň podle údajů uvedených

<sup>70</sup> Srov. § 134 daňový řád.

v daňovém přiznání samotným daňovým subjektem. Výsledkem tohoto vyměřovacího řízení je vydání rozhodnutí o stanovení daně, které se nazývá platební výměr.<sup>71</sup>

Pokud daňový subjekt následně zjistí, že jeho poslední známá daň byla stanovena nesprávně, je povinen prostřednictvím dodatečného daňového přiznání tuto skutečnost napravit. Týká se to případu, kdy nově zjištěná daň má být vyšší, než daň kterou si subjekt stanovil v řádném daňovém tvrzení. V dodatečném tvrzení subjekt uvede rozdíl oproti původní známé dani. V tomto případě je zahájeno doměřovací řízení<sup>72</sup> a správce daně doměří daň ve výši rozdílu poslední známé daně. Doměřit daň může správce i z moci úřední, a to právě na základě daňové kontroly.

---

<sup>71</sup> Srov. § 139 daňový řád.

<sup>72</sup> Srov. § 143 daňový řád.



## 4 KONSEKVENCE DAŇOVÝCH KONTROL NA DPH

Než bude obecně definována daňová kontrola a její dopady, je třeba zmínit, že správce daně může v rámci svých úkonů při správě daní vyvíjet i jiné činnosti, které nemusí vždy vést k vlastnímu provedení daňové kontroly. Mezi postupy a činnosti správce daně patří např. *vyhledávací činnost*, v rámci níž správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty. Prostřednictvím vyhledávací činnosti si rovněž správce daně opatřuje i nezbytná *vysvětlení* k prověření skutečností pro správné zjištění a stanovení daně. Dále se jedná o *místní šetření*, kdy správce daně tímto postupem vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů, příp. dalších osob zúčastněných na správě daní. Posledním a nejdůležitějším postupem, kterým správce daně prověřuje daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, je *daňová kontrola*.<sup>73</sup>

### 4.1 Daňová kontrola obecně

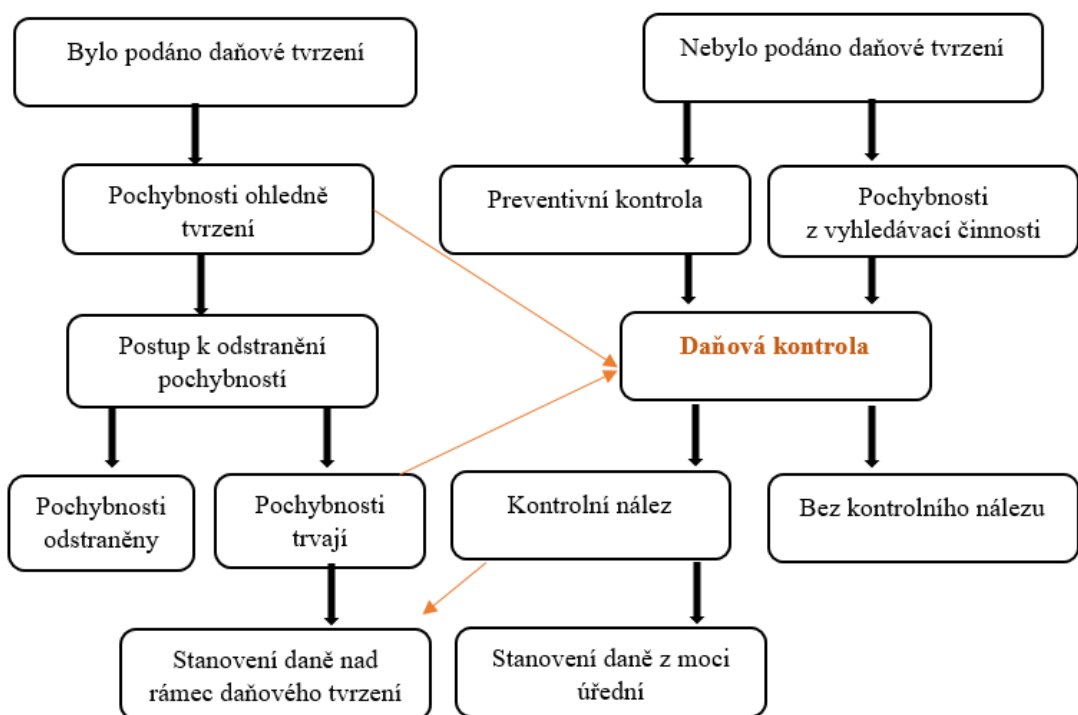
Z koncepčního hlediska představuje daňová kontrola postup při správě daní. Nejedná se tedy o samostatné řízení, nebo úkon správce daně, nýbrž o *ucelený soubor dílčích úkonů tvořících samostatný celek, který lze realizovat v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení*.<sup>74</sup> Daňovým řízením může být řízení o jedné dani a za jedno zdaňovací období nebo řízení vedené ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.

Daňová kontrola, jak ji definuje daňový řád v ustanovení §§ 85 až 88 daňového řádu, slouží zejména ke komplexnímu prověření tvrzení daňového subjektu a jiných skutečností majících vliv na stanovení daňové povinnosti. Lze ji však také využít v případě pochybností týkajících se podaného daňového tvrzení, které není vhodné řešit prostřednictvím postupu k odstranění pochybností (§ 89 DŘ), ale také v případě, kdy daňové tvrzení nebylo vůbec podáno a postup k odstranění pochybností je z povahy věci vyloučen. Daňová kontrola může být vedena i z čistě preventivního hlediska a může být vedena před i po stanovení daně, jak znázorňuje obrázek níže (Obr. 9, s. 34).

---

<sup>73</sup> Srov. § 78, § 79, 80, § 85 daňový řád.

<sup>74</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 2.



**Obr. 9 – Vztah daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností**

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím daňového řádu

Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. *Předmětem* daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.<sup>75</sup> Pokud jde o *rozsah* daňové kontroly, ten vymezuje, které povinnosti, tvrzení či okolnosti bude správce daně v rámci předmětu daňové kontroly prověřovat. Rozsah může být v průběhu daňové kontroly měněn, lze jej rozšiřovat i zužovat (§ 85 DŘ). Zjednodušeně lze říci, že předmět daňové kontroly odpovídá na otázku, *co* (jakou daňovou povinnost bude správce daně kontrolovat, např. daň z přidané hodnoty za období leden až prosinec 2019), kdežto rozsah daňové kontroly stanoví,  *které* konkrétní skutečnosti budou v rámci daňové kontroly prověřovány (např. ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním). O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která je formálním vyústěním a shrnutím dosavadního postupu. Zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly.<sup>76</sup>

<sup>75</sup> Srov. § 85 odst. 1 daňový řád.

<sup>76</sup> Srov. § 88 daňový řád.

Pokud jde o časový rozsah daňové kontroly, ten není zákonem ani jinými právními předpisy upraven. Existuje však omezení pro provedení daňové kontroly, a to s ohledem na prekluzivní lhůtu vyměření či doměření daně. Základní lhůta pro stanovení daně je tři roky a běží ode dne, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud byla daňová kontrola zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.<sup>77</sup> Momentem, kdy dochází k přetržení prekluzivní lhůty, je den zahájení daňové kontroly.<sup>78</sup>

## 4.2 Karuselové transakce

Význam daňové kontroly vyplývá především ze skutečnosti, že daně jsou v České republice vybírány na základě principu samovyměření, tzn., že je to sám daňový subjekt, na kterém leží posouzení jeho daňové povinností, tzn., že daňový subjekt sám sobě určí, jaká je jeho daňová povinnost. A jak už to tak bývá, ne každá daňová povinnost je splněna. Karuselovým podvodům se zejména v posledních několika letech dostává velké pozornosti, a to jak na úrovni České republiky, tak i v Evropské unii. Jsou to právě rostoucí úniky při výběru daně z přidané hodnoty, kdy Česká republika každoročně přijde o 80 miliard korun.<sup>79</sup>

Předmět obchodní transakce se pro karuselový obchod stává zajímavý, pokud dosahuje *velkých prodejních obrátů* (kromě pohonných hmot to jsou obchody s mobilními telefony, elektronikou, zemědělskou komoditou), má *vysoké prodejní ceny* (např. v případě fotovoltaických panelů) nebo se jedná o komoditu, jakou jsou drahé kovy, nebo v zemědělství cukr, maso apod. Za rizikovou je označována i komodita, u které je *těžko prokazatelné uskutečnění* (např. marketingové a jiné poradenské služby) nebo naopak je u ní *snadné simulovat fiktivní plnění* (stavební a montážní práce).<sup>80</sup> Rizikovou komoditou se však může stát cokoli, jelikož sama podstata karuselového podvodu předpokládá zejména *zapojení* daňových subjektů, které o chystaném podvodu věděly a pomohly jej zrealizovat. Hálek spatřuje důsledky karuselových podvodů zejména v ohrožení hospodářské politiky státu, ve výkyvech tržních cen komodit, v menších investicích státu v důsledku neodvedeného DPH a v ohrožení makroekonomické stability.<sup>81</sup>

---

<sup>77</sup> Srov. § 148 daňový řád.

<sup>78</sup> Srov. ZATLOUKAL, Tomáš, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 105.

<sup>79</sup> Srov. GABAL, Peter. Babiš hájí kontrolní hlášení animovaným klipem. *iHned.cz* [online]. 28. 1. 2016 15:12 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://domaci.ihned.cz/c1-65139640-babis-haji-kontrolni-hlaseni-animovanym-klipem-kulata-postavicka-vysvetluje-karuselove-podvody>

<sup>80</sup> Srov. HÁLEK, Vítězslav, *Karuselové obchody*, s. 11.

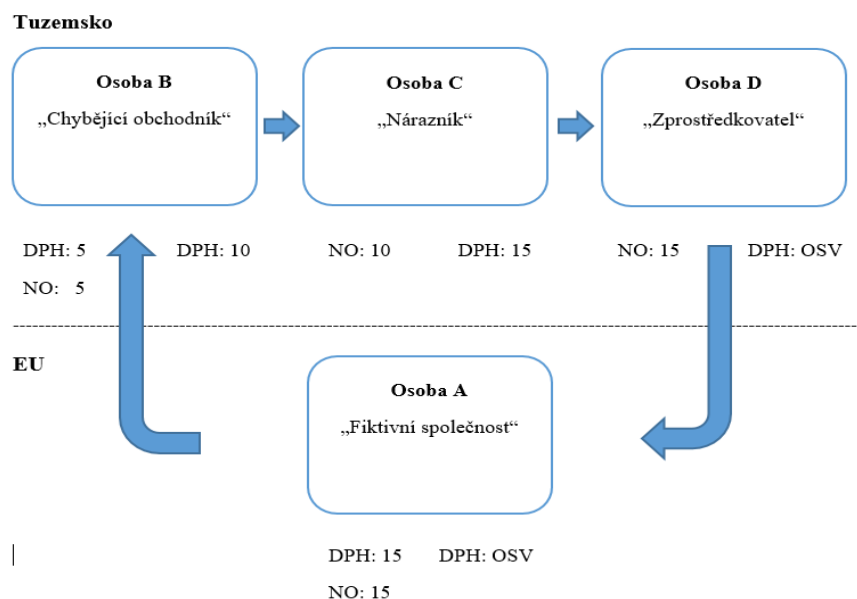
<sup>81</sup> Srov. tamtéž.

A jak takové karuselové podvody fungují? Podstatou karuselových transakcí je prodej zboží nebo služeb prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců. Řetězce překračují hranice jednotlivých členských států Evropské unie a v určitém okamžiku dochází ke krácení daně. V pozadí celého podvodu stojí organizátor, který řídí zdánlivě poctivé firmy a bílé koně, což jsou firmy sloužící k umožnění a zakrytí podvodu. Bílý kůň v zahraničí zakoupí zboží a doveze je do České republiky bez daně. Toto zboží následně prodá firmě s tuzemskou daní, která mu za něj zaplatí částku včetně daně. Následně je zboží dodáváno zpět do zahraničí. Problém je, že bílý kůň, ač má povinnost zaplacenou daň zaplatit státu, v momentě placení daně zmizí. Firma, která mu za zboží zaplatila částku včetně daně, chce po státu nadměrný odpočet, neboť toto zboží dodala z tuzemska osvobozené bez daně s nárokem na odpočet. Pokud se správci daně nepodaří prokázat podvodnou spolupráci, bude muset vyplatit nárok na odpočet daně a celá obchodní transakce, resp. výnos daně jde do mínusu a spolčení obchodníci mají čistý zisk.<sup>82</sup> Tříčlenná struktura organizované skupiny provádějící karuselové podvody, tzn. firma v ČR, bílý kůň a zahraniční subjekt, by byla jednoduše odhalitelná (Obr. 10, s. 37). Organizované skupiny proto nasazují do obchodních transakcí velké množství bílých koní a pak jeden takový karusel může mít desítky až stovky účastníků.<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> Karusel (karuselový podvod). *Finanční správa* [online]. 28. 01. 2016 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

<sup>83</sup> VLKOVÁ, Jitka. Finanční správa šetří téměř 450 karuselů, odhalila je kontrolní hlášení. *iDnes.cz* [online]. 14. 6. 2017 05:00 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: [https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel.A170613\\_202441\\_ekonomika\\_pku](https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel.A170613_202441_ekonomika_pku)



**Obr. 10 – Karuselový podvod**

Zdroj: Bulletin KDP ČR 1/2019, s. 28, vlastní zpracování.

### 4.3 Prověřování daňových úniků na DPH

Probíhající kontroly daně z přidané hodnoty jsou dle Finanční správy zejména zaměřeny na daňové subjekty, u nichž existují důvodné pochybnosti, že jsou zapojeny do řetězců plátců DPH, jejichž cílem je optimalizace daňové povinnosti. Jedná se o plátce DPH, kteří deklarují *poskytnutí* služby, jakými jsou např. reklamní činnost nebo poskytnutí pracovní síly. Kontrolovány jsou i subjekty, které dlouhodobě vykazují nízkou výkonnost (poměr uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění). Daňové kontroly správců daně jsou zaměřeny i na ty daňové subjekty, které nepřiznávají daň při pořízení zboží z jiných členských států.<sup>84</sup>

Jak bylo výše uvedeno, v daňovém řízení je důkazní břemeno na straně daňového subjektu, který musí správci daně přinést takové důkazy, které mu pomohou jeho břemeno unést. Vedle *povinnosti a břemena tvrzení* (tj. daň vyčíslit a podat daňové přiznání), má však také *povinnost důkazní a břemeno důkazní*.<sup>85</sup> Naproti tomu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro

<sup>84</sup> Srov. Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2019 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>

<sup>85</sup> Srov. § 92 odst. 3 daňový řád.

správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu.<sup>86</sup>

Dokladová kontrola je jednou z forem daňové kontroly, kdy jsou prověřovány jednotlivé daňové doklady, účetní sestavy, smlouvy a další důkazní prostředky v listinné formě. Od roku 2005 využívá daňová správa tzv. e-audit, tj. analýza a kontrola účetních a daňových dat v elektronické podobě.

#### 4.3.1 Důkazní břemeno ve vztahu ke vzniku nároku na odpočet

V případě prokazování vzniku nároku na odpočet daně leží důkazní břemeno v zásadě na daňovém subjektu.<sup>87</sup> K věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů předložených daňovým subjektem v rámci daňové kontroly může správce daně vyjádřit pochybnost.

Tyto své pochybnosti obvykle formuluje prostřednictvím následujících otázek:

- „Došlo skutečně k přijetí zdanitelného plnění, resp. k faktickému přijetí zboží, které je předmětem zdanitelného plnění?
- Bylo plnění přijato od dodavatele uvedeného na dokladu?
- Bylo plnění uskutečněno tak, jak daňový subjekt tvrdí?“<sup>88</sup>

Správce daně je při dokazování vázán zásadou volného hodnocení důkazů,<sup>89</sup> a je zcela na jeho úvaze, zda důkazy mají dostatečnou relevanci k předmětu dokazování, aby byl nejvíce prokázán skutkový stav. Volnost úvahy se netýká závažnosti či zákonnosti důkazů, ale pouze věrohodnosti a pravdivosti předložených důkazů. Pokud v průběhu daňové kontroly není daňovým subjektem prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak sám tvrdil, resp. není prokázáno faktické přijetí zdanitelného plnění, je daňovému subjektu doměřena daň z moci úřední, tj. na základě výsledku daňové kontroly.<sup>90</sup>

---

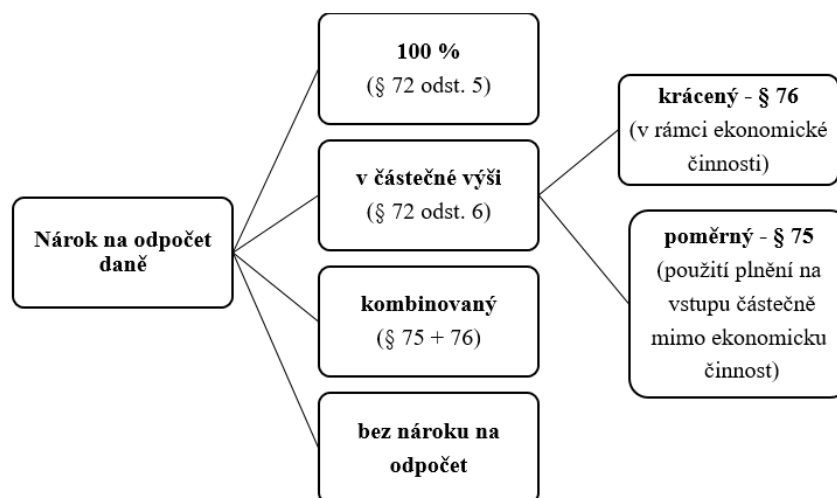
<sup>86</sup> Srov. § 92 odst. 2 daňový řád.

<sup>87</sup> Srov. § 89 daňový řád.

<sup>88</sup> Srov. KOTALA, Jan a Michal FRIEDRICH, K důkaznímu břemenu u karuselových podvodů aneb Věděl, nebo vědět měl a mohl. *Komora daňových poradců* [online]. 2017, (2) [cit. 2020-02-24]. ISSN 1211-9946. Dostupné z: file:///C:/Users/Va%C5%A1kovka/Downloads/Bulletin\_KDPCR\_2017\_02%20(1).pdf

<sup>89</sup> Srov. § 8 odst. 1 daňový řád.

<sup>90</sup> Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2018 [cit. 2020-03-01]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/sluzba/soubor/skripta-02-dane-poplatky-a-jopp-2018-06-21-pdf.aspx>



**Obr. 11 - Grafické znázornění nároku na odpočet daně**

Zdroj: KUNEŠ, Zdeněk, *Daň z přidané hodnoty 2019*, s. 251, vlastní zpracování.

#### 4.3.2 Důkazní břemeno ve vztahu ke zneužití práva a účasti na daňovém podvodu

Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Je totiž nutné, jak je uvedeno v rozsudku NSS „*pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (nebo zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat...především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů.*“<sup>91</sup> K tomu je třeba uvést další rozsudek NSS týkající se fáze daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH. Dle tohoto rozsudku může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť důkazní povinnost, která mu plyne z ustanovení § 92 odst. 3 DŘ) splnil, když prokázal přijetí zdanitelného plnění.<sup>92</sup>

Zatímco v předchozím případě leží důkazní břemeno ke vzniku nároku na odpočet daně zásadně na daňovém subjektu, v případě prokazování zneužití či účasti na daňovém podvodu leží důkazní břemeno pouze na správci daně. Jakým způsobem má správce daně vést dialog s daňovým subjektem při prokazování účasti na daňovém podvodu? V praxi se pro testování

<sup>91</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016-28. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: [https://iudictum.cz/81920/6-afs-147-2016-28\\_prevedeno.pdf](https://iudictum.cz/81920/6-afs-147-2016-28_prevedeno.pdf)

<sup>92</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 252/2016-35. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: <https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2016/1/judikat-nss-6-Afs-252-2016-35-GNSS20164035-prevedeno.pdf>

účasti daňového subjektu na daňovém podvodu a zachování nároku na odpočet daně využívá tzv. Axellův test vyplývající z rozsudku SDEU.<sup>93</sup> Z titulu účasti na daňovém podvodu musí být kladně zodpovězeny následující otázky:

- „Vznikla k dnešnímu dni daňová ztráta?
- Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání?
- Pokud je ztráta důsledkem podvodného jednání, byly zkoumané transakce daňového subjektu s tímto jednáním spojeny?
- Pokud byly podvodné transakce s tímto jednáním spojeny, věděl o tom či vědět mohl a měl daňový subjekt?“<sup>94</sup>

Prokazování daňovému subjektu jeho účast na podvodných transakcích v souvislosti s uplatněním nároku na odpočet DPH při pořízení zboží či služby z jiného členského státu nebývá jednoduchou záležitostí. Jak uvádí Široký, chybějící obchodník, který je hlavním aktérem podvodu, uvádí často jako sídlo podnikání falešnou adresu, využívá P. O. Boxy, neoprávněně používá daňové identifikační číslo či řídí svoje aktivity z tzv. daňových rájů.<sup>95</sup> Pro správce daně to znamená, že musí poměrně pracně rozkrývat složité řetězce obchodníků zapojených do karuselového podvodu, a to mnohdy i za pomoci spolupráce s orgány finanční správy jiných států. Jak uvádí Ševčík, i když se nakonec podaří zjistit, přes jaké subjekty obíhalo zboží v kolotočovém podvodu, neznamená to, že se nutně podaří potrestat pachatele.<sup>96</sup> Navíc způsob, jakým jsou obchodní transakce deklarovány na jednotlivých daňových dokladech, zastírají skutečný stav stavem formálně právním a navozují dojem legálního uskutečnění deklarovaných obchodních případů.<sup>97</sup>

Finanční správa na svých internetových stránkách zveřejnila případ, kdy se vedlo důkazní řízení v souvislosti s nárokem na odpočet daně. Polská právnická osoba nakupovala od osoby registrované k dani v Itálii hliník. Zboží bylo polskou právnickou osobou přepravováno přes několik dalších osob. Daňový subjekt ve svých daňových přiznáních deklaroval přijetí tuzemských zdanitelných plnění od polské právnické osoby. Uplatňoval si odpočty daně a na

<sup>93</sup> *Rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006. Ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04. In EUR-lex [online]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0439&from=EN>.*

<sup>94</sup> KOTALA, Jan a Michal FRIEDRICH. K důkaznímu břemenu u karuselových podvodů aneb Věděl, nebo vědět měl a mohl. *Komora daňových poradců* [online]. 2017, (2) [cit. 2020-02-24], s. 33. Dostupné z: [https://www.kdpcr.cz/bulletin/2017\\_02%20\(1\).pdf](https://www.kdpcr.cz/bulletin/2017_02%20(1).pdf)

<sup>95</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, s. 226.

<sup>96</sup> ŠEVČÍK, Michael. *Karuselové podvody*, s. 66.

<sup>97</sup> KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: Judikatura k problémovým situacím*, s. 287.



výstupu deklaroval uskutečnění tuzemských zdanitelných plnění. Po rozsáhlém důkazním řízení bylo správcem daně prokázáno, že obchodní transakce mezi osobou registrovanou k dani v Itálii, polskou právnickou osobou a daňovým subjektem formálně nastaly, avšak jednalo se o obchody, které byly bez ekonomického opodstatnění, tj. za účelem získání daňové výhody (odpočtu daně). Správce daně dospěl k závěru, že polská právnická strana byla umělým článkem řetězce a daňovou kontrolu uzavřel se závěrem, že místo původně deklarovaného pořízení zboží dle § 16 ZDPH<sup>98</sup> nastalo pořízení zboží dle § 11 ZDPH<sup>99</sup> v tuzemsku a osobou, která toto pořízení zboží uskutečnila, byl právě daňový subjekt a nikoliv polská právnická osoba. Provedená daňová kontrola měla dopad na daňový subjekt, kterému byly vyloučeny odpočty daně ve vazbě na nákup tohoto zboží od polské právnické osoby, daňovému subjektu bylo dále vyměřeno pořízení zboží od osoby registrované v Itálii, byl mu uznán nárok na odpočet daně ve vazbě na předmětné pořízení zboží a byly mu vyměřeny následné tuzemské dodávky tohoto zboží.<sup>100</sup>

#### 4.3.3 Důkazní břemeno ve vztahu k dodání zboží do JČS

Daňovou kontrolou jsou prověřovány i obchodní případy ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu (dále také „JČS“).<sup>101</sup> Důkazní břemeno stejně jako u přijetí plnění nese zásadně daňový subjekt. Většina podvodných transakcí probíhá tak, že tuzemský daňový subjekt uplatňuje nárok na osvobození u dodání zboží do jiného členského státu, přičemž ve skutečnosti uskutečňuje zdanitelné plnění v tuzemsku. Pochybnosti ohledně splnění podmínek osvobození dodání do JČS formuluje správce daně obvykle do následujících otázek:

- *„Jedná se o dodání zboží ve smyslu ZDPH, tj. převod práva nakládat s věcí jako vlastník?*
- *Opustilo zboží fakticky území České republiky a bylo dodáno odběrateli do JČS?*
- *Byla přeprava uskutečněna daňovým subjektem, odběratelem, nebo zmocněnou třetí osobou?*
- *Bylo zboží skutečně dodáno osobě registrované k dani v JČS?“<sup>102</sup>*

---

<sup>98</sup> Pořízení zboží z jiného členského státu.

<sup>99</sup> Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu.

<sup>100</sup> Srov. Vybrané případy z daňového řízení. *Finanční správa* [online]. 20.2.2015 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/vybrane-pripady-z-danoveho-rizeni/financni-urad-pro-moravskoslezsky-kraj-5766>

<sup>101</sup> § 64 ZDPH.

<sup>102</sup> KOTALA, Jan a Michal FRIEDRICH, K důkaznímu břemenu u karuselových podvodů aneb Věděl, nebo vědět měl a mohl. *Komora daňových poradců* [online]. 2017, (2) [cit. 2020-02-24], s. 34. Dostupné z: [https://www.kdpcr.cz/bulletin/2017\\_02%20\(1\).pdf](https://www.kdpcr.cz/bulletin/2017_02%20(1).pdf)

Problematická bývá otázka prokázání faktického přesunu zboží do JČS. Důkazní řízení správce daně probíhá většinou ve spolupráci správců daně v jiných členských státech, např. formou mezinárodních dožádání.<sup>103</sup> Pokud subjekt neprokáže, že jednal v dobré víře, a nepředloží co nejkompletnější dokumentaci ve vztahu ke každé obchodní transakci, může se snadno dostat do důkazní nouze, zejména pak v případě, kdy je doprava zajišťována pořizovatelem (dodací podmínky FCA,<sup>104</sup> či EXW)<sup>105</sup> a daňový subjekt nemá možnost ověřit, zda zboží skutečně opustilo území České republiky. Lichnovský k tomu uvádí: „Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím, než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti – např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci... Nepřímým důkazem (byť se nemůže jednat o důkaz jediný), že bylo zboží skutečně vyvezeno z členského státu dodání, může být také daňové přiznání, které pořizovatel podá ve státě určení a které se týká daného zboží.“<sup>106</sup> Pokud správce daně provedeným dokazováním posoudí, že se v kontrolovaných obchodech nejednalo o dodání zboží do jiného členského státu, ale o dodání s místem plnění v tuzemsku s povinností přiznat daň, pro daňový subjekt to obvykle představuje doměření daně.

Na doměření daně a s tím související peněžní sankce mohou v některých případech navazovat i další dopady. Za určitých okolností může přijít na řadu i postih ve formě trestněprávních sankcí, jelikož správce daně má povinnost oznamovat orgánům činným v trestním řízení podezření ze spáchání daňového trestného činu.<sup>107</sup> Jak vyplývá z Informace o činnosti Finanční správy, mezi nejčastější případy, kdy daňová kontrola končí trestním stíháním, je jednak vědomé zapojení daňových subjektů do karuselových podvodů, ale také situace, kdy má správce daně podezření na uplatňování fiktivních faktur v souvislosti s vratkou DPH. Z hlediska trestního řízení může být i relevantní postoj daňového subjektu v průběhu daňové kontroly, pokud zastírá určité skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, nebo předkládá účelově vytvořené doklady.<sup>108</sup>

---

<sup>103</sup> ZATLOUKAL, Tomáš, *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 230.

<sup>104</sup> FCA - vyplaceně dopravci.

<sup>105</sup> EXW - ze závodu.

<sup>106</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, Podvody na DPH a jejich prokazování. *Dauc.cz* [online]. 3. 4. 2013 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=44115>

<sup>107</sup> § 8 odst. 1 zákon č. 141/1961 Sb., ve znění pozdějších předpisů (trestní řád).

<sup>108</sup> Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2019 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>

V souvislosti s daňovými kontrolami je také důležité zmínit, že řada daňově relevantních skutečností neovlivňuje pouze jedno zdaňovací období, ale promítá se i do jiných zdaňovacích období. Pokud se výsledek kontroly týká právě takové skutečnosti, je třeba jej zohlednit i v dosud nezkontrolovaných zdaňovacích obdobích, a to například podáním dodatečných daňových přiznání.<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> Srov. § 145 odst. 2 daňového řádu.

## 5 PRAKTICKÉ PŘÍNOSY A DOPADY DAŇOVÝCH KONTROL NA DPH

Pátá kapitola staví na základech teoretické práce. Aby však bylo možné posoudit její přínosy a dopady, byla provedena analýza a následné zhodnocení dostupných dat k této problematice. Data byla čerpána ze statistik Ministerstva financí České republiky, zejména státních závěrečných účtů za jednotlivá sledovaná období a dále z tiskových zpráv zveřejněných na webových stránkách Finanční správy. Údaje jsou prioritně zaměřeny na skutečnosti roku 2018, a to vzhledem k nedostupnosti dat za rok 2019. Pro srovnání s rokem 2018 jsou pak použita data ze starších období.

### 5.1 Souhrn příjmů státního rozpočtu

Aby stát mohl plnit svoje funkce, je potřeba, aby se všichni obyvatelé podíleli na veřejných příjmech. Platby do státního rozpočtu mohou mít jak daňový charakter v podobě přímých nebo nepřímých daní, tak charakter nedaňový v podobě poplatku. Všechno jsou to platby povinné a určené zákonem.

**Tabulka 4 – Vývoj příjmů státního rozpočtu (v mld. Kč)**

| Období            | 2015    | 2016    | 2017    | 2018    | 2017-2018 |
|-------------------|---------|---------|---------|---------|-----------|
| Celkové příjmy    | 1 234,5 | 1 281,6 | 1 273,6 | 1 403,9 | 130,3     |
| Daňové příjmy     | 1 002,1 | 1 071,5 | 1 155,6 | 1 240,4 | 84,8      |
| Nedaňové příjmy   | 38,6    | 33,9    | 24,4    | 23,5    | -0,9      |
| Kapitálové příjmy | 7,9     | 6,5     | 8,4     | 17,6    | 9,3       |
| Přijaté transfery | 185,9   | 169,7   | 85,2    | 122,4   | 37,2      |

Zdroj: Státní závěrečný účet ČR, vlastní zpracování.

Výše uvedená data nabízí přehled o příjmech státního rozpočtu za období 2015–2018. V roce 2018 dosáhly celkové rozpočtované příjmy 1 403,9 mld. Kč. K nejvýraznějšímu meziročnímu nárůstu příjmů došlo mezi roky 2017–2018, a to o 130,3 mld. Kč (10,2 %). Na nárůstu se podílely zejména daňové příjmy, a to částkou 84,8 mld. Kč.

**Tabulka 5 - Plnění příjmů státního rozpočtu dle jednotlivých daní (v mld. Kč)**

|   | 2017       |                    | 2018       |                    |
|---|------------|--------------------|------------|--------------------|
|   | Skutečnost | Schválený rozpočet | Skutečnost | Schválený rozpočet |
| Celkové příjmy                                  | 1 273,64   | 1 249,29           | 1 403,92   | 1 314,50           |
| Daňové příjmy<br>(bez poj. na soc. zabezpečení) | 689,36     | 664,96             | 725,82     | 722,29             |
| DPH   | 265,96     | 258,20             | 278,98     | 280,90             |
| Spotřební                                       | 154,74     | 151,00             | 159,28     | 154,70             |
| DPPO  | 115,19     | 114,20             | 117,46     | 118,40             |
| DPFO  | 128,61     | 120,40             | 146,54     | 145,40             |
| Ostatní daňové příjmy                           | 24,86      | 21,16              | 23,56      | 22,89              |
| Pojistné na sociálním<br>zabezpečení            | 466,26     | 447,83             | 513,11     | 496,94             |
| Nedaňové a ostatní příjmy                       | 118,03     | 136,49             | 165,00     | 95,26              |

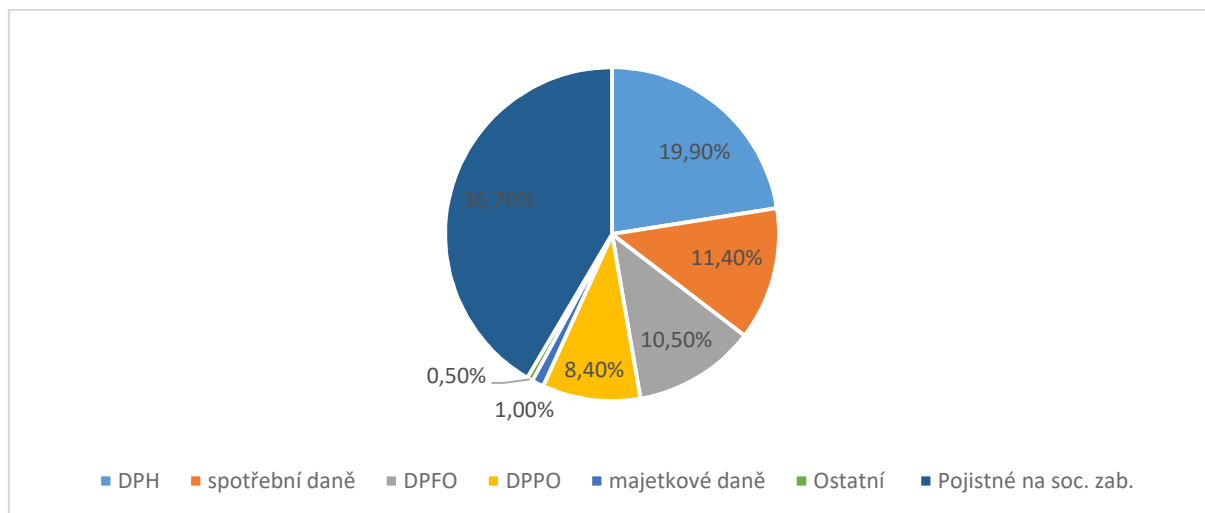
Zdroj: Státní závěrečný účet ČR, vlastní zpracování.

Výše uvedená tabulka nabízí již detailnější pohled na rozpočtované příjmy, včetně srovnání, jak se v průběhu let 2017–2018 dařilo jednotlivým příjmům naplnit příjmovou stránku rozpočtu. Podle predikce Ministerstva financí ČR měly celkové rozpočtové příjmy dosáhnout v roce 2018 objemu 1 314,50 mld. Kč. Dle skutečnosti došlo k jejich překročení o 89,42 mld. Kč. Z výše uvedených dat je rovněž patrné, že pro státní rozpočet jsou rozhodující především daňové příjmy a pojistné na sociálním zabezpečení. Společně představují skoro 90 % z celkových příjmů a závislost státu na těchto příjmech je velmi silná. Otázkou je, jak by státní rozpočet reagoval na zhoršení ekonomického vývoje spojený s nenaplněním příjmů oproti schválenému rozpočtu, jak tomu bylo např. mezi roky 2008 a 2009.

Níže uvedený graf zobrazuje procentní podíl jednotlivých daní a sociálního zabezpečení na celkových příjmech státního rozpočtu v roce 2018. Příjmům ze sociálního zabezpečení konkuruje daň z přidané hodnoty (19,9 %), která patří do nepřímých daní, a daň z příjmů fyzických osob (10,5 %), jež spadá do přímých daní. Přímé daně mají předem jasné vymezeného plátce, na rozdíl od daní nepřímých, kde je zákonem upraven pouze plátce, který nepřímou daň odvádí. Do přímých daní patří jak daně z příjmů fyzických a právnických osob, tak daně majetkové (daň z nemovitých věcí, z nabytí nemovitých věcí, daň silniční). Ostatní přímé daně pak zastupuje daň z hazardních her. Nepřímé daně jsou tvořeny zejména daní

z přidané hodnoty, dále pak spotřebními daněmi a daněmi energetickými (z elektřiny, ze zemního plynu, z pevných paliv). Ve formě poplatku do této kategorie spadají poplatky za znečištění vzduchu, vody a poplatky za odpad.

**Graf 1 - Daňový mix**



Zdroj: Pokladní plnění státního rozpočtu ČR, příjmy za rok 2018, vlastní zpracování.

Jaké bylo daňové zatížení (vč. pojistného) v letech 2014 až 2017 je vyjádřeno níže uvedenými daty, konkrétně v procentech k hrubému domácímu produktu.

**Tabulka 6 - Zastoupení přímých a nepřímých daní k HDP za období 2014–2017**

|               | Podíl na HDP (v %) |      |      |      |
|---------------|--------------------|------|------|------|
|               | 2014               | 2015 | 2016 | 2017 |
| Přímé daně    | 7,3                | 7,2  | 7,6  | 7,7  |
| Nepřímé daně  | 12,0               | 12,4 | 12,5 | 12,6 |
| DPH           | 7,4                | 7,3  | 7,4  | 7,7  |
| Celková kvóta | 33,9               | 34,0 | 34,8 | 35,4 |

Zdroj: Taxation Trends in the European Union, 2019, Tax Revenue (CZ), vlastní zpracování.

V porovnávaném období (2014–2018) vzrostla u daně z přidané hodnoty dílčí daňová kvóta (DPH/HDP) o 0,4 procentních bodů. K největšímu navýšení došlo mezi roky 2016 a 2017, a to o tři desetiny bodu. K růstu daňové kvóty dochází nejčastěji při zvýšení sazeb daní, avšak v tomto období platila stejná sazba daně (21 % a 15 %). Důvod růstu je spatřován ve zvýšení efektivity výběru daní, kdy od ledna 2016 Finanční správa zavedla některá ze svých

opatření vedoucí k efektivnějšímu odhalování daňových podvodů a úniků. Konkrétně se jednalo o institut kontrolního hlášení a první fázi elektronické evidence tržeb (EET). Naopak k poklesu daňové kvóty došlo v období let 2014–2015, a to v souvislosti se snížením daňového zatížení. Byla zavedena druhá snížená sazba (10 %) pro kojeneckou výživu, knihy, noviny, časopisy.

Tabulka níže ukazuje srovnání daňového zatížení v jednotlivých členských zemích Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Jak je patrné, v roce 2018 měla nejvyšší daňové zatížení Francie (46,2 %). Následuje Dánsko (46 %) a Belgie (44,6 %). Česká republika byla na 19. místě (34,9 %). Srovnatelné zatížení s Českou republikou má pak Portugalsko (34,7 %, Polsko (33,9 %) a Španělsko (33,7 %). V roce 2019 Česká republika obsadila 17. příčku (34,4 %).

**Tabulka 7 - Státy OECD na daních v % HDP (2018)**

| Pořadí | Stát        | %    | Pořadí | Stát           | %    | Pořadí | Stát        | %    |
|--------|-------------|------|--------|----------------|------|--------|-------------|------|
| 1.     | Mexiko      | 16,2 | 13.    | Slovensko      | 32,9 | 25.    | Lucembursko | 38,7 |
| 2.     | Chile       | 20,2 | 14.    | Estonsko       | 33,0 | 26.    | Nizozemsko  | 38,8 |
| 3.     | Irsko       | 22,8 | 15.    | Velká Británie | 33,3 | 27.    | Řecko       | 39,4 |
| 4.     | Turecko     | 24,9 | 16.    | Španělsko      | 33,7 | 28.    | Rakousko    | 41,8 |
| 5.     | Korea       | 26,9 | 17.    | Polsko         | 33,9 | 29.    | Itálie      | 42,4 |
| 6.     | USA         | 27,1 | 18.    | Portugalsko    | 34,7 | 30.    | Finsko      | 43,3 |
| 7.     | Švýcarsko   | 28,5 | 19.    | Česko          | 34,9 | 31.    | Švédsko     | 44,0 |
| 8.     | Lotyšsko    | 29,8 | 20.    | Slovinsko      | 36,0 | 32.    | Belgie      | 44,6 |
| 9.     | Litva       | 30,4 | 21.    | Německo        | 37,5 | 33.    | Dánsko      | 46,0 |
| 10.    | Nový Zéland | 32,0 | 22.    | Maďarsko       | 37,7 | 34.    | Francie     | 46,2 |
| 11.    | Kanada      | 32,2 | 23.    | Island         | 37,7 | 35.    | Austrálie   |      |
| 12.    | Izrael      | 32,7 | 24.    | Norsko         | 38,2 | 36.    | Japonsko    |      |

Zdroj: Revenue Statistics, OECD, Czech Republic, vlastní zpracování.

## 5.2 Daň z přidané hodnoty

Odhady daňových příjmů jsou založeny na aktualizované makroekonomické predikci Ministerstva financí.

**Tabulka 8 - Schválený rozpočet (SR) a skutečný výběr DPH za období 2015-2018**

| <b>Státní rozpočet</b><br>(v mld. Kč) | <b>2015</b> | <b>2016</b> | <b>2017</b> | <b>2018</b> |
|---------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| DPH SR                                | 229,30      | 247,70      | 258,20      | 280,90      |
| DPH Skutečnost                        | 236,63      | 245,68      | 265,96      | 278,98      |
| Rozdíl SR/Skutečnost                  | 7,33        | -2,02       | 7,76        | -1,92       |

Zdroj: Státní závěrečný účet ČR, vlastní zpracování.

V roce 2018 byl předpoklad inkasa daně z přidané hodnoty ve výši 280,9 mld. Kč. Ve skutečnosti byl výnos této fiskálně nejvýznamnější daně nakonec nižší, než byl jeho původní předpoklad a do státního rozpočtu přispěl objemem 278,98 mld. Kč. Kromě pozitivního dopadu kontrolního hlášení (11,7 mld. Kč)<sup>110</sup> se očekával náběh 3. a 4. fáze elektronické evidence tržeb,<sup>111</sup> ke kterému nakonec nedošlo. V důsledku tohoto výpadku byl skutečný výnos o necelé 2 % nižší než původně schválený rozpočet. V roce 2018 měl negativní vliv na inkaso i celoroční přesun novin a časopisů do druhé snížené sazby DPH, a to o 0,4 mld. Kč. K nesplnění rozpočtovaného příjmu u daně z přidané hodnoty došlo i v roce 2016, kdy klesl podíl na inkasu spadající do státního rozpočtu ve prospěch krajů, díky změně v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní (8,92 % kraje, 23,58 % obce, 67,50 % státní rozpočet).

Na vývoj inkasa, vedle přeřazení vybraných položek do nižší sazby daně má zejména vliv výše sazeb daně.

<sup>110</sup> Srovnání oproti stavu, kdy by toto opatření nebylo zavedeno.

<sup>111</sup> Svobodná povolání, doprava, zemědělství (3. etapa), vybraná řemesla a výrobní činnosti (4. etapa).



**Tabulka 9 - Vývoj sazeb a hranice obratu**

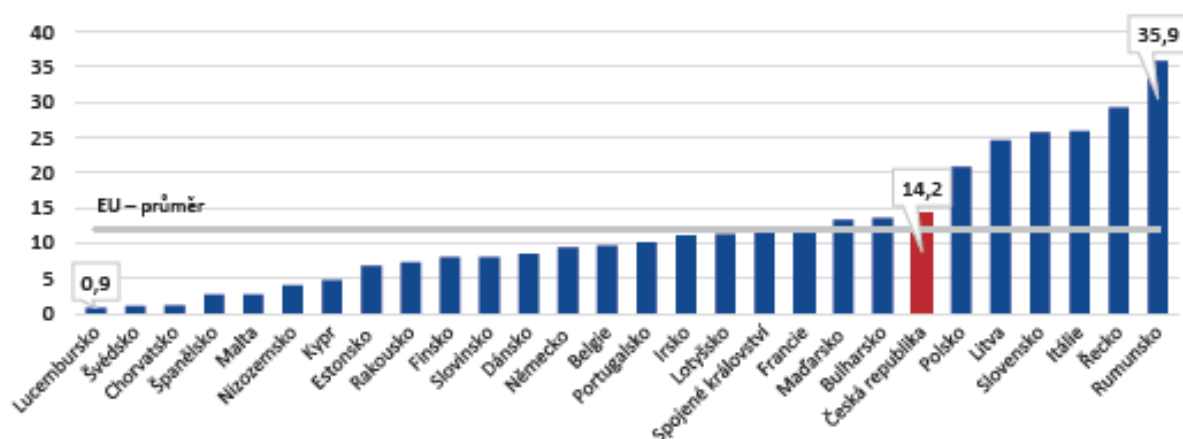
| <b>Období</b>               | <b>Základní sazba</b> | <b>Snížená sazba</b> | <b>Povinnost registrace při dosažení obratu (v Kč)</b>    |
|-----------------------------|-----------------------|----------------------|---|
| 01. 01. 1993 – 31. 12. 1994 | 23 %                  | 5 %                  | 6 000 000   |
| 01. 01. 1995 – 30. 04. 2004 | 22 %                  | 5 %                  | 3 000 000 (do 31. 12. 2003)<br>2 000 000 (do 30. 4. 2004) |
| 01. 05. 2004 – 31. 12. 2007 | 19 %                  | 5 %                  | 1 000 000   |
| 01. 01. 2008 – 31. 12. 2009 | 19 %                  | 9 %                  | 1 000 000   |
| 01. 01. 2010 – 31. 12. 2011 | 20 %                  | 10 %                 | 1 000 000   |
| 01. 01. 2012 – 31. 12. 2012 | 20 %                  | 14 %                 | 1 000 000   |
| 01. 01. 2013 – 31. 12. 2014 | 21 %                  | 15 %                 | 750 000   |
| 01. 01. 2015 - dosud        | 21 %                  | 15 %, 10 %           | 1 000 000   |

Zdroj: Vlastní zpracování dle ZDPH, v platném znění.

Ohlédneme-li se do minulosti, původní daň z přidané hodnoty byla založena na dvou sazbách, sazbě základní ve výši 23 % a snížené ve výši 5 %. Od té doby byly obě sazby několikrát změněny. Největší nárůst zaznamenala snížená sazba. K jejímu prvnímu zvýšení došlo v roce 2008, a to z původních 5 % na 9 %. K dalším zvýšením došlo v letech 2010 (10 %), 2012 (14 %) a v roce 2015 (15 %). V tomto roce byla zavedena ještě druhá snížená sazba (10 %), ve které jsou zařazeny např. kojenecké výživy a jiné potraviny pro některé diety. Výrazného snížení se dočkala i hranice povinnosti registrace při dosažení obratu, a to z původních 6 milionů na 1 milion korun.

Problémem výběru DPH je i samotná efektivita kroků, které státy využívají k dodržování předpisů této daně. Ze zprávy o výpadku příjmů z DPH, která poskytuje údaje o národních účtech, se Česká republika pohybuje lehce nad průměrem. Nejlépe si vede Lucembursko, Švédsko, Chorvatsko atd., naopak vyšší výpadek má Řecko a Rumunsko.

**Graf 2 - Výpadek příjmů z DPH v EU (v %)**



Zdroj: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report.

### 5.3 Výběr DPH po zavedení vybraných nástrojů

Z makroekonomického i mikroekonomického hlediska je daň z přidané hodnoty v pořádku, spotřebitele ve výběru mezi zbožím a službami neovlivňuje, jelikož se jedná o všeobecnou daň, které podléhá většina produkce a všechny služby. Stejně tak neovlivňuje pracovní trh a rozhodnutí lidí, zda mají pracovat nebo dát přednost volnému času. Mezi její nevýhody však jednoznačně patří její snadné zneužití v podobě čerpání odpočtu DPH na vstupu z fiktivních faktur a dále v karuselových podvodech, při nichž jeden z článků řetězce (missing trader) neodvede daň na výstupu a jiný článek řetězce si ji nárokuje ve formě odpočtu daně. V celé Evropské unii dosahují tyto přeshraniční podvody každoročně ušlé příjmy ve výši 50 mld. EUR. Česká republika, poté, co se stala součástí Evropské unie, aplikuje pravidla jednotného vnitřního trhu a tuzemský legislativní zákon spravující tuto daň je tak v souladu s předpisy Evropské unie. Díky zavedeným proaktivním nástrojům se vláda snaží bojovat proti daňovým únikům a šedé ekonomice. Jedním z opatření, které bylo od 1. 1. 2016 pro plátce DPH zavedeno, je kontrolní hlášení, které funguje na principu párování poskytnutých a přijatých plnění mezi plátcí DPH. Toto opatření mělo hned několik cílů, jedním z nich bylo zamezit fiktivnímu snížení daňové povinnosti a čerpání odpočtů DPH (na základě fiktivních faktur) a zvýšení efektivity kontrolní činnosti. Je však rovněž třeba říct, že nelze považovat každý nadměrný odpočet za fiktivní, jelikož odpočty vznikají podnikatelům již z povahy jejich činnosti, např. když společnost expanduje do zahraničí nebo prodává zboží či služby se sníženou sazbou DPH, ale na vstupu uplatňuje odpočet daně ze základní sazby.

**Tabulka 10 - Kvartální pohled na inkaso DPH**

|              | <b>Inkaso DPH v letech 2015 – 2018</b> |             |             |             |
|--------------|--|-------------|-------------|-------------|
|              | <b>(v mil. Kč)</b>                     |             |             |             |
|              | 2015                                   | 2016        | 2017        | 2018        |
| 1. čtvrtletí | 72 350,127                             | 75 383,835  | 81 875,942  | 92 644,832  |
| 2. čtvrtletí | 76 255,843                             | 82 143,118  | 97 806,402  | 101 841,883 |
| 3. čtvrtletí | 84 477,014                             | 89 224,402  | 93 128,447  | 98 548,779  |
| 4. čtvrtletí | 98 753,283                             | 102 970,956 | 108 873,906 | 120 264,805 |
| CELKEM       | 331 836,267                            | 349 722,311 | 381 684,697 | 413 300,299 |

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR, vlastní zpracování.

Jak již bylo výše uvedeno, kontrolní hlášení je účinné od 1. 1. 2016. V prvním roce zavedení tohoto institutu očekávalo Ministerstvo financí přínos ve výši 12 mld. Kč. V roce 2017 pak byl stanoven odhad na 14 mld. Kč. V roce 2018 se očekával nárůst o další 2 mld. Kč. Celkový výběr inkasa byl však negativně ovlivněn snížením sazby daně z 15 % na 10 % u novin a časopisů, a to již od 1. čtvrtletí 2017.

Meziroční přírůstek inkasa, který s tímto zavedeným opatřením souvisel, byl ve výši 6,3–8 mld. Kč (2016). Pokud jde o rok 2017, na inkaso DPH měla pozitivní vliv kombinace několika opatření Finanční správy, kromě zaběhnutého kontrolního hlášení (odhad 5,6 mld. Kč) i nově zavedená elektronická evidence tržeb (spuštění 1. a 2. vlny), jež napomohlo narovnat podnikatelské prostředí. Všechna zavedená opatření však měla zásadní vliv na disciplínu daňové veřejnosti.

K poklesu výběru DPH došlo zejména ve 4. čtvrtletí 2016 v souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti na telekomunikační služby a dále ve 3. čtvrtletí 2017 v souvislosti s novelou zákona o DPH, kdy došlo k rozšíření okruhu plnění podléhající tomuto režimu u dodání zlata, poskytnutí pracovníků v rámci stavebních a montážních prací, dodání nemovité věci v nuceném prodeji aj.

Česká republika dlouhodobě usiluje o rozšíření reversního systému na více položek, u kterých častěji dochází ke zneužití odpočtu formou karuselových podvodů. Evropské unii byla zaslána žádost o možnost využívat všeobecný mechanismus, tzv. plošný reverse charge. Žádost ministerstva financí byla schválena a nyní se čeká na projednání u Rady EU. Do českého právního řádu by mohl být plošný reverse charge zaveden k 1. 7. 2020. Tomuto režimu budou podléhat veškerá zdanitelná plnění u zboží a služeb u jednotlivých transakcí nad 17 500 EUR

(cca 450 000 Kč). Od zavedení plošného systému se odhaduje snížení rozdílu mezi očekávanou a vybranou DPH, která nedosahuje průměru EU. Platnost režimu by měla skončit k 22. 6. 2022, v souvislosti se zavedením nového systému pro DPH pro státy EU.

**Tabulka 11 - Počet ekonomicky aktivních plátců k 31. 12. 2018**

| Druh příjmu                            | Počet daňových subjektů |                      |
|--|-------------------------|----------------------|
|  | evidovaných FS          | ekonomicky aktivních |
| DPH                                    | 907 815                 | 588 813              |
| DPPO                                   | 646 186                 | 637 968              |
| DPFO                                   | 3 525 175               | 2 136 634            |
| DPPO – závislá činnost                 | 716 380                 | 568 338              |
| Daň z příjmu (§ 36)                    | 599 920                 | 499 210              |
| Daň silniční                           | 1 156 836               | 818 634              |
| Daň z nemovitých věcí                  | 4 957 212               | 4 054 423            |
| Daň z nabytí nemovitých věcí           | 432 975                 | 229 452              |
| Daň dědická, darovací, z převodu       | 521 633                 | 459                  |
| Daň z hazardních her                   | 181                     | 136                  |
| Odvod z loterií                        | 761                     | 0                    |
| Odvod z elektřiny ze slunečního záření | 8                       | 4                    |
| CELKEM                                 | 13 465 082              | 9 534 071            |

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR, vlastní zpracování.

Finanční správa ke dni 31. 12. 2018 eviduje 13 465 082 daňových subjektů, z toho aktivních pouze 9 534 071. V případě plátců DPH, pak z evidovaných 907 815 plátců je aktivních cca 65 %. S neaktivními subjekty souvisí i vymáhání nedoplatků této daně. V roce 2017 byla jejich výše cca 25 mil. Kč. V roce 2018 došlo k nepatrnému poklesu na cca 21 mil. Kč. K tomu je nutno říct, že nejvýraznějšího objemu vymáhaných i vymožených daňových nedoplatků je dosahováno prostřednictvím daňové exekuce.

Stát se plátcem DPH je možné dobrovolně nebo ze zákona, pokud obrat za 12 předcházejících měsíců přesáhne částku jeden milion korun. V České republice je aktuálně plátcem DPH každý šestý subjekt. Nejvíce plátců je v případě společností s ručením omezeným (cca 42 %) a dále fyzických osob podnikajících dle živnostenského zákona (43 %). Nejvíce firem – plátců působí v Praze (126 536), následuje Jihomoravský kraj a Vysočina. Naopak nejméně jich je v Karlovarském kraji (9 834).

## 5.4 Počet ukončených kontrol na DPH

**Tabulka 12 - Počet ukončených daňových kontrol v období 2017-2018**

|          | Daň z přidané hodnoty             |                          |                              |
|----------|-----------------------------------|--------------------------|------------------------------|
|          | Počet aktivních daňových subjektů | Počet ukončených kontrol | Doměřeno z kontrol (mil. Kč) |
| Rok 2017 | 543 481                           | 6 712                    | 10 388,5                     |
| Rok 2018 | 560 365                           | 5 256                    | 7 763,6                      |

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR, vlastní zpracování.

V roce 2017 bylo ukončeno 6 712 kontrol na DPH s doměrkem 10 388,5 mil. Kč. Průměrný doměrek na 1 kontrolu byl cca 1,5 mil. Kč. V roce 2018 došlo ke snížení doměrku o 2 625 mil. Kč, což je úměrné snížení k počtu ukončených kontrol (5 256). Příčinou poklesu ukončených kontrol je zejména zaměření Finanční správy na subjekty podezřelé z řetězových obchodů, do kterých jsou zapojeny desítky spolupracujících firem, u kterých např. nelze ukončit kontrolu do doby vyhodnocení celého řetězce. Za poklesem počtu daňových kontrol podle informací Finanční správy mnohdy stojí i sám daňový subjekt, který odstraní pochybnosti správce daně dřív, než je zahájena daňová kontrola, tzn. před vyměřením daně (např. na základě výzvy). Ve sledovaném období byly daňovou kontrolou zjištěny nedostatky týkající se uplatnění nároku na odpočet daně z fiktivních plnění (často u reklamních služeb) nebo z plnění zasažených podvodem. Velkým přínosem pro kontrolní činnost je celorepubliková působnost správců daně a kvalitní analýza kontrolních hlášení. Za úspěšným ukončením daňových kontrol, kdy se plátcí snažili vyhnout povinnosti zaplatit DPH např. tím, že uskutečnili dodání zboží do jiného státu jenom na oko, stojí i mezinárodní administrativní spolupráce s jinými daňovými správami, zejména členskými státy EU, která probíhá prostřednictvím výměny informací. Zdrojem informací o uskutečněných dodáních zboží a poskytnutí služeb je elektronický systém VIES,<sup>112</sup> který shrnuje data ze souhrnných hlášení jak plátců DPH, tak i identifikovaných osob.

Automatická výměna informací v oblasti DPH funguje i se Slovenskou republikou. Co do počtu ukončených kontrol je na tom obdobně. V roce 2019 jejich kontroloři ukončili 5 985 kontrol na DPH s doměrkem 214 233 EUR, v přepočtu kolem 5 443,7 mil. Kč<sup>113</sup> Průměrný doměrek na 1 kontrolu činil cca 900 tis. Kč.

<sup>112</sup> VAT Information Exchange System.

<sup>113</sup> Přepočteno dle kurzu ČNB ke dni 31. 12. 2019, 25,41 Kč.

## 5.5 Institut nespolehlivého plátce

Plátci, kteří závažným způsobem porušují své povinnosti vztahující se ke správě této daně, jsou označováni za „nespolehlivé plátce“. Ke konci roku 2017 jich bylo okolo 11 000, což je zhruba o 3 000 více než v roce 2016. Tento institut měl dopad i na plátce, kteří obchodují s takto označeným nespolehlivým plátcem, neboť jim vznikl ručitelský závazek za poskytovatele zdanitelného plnění. Nejvíce nespolehlivých subjektů bylo mezi společnostmi s ručením omezeným (16 238), kteří představují 78% podíl mezi všemi nespolehlivými plátcí. Největší seznam nespolehlivých plátců byl v okolí velkých měst, např. jen v Praze mělo sídlo 11 590 takových plátců (56 %) a v Jihomoravském kraji evidovali 13 % firem. Mezi lety 2018–2019 přibylo dalších 2 706 společností a 329 fyzických osob. Od 1. 7. 2017 byl do české legislativy zaveden institut „nespolehlivé osoby“. Tento institut slouží k zamezení účelovému rušení registrace daňových subjektů dříve označených za nespolehlivé plátce. Nespolehlivou osobou může být označena jak fyzická, tak právnická osoba.

**Tabulka 13 - Nespolehlivý plátci podle krajů k 31. 12. 2017**

| Název kraje     | (v %) | Název kraje     | (v %) |
|-----------------|-------|-----------------|-------|
| Praha           | 2,3   | Karlovarský     | 3,5   |
| Plzeňský        | 2,6   | Liberecký       | 3,8   |
| Královéhradecký | 2,7   | Vysočina        | 3,8   |
| Pardubický      | 2,8   | Olomoucký       | 4,3   |
| Jihočeský       | 3,1   | Jihomoravský    | 4,6   |
| Středočeský     | 3,2   | Ústecký         | 5,4   |
| Zlínský         | 3,4   | Moravskoslezský | 5,8   |

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR, vlastní zpracování.

## 5.6 Počet trestních oznámení

Finanční správa úzce spolupracuje s orgány činnými v trestním řízení (dále jen „OČTŘ“). V roce 2018 podala celkem 2 088 podnětů pro podezření ze zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 trestního zákoníku). V porovnání s rokem 2015 je to o 576 případů víc. Dalších 445 oznámení se pak týkalo neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, příp. jiného tr. činu (§ 241 tr. zákoníku). Za zvýšením počtu trestních oznámení stojí nejen aplikování institutu kontrolního hlášení do praxe, ale zejména kontrolní činnost a s ní související možnost řešit tyto podezřelé případy v rámci celorepublikové

kontrolní pravomoci a působnosti. V roce 2017 byl srovnatelný počet předaných podnětů (2 538), z toho 1 968 trestních oznámení ohledně trestného činu zkrácení daně (§ 240 tr. zákoníku) a 570 trestních oznámení týkajících se neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, příp. jiného trestného činu (§ 241 tr. zákoníku).

**Tabulka 14 - Počet trestních oznámení předaných OČTŘ za období 2015-2018**

| <b>Trestný čin</b>                    | <b>2015</b>  | <b>2016</b>  | <b>2017</b>  | <b>2018</b>  |
|---------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Zkrácení daně<br>(§ 240 tr. zákoníku) | 1 512        | 1 376        | 1 968        | 2 088        |
| Jiný<br>(§ 241 tr. zákoníku)          | 187          | 283          | 570          | 445          |
| <b>CELKEM</b>                         | <b>1 699</b> | <b>1 659</b> | <b>2 538</b> | <b>2 533</b> |

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR, vlastní zpracování.

## ZÁVĚR

Příjmy z DPH jsou významným zdrojem příjmů pro státní rozpočet. I když se výpadky těchto příjmů, tedy rozdíl mezi očekávanými a skutečně vybranými příjmy oproti minulým rokům snížil, přesto je stále velmi vysoký. Výpadek měří nejen efektivitu kroků, které státy podnikají k dodržování předpisů v oblasti DPH, rovněž poskytuje odhad příjmů ztracených v důsledku daňových podvodů, úniků a vyhýbání se daňovou povinností.

Ke klíčovým postupům v rámci daňového řízení patří daňová kontrola. Jedná se o ucelený soubor dílčích úkonů, při kterém správce daně prověřuje tvrzené skutečnosti, sbírá informace, provádí a shromažďuje důkazy. Tyto důkazy následně hodnotí a oznamuje daňovému subjektu v podobě výsledků kontrolních zjištění, včetně vyhodnocení jednotlivých důkazů. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti daňového subjektu. Smyslem kontroly pak jejich prověření s ohledem na cíl, jímž je správné zjištění a stanovení daně. Mezi zásadní účinky daňové kontroly patří i funkce preventivní, jež má za cíl odradit daňové subjekty od nežádoucích praktik. Další funkcí je funkce ochranná, která vede k získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů.

Finanční správa disponuje množstvím nástrojů, kterými prověřuje řádné plnění povinností daňových subjektů. O tom, do jaké míry jsou v praxi tyto kroky efektivní, jaké jsou jejich přínosy pro státní rozpočet, zejména u inkasa DPH, a na koho tato opatření dopadají, pojednává tato bakalářská práce.

Jedním z opatření v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH je kontrolní hlášení. Hlavním přínosem je sběr analytických dat o obchodních transakcích, výstupem pak rychlá detekce případů, u kterých není zaplacená daň z přidané hodnoty do systému. Spárování kontrolních hlášení funguje i bez ohledu na drobné odchylky v cenách a číslech dokladů. Data z kontrolních hlášení upozorní správce daně zejména na ty obchodní transakce, ve kterých dojde k pochybení v jednom nebo obou kontrolních hlášeních. Správce daně na tyto pochybnosti reaguje převážně výzvou, avšak s ohledem na další zjištěné skutečnosti, např. virtuální sídlo, fiktivní provozovnu či nesplnění daňových povinností, přistoupí k zahájení daňové kontroly. V rámci daňové kontroly je správcem daně využíváno více postupů, např. mezinárodní pomoc ve formě výměny informací prostřednictvím datového systému VIES. Ten eviduje všechny subjekty registrované v jednotlivých zemích Evropské unie k dani z přidané hodnoty, což má nemalý význam právě v případě prověřování karuselových podvodů.



Dnešní daňové kontroly prověřují sofistikovanější daňové podvody, čítající i stovky spřízněných firem. Provádí se rozsáhlé šetření u více daňových subjektů najednou, což může mít negativní vliv i na aktivní daňové subjekty, které se potýkají se zadržováním nadměrného odpočtu a rovněž nejistotou, zda za podvodné jednání svých dodavatelů neponesou odpovědnost. V případě neunesení důkazního břemene může být dopad na daňový subjekt značný. Kromě vyloučených odpočtů (neuznání nároku na odpočet DPH), vyměření a doměření daně, je nutné počítat i se sankcemi v podobě uložení penále a úroků, pokud daňový subjekt neuhradí splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Pokud je navíc zjištěno, že za doměrkem z kontroly stojí jeho aktivní jednání v podobě různých machinací v daňových dokladech, např. že daňový subjekt úmyslně zkreslí nebo zfalšuje určité doklady, je správce daně povinen oznámit tuto skutečnost orgánům činným v trestním řízení prostřednictvím trestního oznámení, a to pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Dalším postihem je institut nespolehlivého plátce, který vede ke zrušení registrace u těch plátců, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti DPH aj. Pokud dojde následně ke zrušení registrace, stane se nespolehlivou osobou, a to k tomu okamžiku, kdy přestal být plátcem.

K výše uvedenému shrnuji, že výsledky v inkasu daní ukazují, že zavedená opatření jsou funkční. Zavedení kontrolního hlášení pomohlo i poctivým plátcům, kteří jsou díky existenci daňových úniků vystaveni konkurenční nevýhodě. Funkčnost systému však ovlivňuje i jeho propojení s dalšími opatřeními (reversní systém, souhrnné hlášení, elektronická evidence tržeb aj.) a dalšími postupy správce daně, konkrétně daňovou kontrolou. Pro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům. Je nutné, aby si daňové subjekty vždy dobře prověřily své obchodní partnery a byly schopny prokázat, že nic nenasvědčovalo tomu, že jejich partner nehodlá daň zaplatit. Obecně platí kontrolovat si své obchodní partnery ve veřejně dostupných rejstřících, jakým je např. obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík, registr plátců k DPH a insolvenční rejstřík. Rovněž je potřeba vnímat i signály, které by mohly naznačovat, že obchodní partner je nebo může být zapojen do podvodu s DPH, např. pokud požaduje zaplatit fakturu na nezveřejněný bankovní účet nebo účet zveřejněný v zahraničí. Zavedení plošného reversního systému, o který si Česká republika požádala, je rovněž pozitivně vnímán, neboť plošný reverse charge patří spolu s kontrolním hlášením a EET mezi hlavní pilíře úspěšné reformy daní. Navíc sníží-li se riziko existence řetězových podvodů, sníží se i nepříjemné podnikatelské riziko pro slušné podnikatele, kteří tak budou fungovat v bezpečnějším prostředí.

# SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

## Knižní zdroje

- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 8. aktualizované vydání. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2019, 440 s. ISBN 978-80-7273-181-7.
- BERGER Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG, *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: Praktický komentář*, Překlad ŠIMÁČKOVÁ Kristýna. Praha: 1. VOX, 2010, 735 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*, 3. vydání. Praha: Linde Praha, 2009, s. 119. ISBN 978-80-7201-745-4.
- HÁLEK, Vítězslav, *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015, 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kolektiv. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 528 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- KOBÍK Jaroslav. *Daňový proces: Judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: ANAG, 2016, 487 s. ISBN 9788075540294.
- KOBÍK Jaroslav a Alena KOHUTKOVÁ. *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016, 224 s. ISBN 978-80-7552-128-6.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018, 265 s. ISBN 978-80-7598-165-3.
- KUKALOVÁ, Gabriela, Lukáš MORAVEC a Marta ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ. *Daňová soustava*. 2. vydání. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, 155 s. ISBN 978-80-213-2572-2.
- KUNEŠ, Zdeněk: *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. Praha: 1. VOX, 2019, 443 s. ISBN 978-80-87480-72-4.

- SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208. s. ISBN 9788073802233.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.
- ŠIROKÝ, Jan, *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, 301. s. ISBN 978-80-400-005-8.
- ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 100 s. ISBN 978807502-252-3.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. vydání. Praha: 1. VOX, 2018, s. 404. ISBN 978-80-87480-63-2.
- ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. V Praze: C. H. Beck, 2011, 348 s. ISBN 9788074003660.

### Ostatní prameny

- Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2018 [cit. 2020- 02-18]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/sluzba/soubor/skripta-02-dane-poplatky-a-jopp-2018-06-21-pdf.aspx>
- DPH v Česku platí méně než pětina podnikatelů. *Bisnode* [online]. 17. 2. 2020 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/dph-v-cesku-plati-mene-nez-petina-podnikatelu/>
- Vybrané případy z daňového řízení. *Finanční správa* [online]. 20.2.2015 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/vybrane-pripady-z-danoveho-rizeni/financni-urad-pro-moravskoslezsky-kraj-5766>
- GABAL´ Peter. Babiš hájí kontrolní hlášení animovaným klipem. *iHNed.cz* [online]. 28.1.2016 15:12 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://domaci.ihned.cz/c1-65139640-babis-haji-kontrolni-hlaseni-animovanim-klipem-kulata-postavicka-vysvetluje-karuselove-podvody>
- Informace GFŘ ke změnám sazeb DPH od 1. 5. 2020. *Finanční správa* [online]. 2020 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/INFORMACE\\_sazby\\_dane\\_od\\_1\\_5\\_2020\\_FINAL.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/INFORMACE_sazby_dane_od_1_5_2020_FINAL.pdf)

- Informace k institutu ručení za nezaplacenou daň. *Finanční správa* [online]. 27.11.2013 11:10 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/aktuality/2013/informace-gfr-k-institutu-ruceni-dph-15267>
- KOTALA, Jan a Michal FRIEDRICH. K důkaznímu břemenu u karuselových podvodů aneb Věděl, nebo vědět měl a mohl. *Komora daňových poradců* [online]. 2017, (2) [cit. 2020-02-24]. ISSN 1211-9946. Dostupné z: [https://www.kdpcr.cz/bulletin/2017\\_02%20\(1\).pdf](https://www.kdpcr.cz/bulletin/2017_02%20(1).pdf)
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, Podvody na DPH a jejich prokazování. *Dauc.cz* [online]. 3. 4. 2013 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=44115>
- PLOYER, Jan. *Ručení za DPH – nespolehlivý plátce*. [online]. 5. 10. 2015. [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <http://www.ployer.cz/ruceni-za-dph-nespolehlivy-platce>
- Státní rozpočet v kostce. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2019 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2017/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2017-35116>
- Státní rozpočet v kostce. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2019 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2018/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2018-36452>
- Státní rozpočet v kostce. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2019 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/pokladni-plneni-sr-33898>
- European Commission (2019): *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2018\\_vat\\_gap\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf)
- European Commission (2019): *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/taxation\\_trends\\_report\\_2019.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2019.pdf)
- OECD (2019): *Revenue Statistics*. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>
- ŤOPEK Martin. Vláda slibovala jednodušší daně pro podnikatele, podle expertů v tom ale naprosto selhává. *iHNed.cz* [online]. 16.1.2020 00:00 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z:

<https://archiv.ihned.cz/c1-66706670-vlada-chce-jednoduchy-danovy-system-podle-expertu-jsou-ale-zakony-neprehledne-a-kriminalizuji-podnikatele>

- VLKOVÁ, Jitka. Finanční správa šetří téměř 450 karuselů, odhalila je kontrolní hlášení. *iDnes.cz* [online]. 14. 6. 2017 05:00 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: [https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel.A170613\\_202441\\_ekonomika\\_pku](https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/financni-sprava-kontrolni-hlaseni-karusel.A170613_202441_ekonomika_pku)
- Výpadek příjmů z DPH: země EU v roce 2017 nedokázaly vybrat DPH ve výši 137 miliard eur. *EU (Česká republika)* [online]. 5. 9. 2019 [cit. 2020-02-18]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/czech-republic/news/20190905\\_vat\\_cs](https://ec.europa.eu/czech-republic/news/20190905_vat_cs)
- Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2019 [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-35633>
- ZÍDKOVÁ Hana. Principy daně z přidané hodnoty. *Komora daňových poradců* [online]. 2019, (1) [cit. 2020-02-24]. ISSN 1211-9946. Dostupné z: [https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019\\_01%20\(1\).pdf](https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019_01%20(1).pdf)

### **Právní předpisy**

- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI [právní informační systém]*. Wolters Kluwer ČR [cit. 2020-02-18].
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI [právní informační systém]*. Wolters Kluwer ČR [cit. 2020-02-18].

### **Judikatura**

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, sp. zn. 5 Afs 65/2012-34. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: [https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2013/101/judikat-nss-5-Afs-65-2012-GNSS20133428\\_prevedeno.pdf](https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2013/101/judikat-nss-5-Afs-65-2012-GNSS20133428_prevedeno.pdf)

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016-28. *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: [https://iudictum.cz/81920/6-afs-147-2016-28\\_prevedeno.pdf](https://iudictum.cz/81920/6-afs-147-2016-28_prevedeno.pdf)
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 252/2016-35, *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: <https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2016/1/judikat-nss-6-Afs-252-2016-35-GNSS20164035-prevedeno.pdf>
- Rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006. Ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04. *In EUR-lex* [online]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0439&from=EN>

## SEZNAM ZKRATEK

|      |   |
|------|---|
| ČR   | Česká republika   |
| ZDPH | Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů |
| DPH  | daň z přidané hodnoty   |
| FS   | Finanční správa   |
| NSS  | Nejvyšší správní soud   |
| EČ   | ekonomická činnost  |
| CÚ   | celní úřad  |
| ORD  | osoba registrovaná k dani   |
| NO   | nadměrný odpočet  |
| OSV  | osvobozená plnění   |
| JČS  | jiný členský stát   |
| VIES | VAT Information Exchange System (systém výměny informací o DPH)               |
| EU   | Evropská unie   |
| SDEU | Soudní dvůr Evropské unie   |

## SEZNAM OBRÁZKŮ

|   |    |
|---|----|
| Obr. 1 - Struktura příjmů státního rozpočtu za rok 2019.....                          | 13 |
| Obr. 2 - Dovoz zboží – vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství..... | 19 |
| Obr. 3 - Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu .....                  | 20 |
| Obr. 4 - Vývoz zboží – výstup zboží z území Evropského unie na území třetí země ..... | 20 |
| Obr. 5 - Osoby registrované k dani v České republice .....                            | 22 |
| Obr. 6 - Druhy plnění z hlediska DPH.....   | 23 |
| Obr. 7 - Osoby při správě daní.....   | 30 |
| Obr. 8 - Daňové řízení podle § 134 daňového řádu.....                                 | 31 |
| Obr. 9 - Vztah daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností.....                | 34 |
| Obr. 10 - Karuselový podvod .....   | 37 |
| Obr. 11 - Grafické znázornění nároku na odpočet daně .....                            | 39 |



## SEZNAM TABULEK

|   |    |
|---|----|
| Tabulka 1 - Srovnání daní České republiky k 1.1.1993.....                           | 15 |
| Tabulka 2 - Standardní systém odvodu DPH (sazba 10 %)                               | 19 |
| Tabulka 3 - Systém odvodu daně mechanismem reverse charge (sazba 10 %)              | 27 |
| Tabulka 4 - Vývoj příjmů státního rozpočtu (v mld. Kč) .....                        | 44 |
| Tabulka 5 - Plnění příjmů státního rozpočtu dle jednotlivých daní (v mld. Kč) ..... | 45 |
| Tabulka 6 - Zastoupení přímých a nepřímých daní k HDP za období 2014 – 2017 .....   | 46 |
| Tabulka 7 - Státy OECD na daních v % HDP (2018) .....                               | 47 |
| Tabulka 8 - Schválený rozpočet (SR) a skutečný výběr DPH za období 2015-2018 .....  | 48 |
| Tabulka 9 - Vývoj sazeb a hranice obratu .....                                      | 49 |
| Tabulka 10 - Kvartální pohled na inkaso DPH.....                                    | 51 |
| Tabulka 11 - Počet ekonomicky aktivních plátců k 31.12.2018.....                    | 52 |
| Tabulka 12 - Počet ukončených daňových kontrol v období 2017 - 2018 .....           | 53 |
| Tabulka 13 - Nespolehlivý plátcí podle krajů k 31.12.2017 (v %).....                | 54 |
| Tabulka 14 - Počet trestních oznámení předaných OČTŘ za období 2015 - 2018 .....    | 55 |

## SEZNAM GRAFŮ

|                              |    |
|------------------------------|----|
| Graf 1 - Daňový mix.....     | 46 |
| Graf 2 - Výpadek příjmů..... | 54 |

## ANOTACE

Bibliografický údaj: Vašková, Ladislava. *Přínosy a dopady daňových kontrol na DPH*. Olomouc 2020. Bakalářská práce. Moravská vysoká škola Olomouc. Vedoucí práce: Ing. Štefan Kolumber, Ph.D.

---

**Název práce:** Přínosy a dopady daňových kontrol na DPH

**Autor:** Ladislava Vašková

**Ústav:** Ústav podnikové ekonomiky

**Vedoucí práce:** Ing. Štefan Kolumber, Ph.D.

**Abstrakt:** Daňová politika státu je komplexem opatření v oblasti daní. Pro státní rozpočet představují příjmy z DPH přes 20 % všech daňových příjmů. I když se výpadek těchto příjmů oproti minulým rokům snížil, přesto je stále vysoký. Vláda zavedla v letech 2014–2018 řadu opatření, kterými se snaží bojovat proti daňovým únikům a šedé ekonomice. Efektivita výběru daní je závislá na možnostech orgánů Finanční správy zjistit, zda daňovému subjektu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. V roce 2016 bylo zavedeno např. kontrolní hlášení, které má zamezit fiktivnímu snížení daňové povinnosti či neoprávněnému čerpání odpočtů na DPH. Při vybírání daní však nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, primárně je povinností správce daně stanovit daň na základě dokazování. Daňová kontrola slouží zejména ke komplexnímu prověření tvrzení daňového subjektu a jiných skutečností majících vliv na stanovení daňové povinnosti. O tom, do jaké míry jsou v praxi kroky správce daně efektivní, jaké jsou jejich přínosy pro státní rozpočet, a na koho aplikovaná opatření dopadají, pojednává tato bakalářská práce.

**Klíčová slova:** daň, daňové řízení, DPH, kontrolní hlášení, daňová kontrola, důkazní břemeno

---

**Title:** Benefits and Impacts of Tax Inspections on VAT

**Author:** Ladislava Vašková

**Department:** Department of Business Economics

**Supervisor:** Ing. Štefan Kolumber, Ph.D.

**Abstract:** The state tax policy is a set of measures in the field of taxes. For the state budget, VAT revenues represent over 20% of all tax revenues. Although the gap in VAT revenues has decreased compared to previous years, it is still large. Between 2014 and 2018, the government introduced a number of measures to combat tax evasion and the shadow economy. The effectiveness of tax collection depends on the ability of the Financial Administration to determine whether a tax subject's obligation to declare and pay tax has been established. In 2016, for example, control statements were introduced to prevent a fictitious reduction in tax chargeability or unauthorized use of VAT deductions. However, the collection of taxes cannot be based solely on the fiscal interest of the state. It is primarily the duty of tax administrators to determine tax on the basis of evidence. Tax inspection is mainly used to comprehensively verify the claims of tax subjects and other facts influencing the determination of tax chargeability. This bachelor's degree thesis deals with the extent to which the actions of tax administrators are effective in practice, what their benefits are for the state budget, and on whom the applied measures have an impact.

**Keywords:** tax, tax proceedings, VAT, control statement, tax inspection, burden of proof