

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostního managementu

Katedra správního práva a správní vědy

Daň z přidané hodnoty a daňové úniky a podvody

Diplomová práce

Value added tax and tax evasion and fraud

Master thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

doc. JUDr. Olga SOVOVÁ Ph.D.

AUTOR PRÁCE

Bc. Jana HOLUBOVÁ

PRAHA

2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V Praze, dne 1. 2. 2023

Bc. Jana HOLUBOVÁ

Poděkování

Mé poděkování patří doc. JUDr. Olze Sovové, Ph.D. za odborné vedení, připomínky, rady, trpělivost a ochotu, kterou mi v průběhu zpracování diplomové práce věnovala. Současně chci velice poděkovat své rodině za pochopení, podporu a čas, který jsem s nimi během studia nemohla strávit.

ANOTACE

Diplomová práce se zabývá problematikou daňových podvodů a úniků na dani z přidané hodnoty. Úvodní část práce je věnována základním pojmům souvisejícím s daní z přidané hodnoty, principu fungování a historii zavedení daně z přidané hodnoty v Evropské unii a v České republice, dále je zde uvedena funkce daní v ekonomice a také prameny práva, ze kterých daň z přidané hodnoty vychází. Následuje provedení analýzy mezery na dani z přidané hodnoty, je vysvětlen rozdíl mezi daňovým únikem a daňovým podvodem. Závěr teoretické části je zaměřen na analýzu jednotlivých typů daňových úniků na dani z přidané hodnoty a nástroje, které používá Finanční správa České republiky v boji s daňovými úniky. Praktická část obsahuje návrhy autorky k eliminaci daňových úniků na dani z přidané hodnoty, které by v případě implementace do praxe byly účinné a přínosné pro státní rozpočet. Tyto návrhy jsou podpořeny dotazníkovým šetřením provedeným mezi pracovníky kontrolních oddělení Finančních úřadů České republiky.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z přidané hodnoty, daňový podvod, daňový subjekt, daňový únik, nástroje k eliminaci daňových úniků, správce daně, státní rozpočet

ANNOTATION

The diploma thesis deals with the issue of tax fraud and value added tax evasion. The introductory part of the work is devoted to the basic terms related to value added tax, the principle of operation and the history of the introduction of value added tax in the European Union and the Czech Republic, the function of taxes in the economy is also presented here, as well as the sources of law on which value added tax based. This is followed by an analysis of the value added tax gap, the difference between tax evasion and tax fraud is explained. The conclusion of the theoretical part is focused on the analysis of individual types of value added tax evasion and the tools used by the Financial Administration of the Czech Republic in the fight against tax evasion.

The practical part contains the author's suggestions for eliminating value added tax evasion, which, if implemented in practice, would be effective and beneficial for the state budget. These proposals are supported by a questionnaire survey conducted among employees of the control departments of the Tax Offices of the Czech Republic.

KEYWORDS

value added tax, tax fraud, taxable entity, tax evasion, tools to eliminate tax evasion, tax administrator, state budget

Obsah

Úvod	11
1 Daň a daňové právo	15
1.1 Funkce daní.....	19
1.2 Třídění daní	20
1.3 Shrnutí.....	23
2 Daň z přidané hodnoty.....	24
2.1 Registrační povinnost k DPH.....	27
2.1.1 Registrace DPH na Slovensku	29
2.2 Odpočet daně.....	30
2.3 Správce daně a správa daní	34
2.4 Shrnutí.....	38
3 Právní subjektivita Evropské unie a unijní právo.....	39
3.1. Shrnutí.....	41
4 Princip fungování a podstata zavedení daně z přidané hodnoty v Evropské unii a v České republice.....	42
4.1 Daň z přidané hodnoty a její výhody a nevýhody	54
4.2 Kontrola daně z přidané hodnoty.....	56
4.3 Shrnutí.....	59
5 Mezinárodní pomoc při správě daně	60
5.1 Mezinárodní pomoc při správě daně z přidané hodnoty.....	62
5.2 Výměna mezinárodní spolupráce v rámci samotné kontroly DPH.....	64
5.3 Shrnutí.....	66
6 Podvody a úniky na dani z přidané hodnoty	67
6.1 Příčiny vzniku daňových úniků	70

6.2	Daňový únik versus daňová optimalizace	70
6.2.1	Daňová optimalizace (Tax avoidance)	71
6.2.2	Daňový únik (Tax evasion).....	71
6.3	Daňová mezera	73
6.4	Shrnutí.....	75
7	Nejčastější typy daňových úniků a podvodů na dani z přidané hodnoty	76
7.1	Shrnutí.....	94
8	Nástroje potírání daňových úniků	96
8.1	Nástroje potírání daňových úniků v EU	96
8.2	Opatření proti daňovým únikům v České republice	101
8.3	Shrnutí.....	117
9	Osobní návrhy nástrojů k eliminaci úniků na dani z přidané hodnoty	118
9.1	Shrnutí.....	122
10	Výzkum v rámci podpory návrhu nástrojů k eliminaci daňových úniků ...	123
10.1	Analýza výsledků dotazníkového šetření	123
	Závěr	140
	Seznam použitých zdrojů	143
	Seznam zkratk	161
	Seznam příloh	162
	Přílohy.....	165

Úvod

Předmětem diplomové práce je daň z přidané hodnoty, podvody a úniky na této dani. Daň z přidané hodnoty tvoří relevantní příjem státního rozpočtu České republiky stejně tak, jako je tomu v jiných státech. Vývoj těchto příjmů je výrazným způsobem ovlivněn daňovou disciplínou daňových subjektů. Na daňové podvody se přichází stále častěji v rámci provádění daňových kontrol. Největší podvody na daních se realizují právě u daně z přidané hodnoty, a to z důvodu mechanismu fungování této daně. Nemalý vliv má i volný pohyb kapitálu, osob, zboží a služeb v rámci vnitřního trhu Evropské unie. Daňové podvody negativně ovlivňují všechny oblasti společenského života, a proto je třeba je co nejvíce eliminovat. Dané téma je autorkou zpracováno i proto, že autorka může využít znalosti a zkušenosti ze svého zaměstnání. Pracuje na Finančním úřadu jako kontrolor a většinou kontroluje právě daň z přidané hodnoty u právnických osob. Za svou několikaletou praxí se setkala s nedokonalostmi zákona a několikrát se musela vypořádat s nesoučinností ve veřejné správě či s nedokonalostmi systému ve finanční správě. Práce je rozsáhlá z důvodu širokého pojetí analýzy daně z přidané hodnoty, úniků a podvodů na této dani, a to v rámci legislativy České republiky i v mezinárodním kontextu Evropské unie.

Hlavním cílem této práce je objasnit daň z přidané hodnoty s ohledem na platné právní předpisy České republiky, ale také na předpisy v rámci Evropské unie. Dále seznámit s nejčastějšími daňovými podvody, které se v této problematice vyskytují a se kterými se správce daně setkává, a navrhnout nástroje k eliminaci daňových úniků. Ukázat, že i přes dosavadní snahu státu jsou zjišťovány v rámci daně z přidané hodnoty daňové úniky, podvody, které je stále těžší pro správce daně daňovému subjektu dokázat. Popsat daň z přidané hodnoty a opatření, která jsou pro potlačení daňových podvodů uvedena v praxi, včetně druhů nejčastějších podvodů, a vysvětlit jejich podstatu. Nakonec představit návrh možných nástrojů k potlačení těchto podvodů, které by mohly mít šanci podvodům z větší části zabránit. Během této práce byla nashromážděna a prostudována odborná literatura a jiné materiály. V souladu s vytyčenými cíli je práce členěna na první a druhou část.

Zpracováním dílčích částí práce si autor stanovil zodpovědět následující otázky:

- Co je to daň z přidané hodnoty, jak vznikla, jaký je její princip a za jakých podmínek funguje?
- Jaká opatření proti daňovým únikům má finanční správa v České republice k dispozici a správce daně je může využít při kontrole daně z přidané hodnoty?
- Jaké další efektivní návrhy nástrojů k eliminaci úniků na dani z přidané hodnoty by bylo možné předložit a setkaly by se tyto návrhy se souhlasným názorem ostatních kontrolorů?

Dílčím cílem mé práce v první části je vysvětlení, co je to daň a daňové právo, následně daň z přidané hodnoty, její vznik, jaká je komparace sazeb daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie, objasnění významnosti daně z přidané hodnoty pro daňové příjmy státního rozpočtu České republiky a seznámení s daňovými úniky, na které je Finanční správou přicházeno. V první části je nejprve definována daň jako taková, je zde popsáno, jak se daně třídí, jaké mají funkce a co je to daňové právo. Druhá kapitola představuje daň z přidané hodnoty. Vysvětluje pojmy pevně s daní z přidané hodnoty spjaté, tedy kdo je daňovým subjektem, co je to zdaňovací období, co může být předmětem daně, co znamená ekonomická činnost, podmínky k vystavování daňových dokladů a také představení správce daně. Samostatnou podkapitolou je registrační povinnost, kde je provedeno na straně 29 srovnání registrace k DPH se Slovenskem. Podrobný popis nároku na odpočet daně, který je stanoven v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ustanovený v § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a vysvětlení s názorným příkladem výpočtu daně z přidané hodnoty. Třetí kapitola nás seznámí s právní subjektivitou Evropské unie, unijním právem a harmonizací této daně v rámci Evropské unie. Čtvrtá kapitola je věnována principu fungování a podstatě daně z přidané hodnoty v Evropské unii a v České republice. Popisuje její vznik a postupný vývoj, jednotlivé sazby daně, význam výběru daně na státní rozpočet, vysvětlení daně z obratu, která dani z přidané hodnoty předcházela, také výhody a nevýhody a význam kontroly této daně. Je zde uvedena právní úprava daně z přidané hodnoty v České

republice. V neposlední řadě je provedena komparace sazeb daně z přidané hodnoty v rámci celé Evropské unie a je vysvětlen význam daně z přidané hodnoty na státní rozpočet, včetně srovnání na straně 53 s Francií, Slovenskem a také porovnání v rámci států OECD. Pátá kapitola poukazuje na mezinárodní pomoc při správě daně a na výměnu mezinárodní spolupráce v rámci samotné kontroly daně z přidané hodnoty. Kapitola šestá poukazuje na podvody páchané na dani z přidané hodnoty, se kterými se správce daně během posledních let setkává stále častěji. Je vysvětlen rozdíl mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací, co způsobuje daňová mezera, a možné příčiny vzniku daňových úniků. Také je zde zmíněna daňová kriminalita dle trestního práva České republiky. Nejčastější typy daňových úniků a podvodů na dani z přidané hodnoty jsou podrobně rozebrány v kapitole sedmé. V této části práce byla použita metoda deskripce, komparace a analýzy.

„Analýza je proces faktického nebo myšlenkového rozčlenění celku (jevu, objektu) na část. Je to rozbor vlastností, vztahů, faktů postupující od celku k částem.“¹
„Deskripce má charakter exploratorního výzkumu“²

Druhá část této práce je zaměřena na nástroje či opatření k eliminaci daňových úniků a podvodů. Kapitola osmá vysvětluje nástroje používané k potírání daňových úniků v Evropské unii a jsou představena opatření využívaná finanční správou k eliminaci daňových úniků v České republice. V kapitole deváté jsou uvedeny návrhy nástrojů pro eliminaci daňových úniků a podvodů. Tyto návrhy vycházejí z několikaleté praxe práce s daňovými úniky na kontrolním oddělení a jsou v kapitole desáté podpořeny dotazníkovým výzkumem provedeným mezi kontrolory kontrolních oddělení Finanční správy v rámci České republiky. Dílčím cílem práce ve druhé části je na základě analýzy nejčastějších daňových

¹ MOLNÁR, Zdeněk, Stanislava MILDEOVÁ, Hana ŘEZANKOVÁ, Radim BRXÍ a Jaroslav KALINA. *Pokročilé metody vědecké práce*. Praha: Profess Consulting, 2012. ISBN 978-80-7259-064-3, str. 42.

² MOLNÁR, Zdeněk, Stanislava MILDEOVÁ, Hana ŘEZANKOVÁ, Radim BRXÍ a Jaroslav KALINA. *Pokročilé metody vědecké práce*. Praha: Profess Consulting, 2012. ISBN 978-80-7259-064-3, str. 40.

úniků a současných aktuálně používaných nástrojů k eliminaci těchto daňových úniků doporučit nová možná řešení. Nastínit varianty, které by jako nástroje k eliminaci daňových úniků mohly být efektivní v uvedení do praxe a jejichž použitím by se snížila možnost dalších daňových úniků. V této části je využita metoda indukce kvalitativní výzkum.

„Induktivní přístup, který je typický pro sociální vědy, vychází z konstruktivismu a pracuje především z kvalitativních dat. Sběru dat se využívá k získání několika různých pohledů na daný problém (v závislosti na účelu zkoumání). Na základě zjištěných poznatků se vytváří hypotézy, které se následně testují za účelem zobecnění a tím i vzniku „nové“ teorie.“³

„Cílem kvalitativního výzkumu je vytváření nových hypotéz, (Disman, 2002) nového porozumění, nové teorie.“⁴

Pro naplnění hlavního i dílčích cílů byly použity tyto metodické postupy a vědecké metody:

- rešerše problematiky daně z přidané hodnoty a deskripce platných právních předpisů v dané oblasti
- komparace postupu registrace se Slovenskem a podílu daně z přidané hodnoty na státním rozpočtu se Slovenskem a Francií
- analýza druhů daňových úniků
- analýza dosavadních nástrojů k potlačování daňových úniků
- indukce nových nástrojů k potlačení daňových úniků
- kvalitativní výzkumný proces pomocí dotazníku
- vyhodnocování výsledků dotazníkového šetření a komparace s vlastními návrhy nových nástrojů k potlačení daňových úniků.

³ MOLNÁR, Zdeněk, Stanislava MILDEOVÁ, Hana ŘEZANKOVÁ, Radim BRXÍ a Jaroslav KALINA. *Pokročilé metody vědecké práce*. Praha: Profess Consulting, 2012. ISBN 978-80-7259-064-3, str. 42.

⁴ MOLNÁR, Zdeněk, Stanislava MILDEOVÁ, Hana ŘEZANKOVÁ, Radim BRXÍ a Jaroslav KALINA. *Pokročilé metody vědecké práce*. Praha: Profess Consulting, 2012. ISBN 978-80-7259-064-3, str. 45.

1 Daň a daňové právo

Život v jednadvacátém století přinesl obecné povědomí o daních, neboť zasahují do života široké veřejnosti. Každý ví, co si pod pojmem daň má představit, přesto v České republice nevymezuje tento pojem žádný právní předpis. V různých publikacích lze nalézt řadu definic, které tento pojem vysvětlují.

- Daň

„Z právního hlediska chápeme daň jako platební povinnost, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, to je pro veřejný rozpočet.“⁵

Daň je povinným, tudíž nedobrovolným a zároveň vynutitelným peněžním plněním, které ukládá stát výlučně prostřednictvím zákona.⁶

„Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti)“.⁷

Daň je neúčelová, protože v okamžiku, kdy se platí, není známo, co bude z těchto prostředků financováno.

Výnos daní není (až na několik výjimek) určen na konkrétní účely. Daně plynou do veřejných rozpočtů, v nichž nejsou účelově vázány. Výnos konkrétní daně od konkrétního daňového subjektu není určen k financování konkrétní činnosti,

⁵ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3. Str. 26.

⁶ JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing, 2015, 138 s. ISBN 978-80-7418-176-4.

⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3. Str. 15-16.

nebo ke konkrétnímu výdaji. Daně jsou také nenávratné. Ten, který daň uhradí v zákonem stanovené výši, nemá možnost požadovat její navrácení.⁸

„Neekvivalentností pro poplatníka rozumíme fakt, že nemá nárok na protihodnotu ve výši, odpovídající jeho platbě.“⁹

Pojem daň je možno chápat jako transfer finančních prostředků ze soukromého sektoru do sektoru veřejného. Daň však není možné zaměňovat s transakcí. Zatímco transfer představuje jednostranný pohyb, je transakce naopak pohybem dvoustranným na principu směny mezi subjekty.¹⁰

Jednotlivé státy mají požadavek zákonnosti daní a poplatků stanoven ve svých ústavách. Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky, stanovuje v čl. 11 odst. 5, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.¹¹

Daň ukládá stát za účelem získání příjmů do veřejného rozpočtu. Může se jednat o rozpočet státu, obce, kraje nebo státního fondu, pro financování celospolečenských potřeb a aktivit státu. Daně mohou plynout i do nadnárodního rozpočtu, například část daní vybraných v České republice (dále jen „ČR“) plyne také do rozpočtu Evropské unie (dále jen „EU“).¹²

Ústředním pojmem v současné právní úpravě české republiky je „daň“ upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, konkrétně v § 2. Daň je zde vymezena jako souhrnný pojem pro více kategorií veřejných příjmů, a to nejen z hlediska

⁸ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy a European Business Scholl SE, 2018, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9.

⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. Str. 297.

¹⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

¹¹ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3. Str. 26.

¹² VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2018, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

ekonomického, ale i právního. Na základě současného legislativního vymezení spadají pod pojem daně mimo daně samotné, také poplatky a clo.¹³

Z ekonomického hlediska se řadí mezi daně i cla, protože se jedná o povinnou neúčelovou platbu do státního rozpočtu, jenž je placená při přechodu služby nebo zboží při přechodu státní hranici.¹⁴

Pro všechny druhy daní stanovuje zákon základní prvky konstrukce daní.

- 1) Subjekt daně – osoba, která je dle zákona daň povinna platit
- 2) Objekt daně – vymezení předmětu daně
- 3) Základ daně – daňový objekt, ze kterého se vyměřuje samotná daň
- 4) Sazba daně – měřítko, které stanovuje daň z daňového základu
- 5) Splatnost daně – okamžik povinnosti příslušnou daň zaplatit¹⁵

- Daňové právo

V ČR je označováno jako jedna odnož finančního práva a v tomto smyslu je zařazeno do jeho fiskální části. Oproti tomu je třeba ve Slovenské republice daňové právo považováno za samostatné právní odvětví, a to pro určitá specifika daňových příjmů z hlediska jejich regulace. Předmětem daňového práva je část společenskoekonomických vztahů, týkající se realizace daňových oprávnění a plnění daňových povinností účastníky těchto vztahů. Daňové právo může být tedy označeno za soubor norem, kterými jsou upravovány povinnosti v souvislosti s majetkovým plněním, které je ukládáno právnímu subjektu autoritativně na základě zákona, ale není plněním spočívajícím na normě soukromoprávní. Daňové právo je možné členit podobně jako jiná právní odvětví na část obecnou a zvláštní. Obecná část zahrnuje všeobecné poznatky

¹³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

¹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3. Str. 16.

¹⁵ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3.

o daňovém právu, jeho normách, předmětu a vztazích. Naproti tomu je zvláštní část označována jako daňové právo hmotné, která obsahuje hmotně právní úpravu v rámci jednotlivých daňově právních norem.¹⁶

„Finanční právo můžeme charakterizovat jako souhrn norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a používání peněžní masy.“¹⁷

Daňové právo obsahuje daňové zákony a zákony o správě daní. Daně jsou nezbytným prvkem pro fungování státu a pro jeho financování. Daňové právo je založeno na určitých základních principech. Zejména je to princip jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace. Pro tuto oblast, stejně jako pro každou jinou, je důležité stabilní právní prostředí. Daňové právo by mělo mít provedenu takovou daňovou reformu, aby systém byl jednodušší, přehledný a průhledný. Prozatím jediným obecným předpisem, který upravuje proces plnění daňové povinnosti je zákon č. 280/2009Sb. Součástí daňového práva je daňové řízení. Obecně lze konstatovat, toto řízení lze chápat jako správní řízení o dani. Daňového procesu se zúčastňují dvě skupiny. První skupinou jsou daňové subjekty, čímž jsou myšleni poplatníci daní, jejichž majetek je přímo podroben dani, druhá skupina jsou pracovníci správce daně, to jsou zaměstnanci v pracovním poměru, kteří jsou pověřeni k výkonu správy daní. Prameny daňového práva: právní úprava daní je obsažena v obecně závazných právních předpisech. V českém právním řádu je to Ústava České republiky, Listina základních práv a svobod a ústavní zákony, dále jsou to nařízení, která vydává vláda a vyhlášky ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy. Důležité je uplatňování daňové spravedlnosti.¹⁸

¹⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

¹⁷ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3. Str. 8.

¹⁸ Daňové právo. *Katalog-pravniku.cz* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.katalog-pravniku.cz/dle-sluzeb/danove-pravo>

K pramenům práva se řadí určitá pravidla chování daná státem, která zavazují určité osoby k peněžním odvodům do veřejného rozpočtu. Mezi prameny daňového práva počítáme:

- ústavní pořádek České republiky,
- ratifikované mezinárodní smlouvy,
- přímo aplikovatelné normy komunitárního práva,
- zákony,
- nařízení vlády,
- vyhlášky.¹⁹

1.1 Funkce daní

Daně jsou nedílnou součástí ekonomiky a jsou úzce propojeny s ostatními ekonomickými nástroji. Neplní tedy pouze funkci fiskální, ale plní také stejné funkce, jako veřejné finance. Především funkci alokační, redistribuční a stabilizační.²⁰

- Funkce fiskální. Znamená, že je daň, coby získaný finanční prostředek, platbou do veřejného rozpočtu.
- Funkce alokační. Uplatňuje se v případě, kdy tržní mechanismy nedokážou zajistit efektivnost v umístění zdrojů, především v případech nedokonalé konkurence.
- Funkce redistribuční. Zmírňuje rozdíly v příjmech, popřípadě majetku subjektů tím, že vyšší příjmy nebo vyšší majetek je zdaněn více.
- Funkce stabilizační. Slouží k ovlivňování výše spotřebních investic a výdajů.²¹

¹⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

²⁰ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy a European Business Scholl SE, 2018, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9.

²¹ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy a European Business Scholl SE, 2018, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9.

Daně se aktivně využívají i k dosažení dalších cílů. Jsou označovány jako funkce mimo fiskální a jsou realizovány se jinými záměry daňové politiky.

- Funkce regulační. Jedná se funkci, prostřednictvím které lze podpořit, ochránit, nebo oslabit určité ekonomické aktivity (zvýšení, či snížení daní v určitých odvětvích ekonomiky např. obchod s lihovinami)
- Funkce motivační. Motivují subjekty k úsporám a k práci.
- Funkce sociální. Jde o právní úpravy zvýšení, či snížení daně v závislostech na určitých skutečnostech (sociální postavení jednotlivců, či rodin vlivem daňového zatížení např. počet vyživovaných osob).²²

1.2 Třídění daní

Daně je možné klasifikovat dle různých hledisek. Některé třídění daní má význam pro běžnou praxi, jiné může sloužit k mezinárodnímu srovnání a další vyplývá z hlubší analýzy zdaňování.²³

Nejzákladnější rozdělení daní je podle vazby na důchod poplatníka. Tedy na daně přímé a nepřímé. Rozdíl mezi daněmi přímými a nepřímými zohledňuje daňové zákonodárství i terminologicky. U daní přímých nazýváme subjekt poplatníkem, zatímco u daní nepřímých jsou subjekty dva. Jedním z nich je plátce, který odvádí daň finančnímu úřadu a druhým je poplatník, který ji fakticky platí v podobě vyšší ceny.

- Daně přímé jsou placeny poplatníkem na úkor svého důchodu. Předpokládá se, že je nelze přenést na jiný subjekt. Jedná se o daně z důchodů a daně majetkové, popřípadě daně z hlavy.

²² SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3.

²³ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3.

- Daně nepřímé neplatí subjekt, který daň odvádí, z vlastního důchodu. Jsou přenášeny na jiný subjekt, a to zvýšením ceny. Mezi tyto daně řadíme daně ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a cla.

Další možností třídění daní je rozlišení podle objektu, na něž jsou uloženy.

- Z důchodů (příjmů)
- Ze spotřeby
- Z majetku

Daně třídíme také podle charakteru veličiny, z níž je daň placena na kapitálové a běžné.

- Kapitálové jsou daně uložené na stavovou veličinu, která se zjišťuje k určitému okamžiku. Jsou to daně z majetku a řadíme sem i daň dědickou a darovací.
- Běžné jsou daně uložené na tokovou veličinu, která vyjadřuje tok, přesun. Řadíme sem daně důchodové, spotřební, daň z přidané hodnoty, ale také daně z kapitálových výnosů.

Jednou z možností třídění daní je i třídění podle adresnosti. Jedná se o vztah k platební schopnosti poplatníka.

- Osobní daně jsou adresné, je to vztah ke konkrétnímu poplatníkovi, zohledňují jeho platební schopnost. Jsou to daně důchodové placené fyzickou osobou.
- Daně in rem jsou placeny bez ohledu na platební schopnost poplatníka. Sem můžeme řadit daně spotřební, výnosové, důchodové, majetkové, ale i daň z přidané hodnoty.

Třídění podle druhu sazby je třídění podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu. Rozlišujeme daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu, specifické a ad valorem (k hodnotě).

- Daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu jsou daně paušální a z hlavy. Vzhledem k tomu, že poplatník nemůže ovlivnit výši daně z hlavy, ani daně paušální, nemají tyto daně ditorzní efekty. Každý subjekt platí den

už z titulu, že existuje. Paušální daň nemusí být však stejně velká pro všechny poplatníky.

- Daně specifické jsou stanoveny na základě množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu (počet litrů čistého alkoholu). Nazýváme je také daně jednotkové. Řadí se mezi ně daně spotřební, pozemková a domovní.
- Daně ad valorem jsou určovány podle ceny zdaňovaného základu. Započítává se sem daň z přidané hodnoty, ale i daň důchodová, nebo výnosová.

Institucionální třídění daní se týká statistického zpracování údajů o příjmech veřejných rozpočtů, které jsou prováděny různými národními, či mezinárodními institucemi. Je určeno pro účely srovnávací a řídicí. Třídění musí splňovat podmínku statistické vykazatelnosti. Nejvýznamnějšími jsou klasifikace daní Eurostatu, OECD nebo Mezinárodního měnového fondu, sloužící pro účely sestavení státních rozpočtů. Také třídění daní podle bilance příjmů a výdajů státního rozpočtu České republiky.²⁴

Daně lze třídit i podle periodicity vzniku daňové povinnosti.

- Daně pravidelně se opakující. Sem se řadí např. daně z příjmů.
- Daně případové, do kterých spadá daň dědická.

Daňové určení lze také použít pro třídění jednotlivých daní. Dělí se podle druhu veřejného rozpočtu, do kterého plynou.

- Daně celostátní (ve federálních státech daně federální).
- Daně komunální (daně jednotlivých územních samosprávných celků).²⁵

²⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.

²⁵ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3.

1.3 Shrnutí

Dílčím cílem u diplomové práce bylo v první kapitole přiblížit daň, daňové právo a vysvětlit funkci a třídění daní. Daň, jak zde bylo uvedeno je povinná, neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Daňové právo je odvětvím práva veřejného a také je jím tvořen základ práva finančního. Můžeme ho chápat jako regulaci společenských vztahů, jejichž objektem jsou daně. Kromě daní zahrnuje v širším slova smyslu také další zákonem stanovené peněžní odvody (poplatky, cla a ostatní platby).

2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je důležitým zdrojem příjmů státního rozpočtu ve všech evropských zemích a je výrazným příjmem do rozpočtu České republiky. Zaplatí ji každý při nákupu většiny zboží, či služeb. Je daní nepřímou, což znamená, že nelze předem určit osobu, která v poslední fázi daň zaplatí a vzhledem k vývoji ekonomiky je daní dynamickou.

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je v ČR od 1. května 2004 upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“), přičemž DPH je daní harmonizovanou s právem EU.

Zákon o DPH je velmi rozsáhlý a je rozdělen na dvě části. Součástí zákona jsou čtyři přílohy.

Důležitý je předmět daně. Tím je dle § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty dodání zboží, či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku. Předmětem daně je taktéž pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, nebo právnickou osobu nepovinnou k dani a také pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani. Dále je předmětem daně dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Zdanitelné plnění je plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozené (viz příloha 1).

*Předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, zboží z dovozu. Zdanitelným plněním se rozumí plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.*²⁶

²⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. Str. 369.

„Předmětem daně je zdanitelné plnění – především nákup a prodej zboží, poskytnutí služeb, koupě, prodej nemovitých věcí apod. Plátce musí připočítat daň na výstupu a má rovněž nárok na odpočet daně (na vstupu).“²⁷

Ustanovení § 3 zákona o DPH vymezuje územní působnost pro účely DPH:

- Tuzemskem se rozumí území České republiky
- členským státem se rozumí území členského státu EU (s výjimkou jeho území, na které se nevztahuje Smlouva o Evropské Unii a Smlouva o fungování Evropské unie),
- třetí zemí se rozumí území mimo území EU, tímto územím EU je souhrn území členských států.

V současné době má česká republika tři sazby daně a to základní, snížená a druhá snížená. Základní sazba DPH je 21 %, první snížená sazba DPH je 15 % a druhá snížená sazba DPH je 10 %²⁸ (viz příloha 2).

Dalším důležitým atributem je subjekt daně. Daňový subjekt je vymezen v zákoně o dani z přidané hodnoty v § 5 až § 6l. Je to osoba, která má podle zákona povinnost strpět, odvádět nebo platit daň²⁹ (viz příloha 3). Může se jednat:

- o plátce, což je osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jejíž obrat za 12 kalendářních měsíců přesáhne částku jednoho miliónu korun. Dále osoby se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, které uskutečňují zdanitelná plnění na základě toho, že jsou za daných podmínek společníkem společnosti, nebo uskutečňují plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně a uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu. Kompletní výčet podrobností o plátcích daně je uveden v § 6 b) ZDPH.

²⁷ KLÍNSKÝ, Petr, Otto MUNCH a Lenka BARBOROVÁ. *EKONOMIKA nejen k maturitě*. Páté, upravené vydání. Praha: EDUKO nakladatelství, 2018. 296 s. ISBN 978-80-88057-51-2. str. 220.

²⁸ Zákon č. 235/2004 Sb.: Zákon o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů ČR*. Ročník 2004, 78/2004, číslo 235.

²⁹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2018, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

Plátce má povinnost uvádět daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) ve stanovené struktuře. Nejprve se uvádí kód země, v případě ČR se uvádí CZ a kmenová část, která je tvořena obecným identifikátorem dle právního předpisu. U fyzické osoby se jedná o rodné číslo a u právnické osoby o identifikační číslo.³⁰

- O osobu identifikovanou k dani, neboť na základě zákona o dani z přidané hodnoty se k dani registrují i osoby registrované k dani v jiných členských státech, které nemají sídlo, místo k podnikání, nebo provozovnu v tuzemsku a zahraniční osoby povinné k dani, kterým vznikne daňová povinnost v tuzemsku a splnění povinnosti odvedení daně.
- Anebo o skupinu. Pod tímto pojmem se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob s místem či sídlem podnikání či provozovnou v tuzemsku, jež je registrovaná k dani coby plátce daně. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Spojenými osobami se v tomto případě rozumí kapitálově spojené osoby či jinak spojené osoby.³¹ Je tedy více než logické, že plnění poskytované mezi jednotlivými členy skupiny, není předmětem daně z přidané hodnoty.

Samotná registrace bude vysvětlena podrobně v samostatném bodě níže.

Pro účely ZDPH je rozhodující ekonomická činnost a místo plnění. Ekonomickou činností se rozumí soustavná činnost, či využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů v případě, že je tento majetek využíván soustavně. Do samostatně uskutečňované ekonomické činnosti nespadá činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem na základě, které vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou

³⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

³¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu.³²

„Ekonomickou činností se rozumí taková soustavná činnost, kterou zákon o dani z příjmů považuje za činnost provozovanou za účelem dosažení zisku.“³³

Místo plnění upravuje ustanovení § 7 až 12 ZDPH. Bude-li místo plnění mimo tuzemsko, není z hlediska zákona o DPH předmětem daně v ČR.

Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místo plnění při zasílání zboží je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy. Místem plnění při poskytnutí služby je místo, kde má tato osoba sídlo, nebo místo podnikání poskytovatele (provozovna). V případě, že se jedná o dodávky energie, je považováno za místo plnění sídlo obchodníka. Místem plnění při převodu nemovitosti, nebo vztahující se k nemovité věci, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovité věci a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architekta a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitá věc nachází.

2.1 Registrační povinnost k DPH

„Každá osoba, která je povinná k dani, se musí registrovat u správce daně. Správcem daně v tuzemsku je finanční úřad místa sídla plátce. Registrační povinnost mají všechny subjekty, pokud nejsou od DPH osvobozeny.“³⁴

³² Daň z přidané hodnoty: Ekonomická činnost. *Businessinfo.cz* [online]. 2021 [cit. 7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/dan-z-pridane-hodnoty-zakl-info-2007-dph/>

³³ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3. Str. 42.

³⁴ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3. Str. 42.

a) Povinná registrace k DPH

Subjekt má povinnost zaregistrovat se jako plátce DPH, pokud jeho celkový obrat během dvanácti a méně předchozích kalendářních měsíců překročí částku 1 mil. Kč. Pokud k takové situaci dojde, je nutné podat registraci k DPH do patnáctého dne následujícího měsíce. Plátcem daně se subjekt stane od začátku druhého měsíce.

b) Dobrovolná registrace k DPH

Jakýkoliv subjekt zapsaný v obchodním rejstříku anebo živnostenském rejstříku má možnost podat přihlášku k dobrovolné registraci. Finanční úřad bude zkoumat, zdali je skutečně ekonomická činnost vykovávána. FÚ má tímto snahu bránit tomu, aby se k DPH registrovali fiktivní plátci, jejichž jediným smyslem existence jsou podvody s odpočty daně.

c) Identifikovaná osoba

Pokud subjekt obchoduje se zahraničím, může se stát tzv. identifikovanou osobou. V takovém případě se platí DPH jen ze zahraničního plnění, nicméně pro tuzemské obchodování zůstane neplátcem.

d) Zrušení registrace

Registrace může být zrušena na základě žádosti plátce daně nebo z úřední povinnosti za splnění zákonem stanovených podmínek (§ 106 – 107a) ZDPH)

Splnění podmínek k registraci daně z přidané hodnoty prověřuje správce daně u žádostí o dobrovolnou registraci a také v případech, kdy se jedná o registraci ex lege. K účelové registraci daně z přidané hodnoty jsou využívány instituty jako např. překročení limitu, nebo účelová přeměna právnické osoby, na níž přechází část majetku. V takovém případě mohou přetrvávat pochybnosti správce daně, který zahájí postup k odstranění pochybností v rámci registračních údajů (§ 128 DŘ). Správce daně dle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt nepodá přihlášku k registraci, či oznámení o změně registračních údajů anebo nevyhoví výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích (§129 DŘ).

S účinností od 1. ledna 2023 je zvýšen roční limit pro povinnou registraci k DPH z 1 mil. Kč na 2 mil. Kč. Na dvojnásobek vzroste také podmínka limitu ročních příjmů pro vstup do režimu paušální daně. Aktuální limit ve výši 1 mil. Kč odpovídal částce 35 000 eur, který ČR získala při vstupu do Evropské unie v roce 2004 a který se za 18 let navzdory významnému růstu cenové hladiny nezměnil. Zvýšení limitu až na 85 000 eur podporuje sama EU, která členskými zeměmi umožní implementovat toto navýšení od roku 2025. ČR bylo na její žádost umožněno zvýšit limit pro plátcovství DPH na 2 mil. Kč už před účinností této směrnice.

„Hlavní novinkou daňového balíčku je možnost odhlásit se z plátcovství DPH při ročním obratu až do dvou milionů korun. Na dvojnásobnou částku dvou milionů pak od příštího roku vzroste také podmínka pro využívání paušální daně, tedy placení daní, sociálního i zdravotního pojištění jednou pravidelnou měsíční částkou bez daňových příznání a bez přehledů pojistného,“ říká Zbyněk Stanjura.³⁵

2.1.1 Registrace DPH na Slovensku

Registrace k DPH na Slovensku je stanovena zákonem č. 563/2009 Z. z., Zákon o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (dále jen „slovenský daňový řád“) a zákonem č. 222/2004 Z. z., Zákon o dani z pridanej hodnoty (dále jen „slovenský zákon o DPH“). Slovenský daňový řád má vymezenou registraci v § 67. Povinnost registrovat se má plátce po překročení obratu v částce 49 790€ za předchozích 12 měsíců. Je to velmi podobné jako v ČR. Na Slovensku se stává subjekt plátcem daně dnem uvedeným v rozhodnutí o registraci, zatímco v České republice se stane plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat.³⁶

³⁵ WEISS, Tomáš. Limit pro registraci k DPH a využívání paušální daně vzroste na dva miliony. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 9.5.2022 [cit. 2022-12-07]. Dostupné z: <https://mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/limit-pro-registraci-k-dph-a-vyuzivani-p-47457>

³⁶ Metodický pokyn k registrácii zdaniteľných osôb podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2020 - Finančné riaditeľstvo SR

2.2 Odpočet daně

Dle ustanovení § 72 až § 73 zákona o DPH je odpočtem daně oprávněný nárok plátce DPH na vrácení daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které použije v rámci uskutečňování svých ekonomických činností za zákonem stanovených podmínek.

V § 72 se vymezují základní principy pro uplatnění nároku na odpočet daně. V § 73, odst. 1 a 2 je řešeno, kdy je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně.³⁷

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely svých uskutečněných plnění, tak pro jiné účely, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro účely svých uskutečněných plnění.³⁸

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.³⁹

Daň se dle ustanovení § 37 zákona o dani z přidané hodnoty vypočte jako

a) součin základu daně a sazby daně

b) rozdíl mezi

1. částkou odpovídající výši úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, nebo výši částky stanovené podle § 36 odst. 6, která je včetně daně, bez zahrnutí částky vzniklé zaokrouhlením celkové výše úplaty podle § 36 odst. 5 a 2. částkou, která se vypočítá jako podíl částky podle bodu 1 a koeficientu 1,21 v případě

³⁷ POLANSKÁ, Pavla, Zdeněk KUNEŠ, Svatopluk GALOČÍK a Oto PAIKERT. *DPH 2021: Výklad s příklady*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2021, 424 s. ISBN 978-80-271-3144-0.

³⁸ Zákon č. 235/2004 Sb.: Zákon o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů ČR*. Ročník 2004, 78/2004, číslo 235.

³⁹ Zákon č. 235/2004 Sb.: Zákon o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů ČR*. Ročník 2004, 78/2004, číslo 235.

základní sazby daně, 1,15 v případě první snížené sazby daně nebo 1,10 v případě druhé snížené sazby daně.

Výpočet DPH 21 %

- výpočet zdola – vychází při výpočtu daně z peněžní částky za zdanitelné plnění bez DPH

cena bez DPH ... 100 %

DPH = základ daně (cena bez DPH / 100) x sazba DPH

- výpočet shora – vychází při výpočtu daně z ceny včetně DPH (z úplaty za zdanitelné plnění)

cena včetně DPH ... 121 %

DPH = cena (základ daně včetně DPH / 121) x koeficient (K = příslušná sazba / 100 + příslušná sazba)⁴⁰(viz příloha 4).

Pro správný odpočet daně je důležité stanovit daň na vstupu a daň na výstupu. Daň na vstupu je DPH, které daňovému subjektu účtují jejich dodavatelé. Pokud má daňový subjekt řádný daňový doklad a je plátcem DPH, má možnost snížit si o tuto částku odvod DPH do státního rozpočtu (FÚ).

Daň na výstupu je daň, kterou bude daňový subjekt účtovat svým odběratelům ke svým poskytnutým plněním a kterou odvede do státního rozpočtu.

Pokud je daň na výstupu vyšší než daň na vstupu, jedná se o daňovou povinnost, tedy tato částka bude odvedena státu. Pokud je daň na výstupu nižší než na vstupu, jedná se o tzv. nadměrný odpočet a tuto částku daňovému subjektu stát vrátí.

DPH se vybírá za určitý časový úsek, tedy za zdaňovací období. Za toto období na jedné straně daňový subjekt načítá daň na výstupu z jednotlivých

⁴⁰ Daň z přidané hodnoty: Výpočet daně z přidané hodnoty. *Účetníček* [online]. 2019 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.ucetnicek.cz/clanky/clanek/10>

uskutečněných plnění a na druhé straně daň zahrnutou v cenách vstupů, tj. daň na vstupu. Samotná daň za zdaňovací období je rozdíl mezi sumou daně na výstupu za toto období a daní na vstupu, tzv. odpočtem daně, za stejné období. Tento rozdíl může být kladný i záporný.⁴¹

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, nic méně plátce se může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí, pokud jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 milionů Kč, není nespolehlivým plátcem, není skupinou a změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku⁴² (viz příloha 5).

Daňová přiznání za jednotlivá zdaňovací období se podávají u místně příslušného správce daně do 25. dne kalendářního měsíce následujícího po zdaňovacím období. K tomuto datu je daň také splatná.

Pro správné stanovení odpočtu daně je důležitý daňový doklad, který má svá pravidla, za kterých může být vystaven. Daňovým dokladem je dle § 26 písemnost, která splňuje podmínky stanovené v zákoně o DPH. Může být vystaven v listinné nebo elektronické podobě. Elektronickou podobu má, pokud je vystaven a obdržen elektronicky. S použitím daňového dokladu v elektronické podobě musí souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje. Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje.

Vystavování daňových dokladů v tuzemsku má svá pravidla, která jsou uvedena v § 28 zákona o DPH. Je zde uvedeno, kdy je plátce povinen vystavit daňový doklad, nebo kdy je povinna vystavit daňový doklad osoba povinná k dani a kdy je povinen orgán veřejné moci nebo dražebník namísto plátce vystavit daňový

⁴¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2018, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

⁴² Zákon č. 235/2004 Sb.: Zákon o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů ČR*. Ročník 2004, 78/2004, číslo 235.

doklad. Dále, že daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, nebo z jakých důvodů musí být vystaven daňový doklad do 15 dnů od konce kalendářního měsíce.

Náležitosti, které musí obsahovat daňový doklad jsou uvedené v § 29 ZDPH spolu s informacemi, o údajích, které daňový doklad obsahovat nemusí.

„Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje.“⁴³

Lze vystavovat i zjednodušené daňové doklady, a to za dodržení podmínek uvedených v § 30 ZDPH a dodržení veškerých náležitostí takového dokladu uvedených v § 30a ZDPH. Neobsahuje-li zjednodušený daňový doklad výši daně, musí obsahovat částku, kterou osoba, která plnění uskutečňuje, získala nebo má získat za uskutečňované plnění celkem.

„Zjednodušený daňový doklad vydává plátce na požádání a používá se při uskutečňování plateb v hotovosti, platbě platební kartou nebo šekem, pokud platba nepřesahuje 10 000 Kč.“⁴⁴

Splátkový, či platební kalendář může být také daňovým dokladem. Obvykle bývají součástí, či přílohou různých smluv (§ 31 ZDPH). Osoba povinná k dani, která uskutečňuje několik samostatných plnění pro stejnou osobu, může vystavit za těchto několik samostatných plnění souhrnný daňový doklad, který se vystavuje do 15 dnů od konce kalendářního měsíce za podmínek uvedených v § 31b ZDPH.

Opravný daňový doklad (občas označován také jako „dobropis“) se použije v případě, že je nutné opravit základ DPH, výši DPH či sazbu DPH (dle § 42 ZDPH). Náležitosti takového dokladu jsou uvedeny v § 45 ZDPH). Vystavuje se do 15 dnů ode dne, v němž byly zjištěny skutečnosti rozhodné pro provedení

⁴³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. Str. 371.

⁴⁴ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3. Str. 43.

této opravy. Na tomto dokladu se uvede pouze souhrnně rozdíl oproti dokladu, který byl vydán a obsahoval špatná data. Pokud vystavení daňového dokladu není nutné, stačí v téže lhůtě provést opravu evidenci pro účely DPH.

V souladu s ZDPH se daňové doklady uchovávají po dobu deseti let, a to takovým způsobem, aby byly po celou dobu čitelné, se zajištěním neporušenosti obsahu a věrohodnosti jejich původu.⁴⁵

V ustanovení § 36 ZDPH je uvedeno, že základem daně je vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněná zdanitelná plnění, a to bez daně. Úplatu může obdržet od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Základ daně také zahrnuje jiné daně, poplatky, nebo jiná obdobná peněžitá plnění, vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou, při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě nebo spojených s výstavbou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

„DPH je konstruována na principu samovyměřovacím, a proto významným souvisejícím pojmem je daňový doklad.“⁴⁶

2.3 Správce daně a správa daní

Správa daní je proces upravený zákonem, který určuje, jakým způsobem má být daň stanovena a jakým způsobem má být uhrazena. Ten proces je upraven od roku 1993. Nejdříve ho upravoval zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a později byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád,

⁴⁵ Zákon č. 235/2004 Sb.: Zákon o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů ČR*. Ročník 2004, 78/2004, číslo 235.

⁴⁶ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3. Str. 43.

který je ve znění pozdějších předpisů platný do teď. Cílem je tedy správné zjištění a stanovení daně a také zajištění její úhrady.⁴⁷

Správné stanovení výše daně nezaručuje, že bude řádně vybrána. Je nutno uzákonit způsob výběru daně. Čímž je myšlena cesta, kterou se daň dostane od daňového subjektu ke správci daně a následně od něho do příslušného veřejného rozpočtu.⁴⁸

„Správu daně z přidané hodnoty vykonává místně příslušný správce daně, tzn. místně příslušný finanční úřad, příslušný buď podle bydliště, nebo místem, kde se obvykle zdržuje fyzická osoba, nebo u právnické osoby dle sídla. Tato místní příslušnost je stanovena zákonem o DPH, přičemž může být při určování místní příslušnosti použit i daňový řád.“⁴⁹

Mezi právní předpisy pojednávající o správci daně řadíme:

- daňový řád,
- zákon o finanční správě,
- zákon o celní správě.

Na uvedené předpisy jsou tematicky navázány právní normy, např. zákony upravující přímé a nepřímé daně nebo předpisy stanovující další jiné poplatky a platby (např. celní).

Obecná procesní norma:

Správcem daně je správní orgán (orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická či fyzická osoba, vykonává-li působnost v oblasti veřejné správy) nebo jiný státní orgán (má-li svěřenou působnost v oblasti správy daní). Z čehož vyplývá, že kromě orgánů finanční

⁴⁷ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.

⁴⁸ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2018, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

⁴⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. Str. 379-380.

a celní správy jsou správcem daně i např. jednotlivé obecní úřady (spravující především místní poplatky).

Pravomoc správce daně je dána zásadně právním předpisem. Pokud správce daně nemá v zamyšleném jednání oporu v právním předpise, nesmí jej provést (§ 5 a násl. DŘ).

Správce daně dle daňového řádu:

- vede daňová řízení (jejich členění uvádí DŘ) a jiná řízení (specifikována v DŘ),
- provádí tzv. vyhledávací činnost (může být i bez součinnosti s daňovým subjektem),
- „vybírá si“ daňový subjekt (podle vnitřních postupů správce daně), u kterého provede kontrolu plnění povinností osob zúčastněných na správě daně (přes místní šetření či daňovou kontrolu),
- může vyzývat ke splnění povinností (různé dle DŘ),
- zabezpečuje placení daní,
- vede evidenci o daňových subjektech a jejich daňových povinnostech v listinné a (nebo) elektronické podobě.
- Správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úřední osoby.

V daňových otázkách postupuje správce daně podle daňového řádu (dle § 4 DŘ se použije daňový řád či jeho jednotlivá ustanovení, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak). Práva a povinnosti správce daně jsou dány tím, jakou konkrétní věc má v danou chvíli „k řešení“ (např. registrační řízení, vyměřovací řízení, placení daní, daňová kontrola, místní šetření, exekuční řízení atd.) s osobou zúčastněnou na správě daní či s jeho zástupcem.

Pokud komunikujeme se správcem daně, pak vždy podle tzv. místní příslušnosti. Správce daně může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, a to za předpokladu, že se týká daňového subjektu, k jehož správě daní je místně příslušný. A také má samozřejmě způsobilost být účastníkem občanského

soudního řízení (včetně procesní způsobilosti), a to ve věcech souvisejících se správou daní.

Civilní správce daně:

Nejznámější správce daně, který se okamžitě vybaví komukoliv, je Finanční správa ČR, lépe řečeno finanční úřad (viz. příloha 6 a příloha 7). Definici v právním podání formuluje zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Do konce roku 2012 se však finanční úřady řídily zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

Do soustavy správních orgánů finanční správy je pro výkon správy daní zařazeno:

- Generální finanční ředitelství („GFŘ“) – podřízeno Ministerstvu financí, sídlo v Praze, celorepubliková působnost, v čele je generální ředitel,
- Odvolací finanční ředitelství („OFŘ“) – celorepubliková působnost, sídlo v Brně, podřízeno GFŘ, v čele je ředitel,
- finanční úřady („FÚ“) – 14 finančních úřadů a jeden Specializovaný finanční úřad, který má sídlo v Praze s celorepublikovou působností, podřízeny OFŘ, v čele je ředitel (viz příloha 6 a příloha 7).

Bezpečnostní správce daně (strážce):

Celní správa České republiky se řídí zákonem č. 17/2012 Sb., a to s účinností od 1. 1. 2013 (do té doby byl účinný zákon č. 185/2004 Sb.). Celní správa, tak jako finanční správa, je soustavou správních orgánů, ale oproti finanční správě má navíc postavení ozbrojeného bezpečnostního sboru. Celní správa může postupovat ve specifických případech, vedle daňového řádu, a také podle trestního řádu.

Orgány celní správy jsou:

- Generální ředitelství cel (podřízeno Ministerstvu financí, celorepubliková působnost, sídlo v Praze),
- celní úřady (celkem 15).

Celní úřad je správcem daně u DPH v případě:

- kdy je dovezené zboží propuštěno osobě, která není plátcem DPH, do celního režimu volného oběhu nebo aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení, do celního režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla,
- kdy je dovezené zboží propuštěno osobě, která je plátcem DPH, do celního režimu volného oběhu nebo aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení, pokud zboží bylo do těchto režimů propuštěno na základě rozhodnutí celního úřadu, které nebylo učiněno na tiskopise jednotného správního dokladu,
- že došlo k nezákonnému dovozu zboží, k porušení podmínek dočasného uskladnění zboží nebo k porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dováženo.⁵⁰

2.4 Shrnutí

Pojem daň z přidané hodnoty je veřejnosti velmi známý, neboť je tato daň neustále probírána v médiích, a to hlavně ve spojitosti s různými kauzami. Daň z přidané hodnoty má svá pravidla, za kterých může být uplatněna. Druhá kapitola této práce se zabývá vymezením jednotlivých dílčích pojmů spojených s daní z přidané hodnoty. Tato daň má velký význam pro státní rozpočet, a proto je důležité předcházet jakýmkoliv ztrátám na této dani. Je zde vysvětlena registrační povinnost k DPH a také srovnání s registrací DPH na Slovensku. Dále je podrobně rozebrán odpočet daně, podmínky, za nichž může být uplatněn a nechybí vysvětlení výpočtu DPH, včetně názorného příkladu. Také je v tomto oddílu popsáno, co je správa daní, za jakých podmínek a dle jakých zákonů je vykonávána a kdo je správcem daně, včetně toho, jaká má oprávnění.

⁵⁰ KOUDELKA, Michal. Kdo je vlastně správce daně. *Portal.POHODA.cz* [online]. 2016 [cit. 7.11.2022]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/kdo-je-vlastne-spravce-dane/>

3 Právní subjektivita Evropské unie a unijní právo

„Ve vztahu k předpisům Evropské unie by měl být zákon o dani z přidané hodnoty v souladu s předpisy Evropské unie.“⁵¹

Každý stát, který je členem Evropské unie má v platnosti dva právní řády. Je to národní právní řád a právní řád Společenství. Právo Společenství má při tom před právem národním aplikační přednost. Tato skutečnost byla odvozena Evropským soudním dvorem z článku 249 Smlouvy o založení Evropského společenství. Dle ESD by v případě neexistence této přednosti byl právo Společenství odebrán jeho charakter práva Společenství a byl by zpochybněn právní základ Společenství jako takový.⁵²

Podmínky, za jakých má činnost Unie v rámci její nevýlučné pravomoci přednost před činností členských států vymezuje zásada subsidiarity, zakotvená ve Smlouvě o Evropské unii. V rámci EU je zásada subsidiarity kritériem pro výkon nevýlučných pravomocí Unie. Vylučuje zásah Unie v případě, že určitou otázku mohou účinně řešit samy členské státy na ústřední, regionální nebo místní úrovni. Unii opravňuje k výkonu pravomoci pouze tehdy, pokud členské státy nemohou uspokojivě dosáhnout cílů zamýšlené činnosti a pokud může mít opatření na unijní úrovni přidanou hodnotu.⁵³

„Zásada subsidiarity zastupuje požadavek na rozložení vytíženosti rozhodování prostřednictvím unijního práva a národního práva, které by mělo být aktivní

⁵¹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. Str. 362.

⁵² BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: Praktický komentář*. Praha: 1. VOX, 2010, 735 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

⁵³ Fakta a čísla o Evropské unii: zásada subsidiarity. *Evropský parlament* [online]. 2022 [cit. 8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/7/the-principle-of-subsidiarity>

*až tehdy, pokud by legislativní iniciativa jednoho státu, či jednotlivých členských států byla neúčinná.*⁵⁴

Daňová politika EU měla snahu o vytvoření jednotného vnitřního trhu, který by odstranil bariéry obchodu, jenž představovaly hlavně rozdílné systémy nepřímého zdanění a rozdílné daňové sazby. Daňová harmonizace byla hlavním nástrojem daňové politiky v oblasti nepřímého zdanění.⁵⁵ (viz příloha 8)

Harmonizace se většinou realizuje prostřednictvím směrnic. Tyto směrnice musí členské státy zapracovat do svého právního řádu. V rámci daní se zapracovávají do daňových zákonů.⁵⁶

„Zásada přímého účinku (direct effect“) ustanovuje právo jednotlivce dovolávat se před národními soudy dodržování unijního práva. Bezprostřední účinek unijního práva se vyvozuje z judikátu „Van Gend en Loos“, ve kterém bylo řečeno, že subjektem unijního práva jsou nejenom státy, ale i státní příslušníci členských států. I daňový poplatník se tedy může domáhat plnění ustanovení unijního práva členskými státy, pokud je přesvědčen, že členský stát mu odpírá prospěch, který je zakotven v tomto právu.“⁵⁷

*„Primární právo tvoří základ právního řádu ES a EU jako celku, vymezuje strukturu a kompetence Evropských společenství a základní principy, na kterých jsou ES a RU jako celek postaveny. Primární právo je vytvářeno akty členských států, a proto smlouvy, které primární právo tvoří, mají charakter mezinárodních smluv.“*⁵⁸

⁵⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5. Str. 50.

⁵⁵ NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

⁵⁶ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2018, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

⁵⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5. Str. 50.

⁵⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5. Str. 51.

„Sekundární právo je tvořeno legislativními akty orgánů EU. V současnosti představuje většinu právní materie ES.“⁵⁹

3.1. Shrnutí

Vstupem do Evropské unie se Česká republika zavázala dodržovat mimo národního právního řádu i právní řád společenství. Ve třetí kapitole této práce je vysvětlena právní subjektivita Evropské unie a unijní právo. Podmínky, za jakých má činnost Unie v rámci její nevýlučné pravomoci přednost před činností členských států, vymezuje zásada subsidiarity, zakotvená ve Smlouvě o Evropské unii. A dále daňová harmonizace, která je hlavním nástrojem daňové politiky v oblasti nepřímého zdanění, a která se většinou realizuje prostřednictvím směrnic. Ty jsou závazné jen s ohledem svého cíle, kterého mají dosáhnout a nemají žádný přímý účinek. Důležité bylo také představení primárního a sekundárního práva, jehož dodržování je důležité pro správné fungování celého mezinárodního systému.

⁵⁹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5. Str. 51.

4 Princip fungování a podstata zavedení daně z přidané hodnoty v Evropské unii a v České republice

Daň z přidané hodnoty je daní univerzální. Základní myšlenkou fungování je, že se daň vybírá na každém stupni zpracování. Nikoliv však z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni zpracování přidáno. Zdaní se tedy pouze přidaná hodnota.⁶⁰

„Tato daň patří do kategorie tzv. sdílených příjmů. Výběr daně z přidané hodnoty je prováděn prostřednictvím dvou státních institucí, a to finančními úřady a celními úřady. Finanční úřady vybírají tuto daň ze zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku a celní úřady ji inkasují zejména při neobchodních dovozech zboží do republiky. DPH inkasovaná těmito orgány odráží režim placení, kdy veškeré odpočty jsou spravovány výhradně finančními úřady.“⁶¹

Každý daňový subjekt platí daň z jím přidané hodnoty vzniklé jeho ekonomickou činností. Tímto se daň z přidané hodnoty odlišuje od již zaniklé daně z obratu, která se týkala pouze výrobců.

V okamžiku, kdy je daňový subjekt plátcem daně z přidané hodnoty, musí na uskutečněná zdanitelná plnění, u dodání zboží či služby (vlastní prodej), uplatnit určitou sazbu daně z přidané hodnoty v závislosti na tom, do které sazby je zařazeno prodávané zboží, či poskytovaná služba. Ve většině případů se jedná o sazbu daně z přidané hodnoty základní, ve výši 21 %. Tato základní sazba je uplatňována na veškeré zboží a služby, které se dle zákona o dani z přidané hodnoty neřadí do některé ze snížených sazeb. První snížená sazba činí 15 % a vztahuje se na prodej zboží uvedeného v příloze 3 zákona o dani z přidané hodnoty, což je například prodej potravin. Stejně se uplatňuje sazba 15 % na služby

⁶⁰ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2018, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

⁶¹ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 7. 2020 [cit.9.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-ektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-38924>

uvedené v Příloze 2, například ubytovací či stravovací služby. Existují ale i výjimky stanovené zákonem. Druhá snížená sazba ve výši 10% je uplatňována na zboží a služby uvedené v příloze 3 a) a v příloze č. 2 a) ZDPH a patří sem například stravovací služby a podávání nápojů nebo cateringová služba, ale s výjimkou stravovacích služeb, které jsou osvobozeny od daně podle § 57 až 59 zákona o dani z přidané hodnoty, a s výjimkou podávání tabákových výrobků a alkoholických nápojů (kromě točeného piva), dále třeba kadeřnické a holičské služby, či domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany. U dovozu zboží, kde je jednotná celní sazba a které se započítávají do různých podpoložek harmonizovaného systému, se uplatní základní sazba, a to v případě, že minimálně jeden druh zboží podléhá této sazbě daně.⁶²

„Vysoké daně mají negativní dopad na ekonomický růst, protože oslabují motivace lidí k pracovním výkonům, zvětšují daňové úniky a vyvolávají únik kapitálu ze země.“⁶³

Je důležité si uvědomit, že zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty zahrnuje také příslušné předpisy Evropské unie, zejména směrnici Rady 2006/112/ES platnou od 1. 1. 2007.

Směrnice Rady 2006/112/ES, čl. 1 definuje neutralitu takto: *„na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna“.*⁶⁴

Princip daně z přidané hodnoty spočívá v tom, že dodavatel, pokud je registrován jako plátce, odvede část hodnoty z obchodu, který je předmětem daně a naproti tomu si má odběratel nárok při splnění určitých podmínek požádat o vrácení daně,

⁶² Zákon č. 235/2004 Sb.: Zákon o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů ČR*. Ročník 2004, 78/2004, číslo 235.

⁶³ HOLMAN, Robert. *Základy ekonomie pro studenty vyšších odborných škol a neekonomických fakult VŠ*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. 384 s. ISBN 978-80-7400-007-2, str. 337.

⁶⁴ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, tzv. recast 6. směrnice. *Účetní-portál.cz* [online]. [cit.3.11.2020]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/dph/sazby/>

kteřou při zmíněném obchodu dodavateli zaplatil. Daní se tedy hrubá marže, což je právě ta přidaná hodnota.

Zídková ve svém článku Principy daně z přidané hodnoty uvádí: „Každý dodavatel sice odvede daň z prodaného zboží nebo služby, ale od této daně současně odečítá daň, kterou zaplatil při nákupu svých vstupů. Tím je zaručeno, že daň je vícefázová a zároveň se v řetězci nekumuluje. Pro zjednodušení se počítá pouze s jedním vstupem a jedním výstupem u každého článku řetězce, přičemž výrobce nemá žádné subdodavatelské vstupy.“⁶⁵

V české právním řádu není princip DPH upraven, nicméně najít můžeme jeho vyjádření v čl. 1 odst. 2 Soudního dvora, který stanoví, že společný systém DPH je založen na zásadě uplatňující všeobecnou daň ze spotřeby v přeneseném poměru k ceně zboží a služeb na zboží a služby bez ohledu na počet plnění, která jsou uskutečněna ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je uplatněna. Každé plnění podléhá dani, která je vypočítána z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Princip neutrality vysvětluje SDEU ve své judikatuře přes odpočet daně na vstupu a je dle něj systém odpočtu daně na vstupu určen k tomu, aby plátce DPH úplně zprostil zatížení daní, která byla zaplácena při vyvíjení vlastní ekonomické činnosti. To, co zajišťuje, že všechny ekonomické činnosti jsou zdaněny absolutně neutrálním způsobem, jestliže samy podléhají DPH, je právě společný systém DPH.⁶⁶

„Plátce odvádí daň z hodnoty, o kterou zvýšil svou prací hodnotu výrobku (popř. služby). Celou tuto daň však plátce neodvádí. Plátce, který nakupuje výrobky či služby, platí v ceně daň na vstupu. Při prodeji svých výrobků či služeb k ceně

⁶⁵ ZÍDKOVÁ, Hana. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky: Principy daně z přidané hodnoty* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 64 s. [cit. 7.11.2022]. 1/2019. ISSN 1211-9946. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019>. Str. 25.

⁶⁶ ŠEVČÍK, Michal. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 98 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

*DPH připočítává daň na výstupu. Rozdíl těchto dvou daní představuje částku, která se dovádí správci daně – daňovou povinnost. Plátce tedy odvede jen tu částku, o kterou daň na výstupu přesahuje daň na vstupu.*⁶⁷

Daň z přidané hodnoty vymezují příslušné zákonné předpisy. V české republice máme některé předpisy zásadní, z nichž následně vycházejí další, které se problematiky DPH dotýkají pouze okrajově nebo v dílčích částech. (viz příloha 9).

V Československu byla v době socialismu centrálně řízená ekonomika, jejíž dominantou bylo státní vlastnictví. Jedním z prostředků, který umožňoval dosažení cenové stability a zabránění nedostatku či nadbytku spotřebního zboží byla daň z obratu. Celková potřeba určitých druhů zboží nebyla určována trhem. Určovalo ji autoritativně centrální plánování (viz příloha 10).

K 1. lednu roku 1953 byla provedena zásadní daňová reforma, kdy byly předchozí daně zrušeny a nově zavedeny jiné daně, včetně daně z obratu, která byla v roce 1993 nahrazena daní z přidané hodnoty⁶⁸ (viz příloha č. 11).

*„Daň z přidané hodnoty je základem nejen přímého zdanění v České republice, ale zároveň i základem celé daňové soustavy.”*⁶⁹

DPH má hlubokou historii (viz příloha 12). Mnoho evropských zemí přijalo DPH v 60. a 70. letech. Další země následovaly v 80. letech a poté. Sijbren Cnossen, přední odborník na DPH z Maastrichtské univerzity v Nizozemsku, nazval jeho šíření „nejdůležitější událostí ve vývoji daňové struktury v poslední polovině 20.

⁶⁷ KLÍNSKÝ, Petr, Otto MUNCH a Danuše CHROMÁ. *EKONOMIKA: EKONOMICKÁ A FINANČNÍ GRAMOTNOST pro střední školy*. Deváté, upravené vydání. Praha: EDUKO nakladatelství, 2018. 180 s. ISBN 978-80-88057-50-5, str. 95.

⁶⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

⁶⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2. Str. 362.

století“.⁷⁰ „V 80. letech vzniká tzv. druhá generace zemí s daní z přidané hodnoty.“⁷¹

Výrazný příjem do rozpočtu české republiky je tvořen daní z přidané hodnoty, a proto je výběr této daně velmi důležitý (viz příloha 13).

V České republice má státní rozpočet podobu zákona (např. Zákon č. 57/2022 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2022). Je sestavován ministerstvem financí, které ho předkládá vládě ke schválení a následně pošle návrh zákona o státním rozpočtu ke schválení do poslanecké sněmovny, nejpozději tři měsíce před koncem roku. Státní rozpočet projednává sněmovna ve třech čteních.⁷²

Státní rozpočet představuje plán finančního hospodaření státu na daný rozpočtový rok, který následně zajišťuje plnění sociálních, ekonomických a politických funkcí státu. Prostřednictvím státního rozpočtu realizuje vláda hospodářskou politiku a uskutečňuje své programové priority. Plní funkce alokační, redistribuční a stabilizační. Je centralizovaným peněžním fondem a představuje bilanci příjmů a výdajů státu na daný rozpočtový rok, který je shodný s kalendářním rokem. Příjmová strana rozpočtu obsahuje informace o tom, z jakých zdrojů vláda plánuje tyto aktivity státu financovat, tj. z daní, poplatků či jiných příjmů. Výdajová strana rozpočtu informuje o tom, kolik stát vydává na financování jednotlivých aktivit státu jako například na školství, zdravotní péči, důchody aj. Státní rozpočet může mít tři varianty. Může být vyrovnaný, přebytkový či schodkový. Jednotlivé varianty odrážejí hospodářskou politiku státu, která reaguje na aktuální ekonomickou situaci a na předpokládaný vývoj ekonomiky.⁷³

⁷⁰ Jak bychom mohli zlepšit federální daňový systém? Jaká je historie DPH? : *Informační příručka daňové politiky* [online]. 2020 [cit.4.11.2022]. Dostupné z: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-history-vat>

⁷¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3. Str. 223.

⁷² Státní rozpočet. *Peníze.cz* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/statni-rozpocet>

⁷³ Státní rozpočet v kostce - 2020. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2020-38000>

Daň z přidané hodnoty se řadí do kategorie tzv. sdílených příjmů. Výběr daně z přidané hodnoty, jak bylo uvedeno již výše, je prováděn prostřednictvím dvou státních institucí, a to finančními úřady a celními úřady. Finanční úřady vybírají tuto daň ze zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku a celní úřady ji inkasují zejména při neobchodních dovozech zboží do republiky. DPH inkasovaná těmito orgány odráží režim placení, kdy veškeré odpočty jsou spravovány výhradně finančními úřady. V úrovni veřejných rozpočtů se každoročně na dani z přidané hodnoty vybírá stále větší peněžní částka, čímž dochází každoročně k navyšování příjmů do státního rozpočtu. Poměrný nárůst úrovně celkového inkasa přibližně odpovídá také dílčím přírůstkům vlastní daňové povinnosti i nadměrným odpočtům. Nárůst inkasa DPH je nadále zajišťován zejména zvýšením efektivity výběru daně (viz příloha 14).

U přípravy státního rozpočtu se vychází z toho, že bude inkaso DPH ovlivněno v následujícím roce odhadovanými makroekonomickými agregáty, jako jsou výdaje domácností na spotřebu, výdaje vládních institucí na spotřebu a některé další relevantní výdaje státu, dále pak nově zavedenými opatřeními a vývojem inkasa DPH v roce předešlém. Rozpočtová očekávání nemusí být vždy naplněna, protože u některých uvedených faktorů ovlivňujících inkaso DPH může dojít následně k jejich změně. Například inkaso DPH bylo zejména začátkem roku 2021 výrazně ovlivněno přetrvávajícím poklesem celkové ekonomické aktivity souvisejícím s vládními proti epidemiologickými opatřeními, státním rozpočtem financovanými opatřeními státu zaměřenými na pomoc podnikatelům a na celkové oživení ekonomiky. Projevují se související daňové úlevy, pravděpodobně v největší míře negativně na inkaso daně dopadá posečkaní a splátkování daně, dále prominutí daně (u respirátorů, testů, vakcín apod). Negativní efekt má také snižování sazeb daně (druhá snížená sazba se od května nebo července 2020 vztahuje na stravovací služby a další služby a zboží). Nezanedbatelné jsou další daňové úlevy související s mimořádnými událostmi. Při přípravě rozpočtu se také vychází z pozitivního odhadu inkasa na předešlý rok, který ale může a nemusí být v tak značné výši naplněn. Poměrný nárůst úrovně celkového inkasa je přibližně odpovídající také dílčím přírůstkům vlastní daňové povinnosti i nadměrných

odpočtů. Příkladem je přírůstek inkasa za rok 2021, který byl zajištěn podobným poměrným navýšením jak úrovně vlastní daňové povinnosti, tak i hodnoty nadměrných odpočtů.⁷⁴

Příjem státního rozpočtu z celkového inkasa daně z přidané hodnoty v roce 2021 je v částce 298,52 mld. Kč. Znamená to, že příjmy státního rozpočtu z DPH meziročně vzrostly o 3,7 %, (o 10,66 mld. Kč absolutně), rozpočtem stanovená částka 287,90 mld. Kč byla naplněna na 103,7 %.⁷⁵ V roce 2020 činí příjem státního rozpočtu z celkového inkasa daně z přidané hodnoty je částka 287,86 mld. Kč. Znamená to, že příjmy státního rozpočtu z DPH meziročně poklesly o 3,5 mld. Kč (1,2 %). Rozpočtem stanovená částka 290,30 mld. Kč (pozn. během roku snižená z hodnoty 305,8 mld. Kč) byla naplněna na 99,2 %.⁷⁶ Příjem státního rozpočtu z celkového inkasa daně z přidané hodnoty v roce 2019 činí 291,3 mld. Kč, což znamená, že příjmy státního rozpočtu z daně z přidané hodnoty meziročně vzrostly o 4,4 %, (o 12,3 mld. Kč absolutně), rozpočtem stanovená částka 297,9 mld. Kč byla ale naplněna pouze na 97,8 %.⁷⁷ V roce 2018 činí příjem státního rozpočtu z celkového inkasa daně z přidané hodnoty 279 mld. Kč, což znamená, že příjmy státního rozpočtu z daně z přidané hodnoty meziročně vzrostly o 4,9 %, (o 13 mld. Kč absolutně), rozpočtem stanovená částka 280,9 mld. Kč byla

⁷⁴ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 20. 7. 2022 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>

⁷⁵ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 7. 2022 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>

⁷⁶ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2020: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2020. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 21. 6. 2021 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2020/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-42271/>

⁷⁷ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 7. 2020 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-38924>

naplněna pouze na 99,3 %.⁷⁸ Z celkového inkasa daně z přidané hodnoty v roce 2017 je příjmem státního rozpočtu částka 266 mld. Kč. Znamená to, že příjmy státního rozpočtu z daně z přidané hodnoty meziročně vzrostly o 8,3 %, (o 20,3 mld. Kč absolutně), rozpočtem stanovená částka 258,2 mld. Kč byla překročena o 7,8 mld. Kč, tj. o 3,0 %.⁷⁹ V roce 2016 byl příjem státního rozpočtu z inkasa daně z přidané hodnoty 245,7 mld. Kč. Ačkoli příjmy státního rozpočtu meziročně vzrostly o 9,1 mld. Kč (o 3,8 %), rozpočtem stanovená částka 247,7 mld. Kč byla naplněna pouze na 99,2 %.⁸⁰ Příjem státního rozpočtu za rok 2015 z inkasa daně z přidané hodnoty činila částka 236,6 mld. Kč. To znamená meziroční nárůst příjmů rozpočtu z daně z přidané hodnoty o 6,4 mld. Kč (2,8 %). Rozpočtem stanovená částka 229,3 mld. Kč, byla překročena o 3,2 %.⁸¹

Srovnání podílu daně z přidané hodnoty na státním rozpočtu mezi lety 2015 až 2021 je uvedeno v níže uvedené tabulce.

⁷⁸ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 10. 7. 2019 [cit.7.11.2022]. 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>

⁷⁹ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 11. 7. 2018 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>

⁸⁰ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2016: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 17. 7. 2017 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2016/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-29142>

⁸¹ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2015: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 7. 2016 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-25563>

Tabulka 1 - Podíl daně z přidané hodnoty na státním rozpočtu v letech 2015 až 2021

Rok	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Příjem do stát. rozpočtu v mld.	236,6	245,7	266	279	291,3	287,9	298,5
Meziroční růst příjmů do stát. rozpočtu %	2,8	3,8	8,3	4,9	4,4	-1,2	3,7
Rozpočtem stanovená částka v mld.	221,3	247,7	258,2	280,9	297,9	290,3	287,9
Naplnění stát. rozpočtu stanovené částky v %	103,2	99,2	103	99,3	97,8	99,2	103,7

Vlastní zpracování. Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2015: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 7. 2016 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-25563>

Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2016: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 17. 7. 2017 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2016/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-29142>

Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 11. 7. 2018 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>

Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 10. 7. 2019 [cit.7.11.2022]. 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>

Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 7. 2020 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-38924>

Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2020: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2020. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 21. 6. 2021 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2020/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-42271/>

Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 20. 7. 2022 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>

Vůbec nejlepší výsledek v novodobé historii České republiky mělo hospodaření státního rozpočtu v roce 2019. Původně byl státní rozpočet schválen se schodkem 40 mld. Kč, na konci roku ale byl deficit výrazně nižší a dosáhl 28,5 mld. Kč. To je pátý nejlepší výsledek za posledních dvacet let.

Bohužel se počátkem března 2020 na území České republiky rozšířila nákaza novým typem koronaviru, čímž musela vláda přistoupit k řadě preventivních opatření, aby dokázala zajistit zdraví občanů i řádný chod země.⁸² Státní rozpočet roku 2020 zakončil své hospodaření nižším schodkem, než bylo původně plánováno. Rozpočet roku 2020 byl z důvodu celosvětové pandemie koronaviru SARS-COV-2 postupně třikrát novelizován až na schodek 500 mld. Kč. Nakonec státní rozpočet skončil deficitem ve výši 367,4 mld. Kč při propadu ekonomiky o 5,6 %. Přestože šlo o nejhlubší pokles výkonu ekonomiky v historii samostatné České republiky, bez výrazných fiskálních stimulů a opatření by byl ještě daleko větší. Návrh státního rozpočtu na rok 2021 reflektoval přetrvávající dopady pandemie, vládní opatření k jejich zmírnění a dlouhodobé priority vlády. Pro rok 2021 počítal původní zákon o státním rozpočtu se schodkem na úrovni 320 mld. Kč, po novele byl rozpočtován deficit ve výši 500 mld. Kč.⁸³

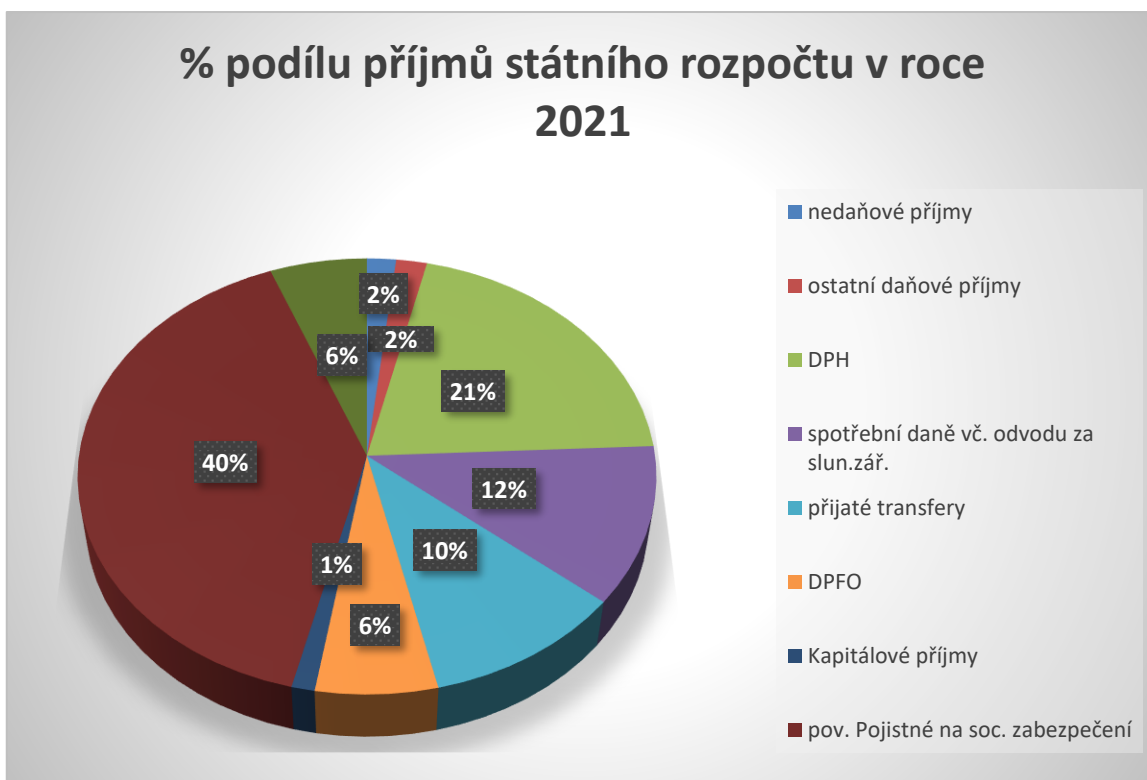
V úrovni veřejných rozpočtů bylo za rok 2021 na DPH vybráno 463,68 mld. Kč (z toho 463,27 mld. Kč FÚ, 0,41 mld. Kč celními úřady). Tím došlo k meziročnímu nárůstu o 37,23 mld. Kč (8,7 %). Podíl inkasa DPH na celkových daňových příjmech vybíraných FÚ vzrostl ze 48,7 % v 2020 na 53,2 % za rok 2021. Přírůstek inkasa DPH byl zajištěn podobným poměrným navýšením jak úrovně vlastní daňové povinnosti (68,4 mld. Kč), tak i hodnoty nadměrných odpočtů (31,4 mld. Kč).⁸⁴

⁸² Státní rozpočet v kostce - 2019. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2019-34784>

⁸³ Státní rozpočet v kostce 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2021-41404>

⁸⁴ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí*

Graf 1 – podíl příjmů státního rozpočtu v roce 2021 uvedený v procentech



Vlastní zpracování. Zdroj: Státní rozpočet v kostce 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2021-41404>

Příjmy státního rozpočtu jsou v roce 2022 plánovány ve výši 1613,2 mld. Kč, což je v porovnání se schváleným rozpočtem na rok 2021 o 227,6 mld. Kč více. Výdaje státního rozpočtu jsou v roce 2022 plánovány ve výši 1893,2 mld. Kč, což je v porovnání se schváleným rozpočtem na rok 2021 o 7,6 mld. Kč více. Saldo státního rozpočtu je pro rok 2022 rozpočtováno jako schodek ve výši 280,0 mld. Kč, což představuje v porovnání se schváleným rozpočtem na rok 2021 snížení o 220,0 mld. Kč.⁸⁵

České republiky [online]. 14. 7. 2022 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>

⁸⁵ Státní rozpočet v kostce 2022. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2022-47759/>

Například ve Francii dělá většinu celkových příjmů do státního rozpočtu daňové příjmy, v celkovém poměru 90 % a jsou tvořeny z přímých a nepřímých daní vybíraných jak od občanů, tak podniků. Další příjmy pocházejí z nedaňových příjmů, jako jsou výnosy z pokut, či hazardních her. Daň z přidané hodnoty je tvořena z celkového příjmu do státního rozpočtu 29 %, což je 89 mld. v EUR.⁸⁶

Na Slovensku činil výběr daně z přidané hodnoty v roce 2019 téměř 7 mld. EUR a meziročně se zvýšil o 510 mil. EUR, což je nejvyšší výnos ze všech daní, neboť v roce 2019 činil z celkových daní 40 % a 7,2 % HDP⁸⁷ (viz příloha 15).

Příjmy z DPH se za rok 2021 oproti rozpočtu zvýšily o 573,2 milionu EUR,⁸⁸

Ve srovnání, kolik procent na HDP dané země představují výnosy ze všech daní za rok 2020 (včetně odvodů na sociální a zdravotní zabezpečení), tak v rámci zemí OECD se Česká republika pohybuje mírně nad průměrem států OECD na úrovni 34,4 % HDP, stejně jako v roce 2019 (34,9 %) i v roce 2018 (35,3 %). V roce 2017 byla ČR mírně pod průměrem OECD zemí na úrovni 34,4 % HDP⁸⁹ (viz příloha 16).

Sazby daně z přidané hodnoty jsou v jednotlivých státech Evropské unie různé. Máme jednu z nejvyšších snížených sazeb daně z přidané hodnoty. Česká republika je v těsném závěsu za Maďarskem, které má sníženou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 18 %, na druhém místě v EU. Základní sazbou daně z přidané hodnoty ve výši 21 % se pohybujeme v průměru mezi zeměmi EU. Máme

⁸⁶ Budget de l'État. *Ministère de l'économie, des finances et de la relance* [online]. [cit. 7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.budget.gouv.fr/budget-etat>

⁸⁷ S T A N O V I S K O Najvyššieho kontrolného úradu Slovenskej republiky k návrhu štátneho záverečného účtu Slovenskej republiky za rok 2019: Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky. *Národná rada Slovenskej republiky* [online]. 2020 [cit. 4.11.2022]. Dostupné z: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=479918>

⁸⁸ Stanovisko NKÚ SR k návrhu ŠZU 2021. *Národná rada Slovenskej republiky* [online]. [cit. 11.11.2022]. Dostupné z: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=513005>

⁸⁹ ŽUROVEC, Michal. Rozpočet na rok 2021 schválen: Návrh státního rozpočtu na rok 2021, který reflektuje přetrvávající dopady pandemie, vládní opatření k jejich zmírnění a dlouhodobé priority vlády, byl schválen Poslaneckou sněmovnou a míří k podpisu prezidentem republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2020, 19. 10. 2020 [cit. 7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/rozpocet-na-rok-2021-schvalen-39709>

však ještě druhou sníženou sazbu spolu s dalšími patnácti zeměmi. U nás činí výši 10 %.⁹⁰

Současná pravidla Evropské unie stanoví, že základní sazba DPH nesmí být nižší než 15 % a členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, které však nesmějí být nižší než pět procent. Směrnice EU ovšem povoluje členským státům přechodné období, ve kterém mohou využívat nižší než pětiprocentní sníženou sazbu daně. Sazby daně z přidané hodnoty se v rámci Evropské unie mohou v průběhu roku měnit⁹¹ (viz příloha 17).

4.1 Daň z přidané hodnoty a její výhody a nevýhody

Jednoduchá univerzální odpověď na otázku, zda je výhodnější být plátcem DPH či nikoli neexistuje. Záleží na řadě okolností.

Jednou z hlavních výhod daně z přidané hodnoty je fiskální neutralita.

„Daň je neutrálnější vzhledem k volbě spotřebitelů i výrobců a umožňuje zdanit spotřebu domácností s vyloučením výrobních inputů.“⁹²

Soudní dvůr EU při řešení běžných otázek ohledně interpretace směrnice o DPH tuto vlastnost zmiňuje. Znamená to, že se daň v řetězci dodavatelů nekumuluje. Fiskální neutralita zaručuje, že služba nebo zboží v určité ceně (s určitou přidanou hodnotou) a podléhající stejné sazbě DPH jsou zdaněny shodně, aniž by na to měla vliv délka distribučního řetězce.

Důležitá je i výhoda neutrality teritoriální. Ta spočívá v tom, že zboží a služby jsou zdaňovány ve státě, kde jsou spotřebovány, zatímco ve státě, kde byly vyprodukovány, zdanění nepodléhají. Nedochozí tedy ke dvojímu zdanění.

⁹⁰ Sazby DPH: Směrnice EU [online]. [cit. 8.11.2022]. Dostupné z: <https://globalvatonline.pwc.com/globe-searchv>

⁹¹ VAT rates. European Commission [online]. [cit. 8.11.2022]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-rates_en

⁹² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3. Str. 224.

Další výhodou DPH je z makroekonomického hlediska plný odpočet daně na vstupu u investičního majetku. Tím je splněn požadavek na dobrou daň ve smyslu podpory investic.⁹³

„Za důležitou pozitivní vlastnost daně z přidané hodnoty se považuje poskytování lepší ochrany před daňovými úniky. Systém refundací daně na základě evidence o dani zaplacené z inputů snižuje daňové úniky, neboť plátce daně staví do řetězu, v němž má každý zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží. Dodavatelé jsou si vědomi, že o jejich imputech a zdanitelných outputech existují doklady, k nimž má finanční úřad přístup. Přesto se v některých zemích ukazuje slabá odolnost této daně vůči únikům, kdy se neoprávněně využívá nároku na dopočet daně při vývozu.“⁹⁴

A naopak má DPH i své nevýhody. Možnost nárokovat odpočet daně na vstupu je zneužívána podvodníky. Tato základní charakteristika systému DPH je na jedné straně velmi výhodná z hlediska fiskální neutrality. Na druhé straně však bohužel umožňuje tzv. řetězové, nebo dokonce karuselové podvody.

Další nevýhodou je často uváděná značná administrativní náročnost. Ta je způsobena měsíčním nebo čtvrtletním podáváním daňových přiznání a kontrolní hlášení, které je opatřením proti daňovým únikům, nebo nutnost prokazování dobré víry pro uznání nároku na odpočet u sporných dodávek zasažených daňovými úniky.

Ani opatření zaměřené proti daňovým únikům, a to v podobě zavedení specifického reverse charge neboli přenosu daňové povinnosti na odběratele, k jednoduchosti výběru této daně také nepřispělo.

⁹³ ZÍDKOVÁ, Hana. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky: Principy daně z přidané hodnoty* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 64 s. [cit.7.11.2022]. 1/2019. ISSN 1211-9946. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019>. Str. 26-27.

⁹⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3. Str. 225.

Z ekonomického hlediska je nevýhodou DPH relativně vyšší zatížení chudších obyvatel touto daní neboli tzv. regresivita. Důvodem toho, že nižší příjmová skupina platí relativně více na DPH než osoba s vyššími příjmy, je to, že méně vydělávající jedinci větší část svého příjmu spotřebují.⁹⁵

NKU uvádí: „V ČR se stále nepodařilo prosadit změny, které by daňový systém zjednodušily a snížily administrativní zátěž. Časté změny přispívají k tomu, že systém je nepřehledný a nepředvídatelný, a právě nepřehlednost systému je jednou z příčin daňových úniků. Vysoká administrativní náročnost je problémem nejen pro daňové poplatníky, ale i pro samotnou správu daní.“⁹⁶

4.2 Kontrola daně z přidané hodnoty

V posledních letech se stále více rozmáhají podvody na dani z přidané hodnoty. přičemž nejde pouze o neoprávněné odpočty, jak je známe z minulosti. Jde o fiktivní ekonomickou činnost a fiktivní daňové doklady v rámci karuselových obchodů, kdy chybí v řetězci daňových subjektů odvedená daň. Pro správce daně je stále složitější prokázat, že se jedná o podvod a bohužel i některá judikatura vydaná správními soudy správci daně práci spíše komplikují. Naopak umožňuje daňovým subjektům využívat mezery v zákoně a páchat daňové podvody, na které se následně v rámci daňové kontroly přijde. Vzhledem k tomu, že počet daňových subjektů neustále roste není v možnostech správce daně všechny zkontrolovat, čímž roste větší šance na daňové úniky.

⁹⁵ ZÍDKOVÁ, Hana. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky: Principy daně z přidané hodnoty* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 64 s. [cit.7.11.2022]. 1/2019. ISSN 1211-9946. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019>. Str. 27-28.

⁹⁶ Daně v ČR pohledem NKÚ: složitý systém, administrativní náročnost a nákladná správa. *Kurzy.cz* [online]. 2019 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/zpravy/504198-dane-v-cr-pohledem-nku-slozity-system-administrativni-narocnost-a-nakladna-sprava/>

Tabulka 2 - Přehled o počtu daňových subjektů evidovaných v agendách správců daní a o počtu daňových subjektů ekonomicky aktivních, přihlášených k dani z přidané hodnoty

Rok	Počet DS aktivních vůči DS	Počet DS ekonomicky aktivních
2015	839 236	563 736
2016	857 719	556 684
2017	881 627	569 010
2018	907 815	588 813
2019	934 068	604 740
2020	954 942	616 327
2021	984 401	639 593

Vlastní zpracování. Zdroj: Údaje z registru daňových subjektů. Finanční správa České republiky [online]. [cit.2.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>

Daňová kontrola je nástrojem státu, který ověřuje, zda byly ze strany daňového subjektu splněny daňové povinnosti. Správce daně se při kontrole daně z přidané hodnoty řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád a zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dále jsou jako podpůrné prostředky využívány rozsudky Nejvyššího soudu a metodické pokyny Finančního ředitelství České republiky (viz výše).

Plátcem daně z přidané hodnoty, jak již bylo uvedeno výše, je každý subjekt (fyzická, nebo právnická osoba), který má sídlo, provozovnu či místo podnikání v České republice a je registrován jako plátce daně z přidané hodnoty. Plátcem této daně se stane subjekt buď povinně anebo dobrovolně. Povinně se k DPH musí registrovat takový subjekt, který za předchozích 12 kalendářních měsíců přesáhne obrát jeden milion korun. Legislativní úpravou této daně se zabývá zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Povinností plátců daně z přidané hodnoty je povinnost podávat měsíčně, či čtvrtletně přiznání k dani z přidané hodnoty. Současně s přiznáním od 1. 1. 2016 povinnost podávat i kontrolní hlášení. Pouze podnikající fyzické osoby mají možnost vše podávat čtvrtletně. Právnické osoby mají povinnost podávat kontrolní hlášení každý měsíc, ať už přiznání k DPH podávají měsíčně, nebo čtvrtletně. Přiznání k dani z přidané hodnoty i kontrolní hlášení je nutno podat (a daňovou povinnost uhradit) vždy do 25. dne následujícího měsíce. Další povinností plátců

daně z přidané hodnoty je podávat přiznání k dani z přidané hodnoty i kontrolní hlášení pouze prostřednictvím datové schránky, a to jenom ve formátu XML. Formát PDF správcem daně neakceptuje a při podání jiným způsobem je finančním úřadem automaticky udělena pokuta. Také mohou posílat přiznání prostřednictvím datové schránky někoho jiného, např. účetní, či daňového poradce, ale v takovém případě je ale nezbytné, aby tento daňový subjekt doručil písemnou formou plnou moc svému finančnímu úřadu, ve které zmocní majitele této datové schránky k podávání těchto formulářů.

Kontrola daně z přidané hodnoty správcem daně se odvíjí od podaného daňového přiznání a kontrolního hlášení. Správce daně kontroluje všechny daňové doklady zahrnuté do daňového přiznání a uvedené v kontrolním hlášení spolu s dalšími důkazními prostředky, předkládanými daňovým subjektem. Například se jedná o doklady o úhradě, nebo smlouvy vztahující se k předmětným dokladům, na jejichž základě zkoumá nárok na odpočet daně, který je stanoven v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a kontroluje, zda jsou daňovým subjektem dodrženy podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ustanoveny v § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Tabulka 3 - Kontrola daně z přidané hodnoty

Rok	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Počet ukončených KO	10 130	8 351	6 712	5 256	4 679	3 432	3 584
Počet ukončených POP	17 672	13 493	8 898	13 976	12 612	9 644	7 852

Vlastní zpracování. Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2020. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2020/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-42271/>; Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>, Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019>; Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2018> Zpráva o

činnosti Finanční správy České republiky Celní správy České republiky za rok 2017. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017>; Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky Celní správy České republiky za rok 2016. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2016>; Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky Celní správy České republiky za rok 2015. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015>

Daňových kontrol v rámci všech daní se rok od roku uzavírá stále méně. Je to především dané složitostí jednotlivých případů a aktuálně také snižováním stavů zaměstnanců na jednotlivých kontrolních útvarech. Dále se díky kontrolnímu hlášení a jeho následnému párování dá napravit spousta chyb ještě před zahájením daňové kontroly daně z přidané hodnoty. Pro zajímavost lze uvést údaje o počtu daňových kontrol celkově (viz příloha 18) a údaje o změně daňové povinnosti a změně daňové ztráty v důsledku daňové kontroly za příslušný rok (viz příloha 19). Například v roce 2014 bylo uzavřeno celkem 37 123 kontrol v rámci všech daní, zatímco v roce 2021 to bylo už jenom 6 534 kontrol.

4.3 Shrnutí

Čtvrtá kapitola je obsáhlejší, a to z důvodu podrobného představení daně z přidané hodnoty, jejího principu fungování, podstaty a historie zavedení daně v Evropské unii a v České republice. Její vliv na státní rozpočet, včetně statistických údajů za několik posledních období a také srovnání jednotlivých sazeb daně v rámci EU. Je zde vysvětlena daň z obratu, která předcházela v České republice dani z přidané hodnoty. Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty a kontrola této daně, která je velmi důležitá, už z důvodu prověřování a zjišťování daňových podvodů, včetně podmínek, za kterých může být provedena. Je provedeno srovnání počtu kontrol za poslední období, včetně jejich výsledků. Dále prameny práva a právní úprava daně z přidané hodnoty v České republice.

5 Mezinárodní pomoc při správě daně

Česká republika je členem mezinárodního společenství. Podnikatelé z České republiky mohou podnikat v zahraničí a zahraniční osoby mohou podnikat v České republice. Překážkou v efektivitě kontroly se stala nemožnost správce daně provádět kontrolu na území cizího státu. Z tohoto důvodu se na mezinárodní úrovni rozjela spolupráce jednotlivých daňových správ. „Z právního hlediska se tato spolupráce opírá především o bilaterální a multilaterální mezinárodní smlouvy, doporučení mezinárodních či nadnárodních organizací a v neposlední řadě o právní předpisy EU.“⁹⁷

Mezinárodní smlouva zakládá, mění, ruší vzájemná práva a povinnosti smluvních stran, jakožto subjektů mezinárodního práva, především států. Je spolu s mezinárodním obyčejem řazena mezi základní prameny mezinárodního práva veřejného. Jedná se o ujednání dvou, či více subjektů mezinárodního práva, tedy států nebo mezinárodních organizací. Jejich jednání má mezinárodně právní účinky a řídí se mezinárodním právem. Seznam mezinárodních smluv, k jejichž ratifikaci dal parlament ČR souhlas a kterými je vázána Česká republika, lze nalézt na stránkách Ministerstva zahraničních věcí ČR.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou další dokumenty, které upravují principy spolupráce daňových orgánů smluvních států s cílem výměny informací, následného zabránění daňovým únikům a také uplatnění zásady rovného nediskriminačního zacházení s daňovými poplatníky jednoho smluvního státu ve druhém státě. Tyto smlouvy nezavádějí nové typy daní, ale pouze mění, či doplňují ustanovení národních daňových systémů jednotlivých států. Cílem těchto smluv je určit, který stát má právo předmětný příjem zdanit.⁹⁸

Mezinárodní pomoc v oblasti poskytování, požadování a přijímání při správě přímých daní (daně z příjmů, daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň

⁹⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0, str. 228.

⁹⁸ DOBROWSKI, Jaroslav a Gabriela BUCHTOVÁ. *Mezinárodní výměna informací*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, 228 s. ISBN 978-80-7598-902-4.

z převodu nemovitostí) je pro postup České daňové správy upravena zákonem č. 53/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní. Nevztahuje se na daň z přidané hodnoty. O této dani je více uvedeno v samostatné kapitole níže.⁹⁹

Význam mezinárodní spolupráce v oblasti daní se zvyšuje v souvislosti s prohlubováním boje proti daňovým únikům z globálního hlediska. K původní výměně informací na žádost přibyla výměna spontánní a v poslední době nejvíce rozvíjená výměna automatická.

Automaticky se nově vyměňují:

- informace o finančních účtech získané od finančních institucí na základě společného standardu pro oznamování a náležitou péči;
- informace o daňových stanoviscích s přeshraničním prvkem a
- zprávy podle jednotlivých zemí (v originále Country-by-Country Reports, používá se také zkratka CbC Reporting).

Kromě mezinárodních smluv, jejichž předmětem úpravy je mezinárodní spolupráce, včetně výměny informací, obsahují zvláštní ustanovení o výměně informací rovněž smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (Double Tax Treaties – DTT). Pokud je příslušné ustanovení DTT uzavřeno podle čl. 26 modelové smlouvy OECD, umožňuje všechny výše citované druhy výměny, včetně výměny automatické. Mezinárodní výměnou informací se v praktické podobě zabývá Finanční správa České republiky.¹⁰⁰

Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech představuje komplexní multilaterální nástroj vyvinutý pro všechny formy spolupráce při správě daní, a to jak v rovině nalézací, tak platební, v platnost vstoupila dnem 1. února 2014. Z pohledu právního řádu České republiky s jedná o tzv. prezidentskou

⁹⁹ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹⁰⁰ Základní informace: Mezinárodní daňová a celní spolupráce. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/zakladni-informace>

mezinárodní smlouvu ve smyslu článku 49 Ústavy České republiky. Vstupem Úmluvy v platnost nepozbývá platnosti jiná mezinárodní smlouva.

V návaznosti na Úmluvu a především její Článek 6 - Automatická výměna informací byla vypracována Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech, jejímž cílem této je globální boj proti daňovým únikům založený na Společném standardu pro oznamování (CRS).

V návaznosti na Úmluvu a především její Článek 6 - Automatická výměna informací byla vypracována Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o výměně Zpráv podle jednotlivých zemí.¹⁰¹

V návaznosti na Smlouvu mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění 32/1994 Sb. a především její Článek 27 – Výměna informací a pomoc v oblasti správy bylo dne 28. 9. 2017 podepsáno Českou republikou Ujednání mezi příslušnými orgány České republiky a Spojených států amerických o výměně Zpráv podle jednotlivých zemí. Tento dokument je prováděcí technickou dohodou k výše uvedené smlouvě o zamezení dvojího zdanění¹⁰² (viz příloha 20).

5.1 Mezinárodní pomoc při správě daně z přidané hodnoty

Vstupu do Evropské unie začala Česká republika uplatňovat pravidla jednotného vnitřního trhu, která byla v EU zavedena od roku 1993. Zrušení vnitřních hranic sebou přineslo odbourání hraničních kontrol uvnitř území. Z toho důvodu je členskými zeměmi EU využívána jiná forma kontroly pohybu zboží a jeho zdanění.

Hlavním předmětem mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH je výměna informací se zahraničními daňovými správami. Největší část výměny

¹⁰¹ Mnohostranná dohoda (CbCR). *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2022 [cit. 8. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-cbcr>

¹⁰² Bilaterální dohody (CAA CbCR). *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2017 [cit. 8. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/bilateralni-dohody-cao-cbcr>

informací je tvořena administrativní spoluprací s ostatními členskými státy EU na základě Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a navazujících předpisů, které specifikuje jednotlivé typy výměny informací a další způsoby administrativní spolupráce. Uvedeným nařízením se upravují tři formy spolupráce: přítomnost v prostorách správních orgánů a účast na správních šetřeních, výměna informací a souběžná kontrola¹⁰³ (viz příloha 21).

„Podvodníci s DPH působí stále více přeshraničně, přičemž dodávky zahrnují různé členské státy, a dokonce i země mimo EU. Takové daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem přesahující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám a porušování zásady spravedlivého zdanění. Mohou rovněž způsobit narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže. Ovlivňují tak fungování vnitřního trhu. Daňové správy proto již nemohou řešit tyto sofistikované mechanismy podvodů jednotlivě a musí spolupracovat s kolegy z jiných členských států a třetích zemí na účinném řešení těchto schémat a stíhání podvodníků. Správní spolupráce se netýká pouze spolupráce mezi daňovými úřady, včetně daňových správ ze zemí mimo EU, ale zahrnuje také spolupráci s celními správami a donucovacími orgány členských států EU, což je zásadní pro správné uplatňování pravidel DPH u přeshraničních transakcí, odhalovat a omezovat podvody s DPH.“¹⁰⁴

FS také spravuje národní část elektronického systému EU, který umožňuje vrácení DPH osobám povinným k dani, neusazeným v členském státě vrácení DPH, ale v jiném členském státě (týká se ustanovení § 82, § 82a a § 82b ZDPH).

Od roku 2015 mohou osoby povinné k dani využívat zvláštní režim jednoho správního místa (MOSS), který se od 1. 7. 2021 rozšířil na OSS. Tento systém

¹⁰³ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 7. 2022 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>

¹⁰⁴ STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. *VAT Frauds (Carousel Frauds)*. Praha: Leges, 2017, 136 s. ISBN 978-80-7502-201-1. Str. 69-70.

usnadňuje výběr DPH u vybraných plnění (služby, zasílání zboží, dovoz zboží atd.) s místem plnění na území EU. V ČR jej mohou využívat jak subjekty registrované v ČR, tak i subjekty ze třetích zemí.

FS administrativně spolupracuje se třetími zeměmi (tedy se zeměmi mimo EU). Tato spolupráce probíhá na základě jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění, dohod o výměně informací v daňových záležitostech TIEA a multilaterální Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech dle OECD. V posledních letech počet žádostí o spolupráci se třetími zeměmi výrazně stoupá.¹⁰⁵

Za podmínek stanovených v ČR zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), mají plátcí DPH v případě dodávek zboží a služeb uskutečněných do jiných členských států EU povinnost vyplnit a podat svému místně příslušnému správci daně vedle daňového přiznání i hlášení o těchto dodávkách (souhrnné hlášení). Identifikované osoby podávají souhrnné hlášení pouze při poskytnutí služeb do jiných členských států EU.

5.2 Výměna mezinárodní spolupráce v rámci samotné kontroly DPH

Mezinárodní spolupráce v rámci kontrol probíhá v posledních letech čím dál častěji. Je velmi důležitá pro zjištění stanovení správné daně v případech mezinárodního obchodování.

- Výměna informací

V rámci mezinárodní pomoci při správě daně z přidané hodnoty probíhají výměny informací ve čtyřech režimech:

- na žádost – probíhá pomocí speciálního formuláře (SCAC)

¹⁰⁵ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 7. 2022 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>

- spontánní výměnou – nejsou zapotřebí žádné formální náležitosti
- automatickou výměnou – její průběh je uskutečňován pravidelných intervalech
- strukturovanou automatickou výměnou – k výměně informací dojde okamžikem, kdy jsou informace k dispozici.

U dvou posledně jmenovaných režimů se jedná o výměnu předem určených informací a není vyžadována předchozí žádost (viz příloha 22).

- Přítomnost v prostorách správních orgánů a účast na správních šetřeních
V souvislosti s výměnou informací je pracovníkům jiné daňové zprávy umožněna po vzájemné dohodě jednotlivých dotčených daňových správ fyzická přítomnost v úřadu či při správním šetření, tedy i při kontrole daně z přidané hodnoty. Pracovníci cizí daňové správy mají přístup do stejných prostor a ke stejným dokumentům jako samotní pracovníci domácí daňové správy, a to i přesto, že nemají kontrolní pravomoci.

- Souběžná kontrola

Správci daně různých členských států mohou provádět souběžné kontroly daňových povinností na svém území. Souběžná daňová kontrola se týká i osoby, která podniká na území více států, nebo různých osob (odběratel – dodavatel). Provedení souběžné kontroly má právo navrhnout kterákoliv daňová správa v rámci Evropské unie a jí oslovené státy se mohou rozhodnout, zda chtějí být těchto souběžných kontrol účastni.

- Systém elektronické výměny informací o dani z přidané hodnoty

Ve vztahu k dani z přidané hodnoty pomáhá také v oblasti výměny údajů tzv. VIES, což je systém elektronické výměny informací o dani z přidané hodnoty. Představuje datový systém Evropské Unie, v němž lze najít všechny subjekty, které jsou zaregistrované k dani z přidané hodnoty v jednotlivých státech Evropské Unie. Tento systém vznikl především proto, aby se co nejvíce eliminovaly daňové úniky a podvody na dani z přidané hodnoty v rámci celé Evropské Unie. Výměna údajů přes VIES je pro správce daně mnohem rychlejší

než jiné způsoby v rámci výměny informací proto, že je systém napojen na systém ADIS, který správce daně v České republice používá denně ke své činnosti¹⁰⁶(viz příloha 23).

5.3 Shrnutí

V páté kapitole je popsána mezinárodní pomoc při správě daní, včetně správy daně z přidané hodnoty a právní předpisy upravující mezinárodní administrativní spolupráci v oblasti DPH v České republice. Je zde vysvětlena výměna mezinárodní spolupráce v rámci kontroly daně z přidané hodnoty, která je správcem daně velmi často využívána.

Největším problémem v rámci mezinárodní spolupráce je její zdlouhavost. I když se spolupráce čím dál více zdokonaluje a zrychluje, stále je to v některých případech nedostačující. Běžně v rámci SCACu trvá vyřízení mezinárodního dožádání až šest měsíců. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola je časově omezena a měla by být uzavřena do tří let od jejího zahájení může jít o značné zdržení v průběhu kontroly právě dlouhou lhůtou pro vyřízení mezinárodního dožádání.

¹⁰⁶ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

6 Podvody a úniky na dani z přidané hodnoty

„Problematika daňových úniků představuje v posledních letech celosvětově jednu ze stěžejních otázek daňového práva, které je věnována legislativní, politická, ale i teoretická pozornost. Doposud se však v oblasti žádné z daní nepodařilo založit obecný právní mechanismus, kterým by mohla být tato nechtěná externalita aplikace daňového práva zcela vymýcena. Do popředí tak vystupují snahy jednotlivých států, ale i nadnárodních organizací jako je OECD nebo Evropská unie zavést účinná legislativní opatření, jak tohoto cíle dosáhnout.“¹⁰⁷

Daně, existují od nepaměti lidstva a prošly v různých podobách dlouhým časovým vývojem. Kupení přepisů a pravidel přineslo rozsáhlost a složitost legislativy, která je s daněmi spojena. Velká změna pak nastala v roce 2004, kdy se Česká republika stala členem Evropské unie a byla tudíž nucena do své legislativy implementovat i legislativu evropské unie, která výrazně zasahuje do daňové politiky jednotlivých členských států.

Zde se věnujeme dani z přidané hodnoty. Jedná se vlastně o daň ze spotřeby. K současné podobě systému DPH dopomohla evropské integrace. Tento systém má spoustu úskalí, složitostí a dost nepřehledností, které mohou být a bohužel i jsou zneužity, pro podvodné jednání některých daňových subjektů. Je pro myšlení člověka celkem přirozené a z věci vyplývající i logické, snažit se snižovat své odvody na daních na minimum, nebo ještě lépe vyhnout se placení daní úplně. Legislativa je nastavena prvky, které jsou určeny zejména k nastavení tržní rovnováhy, nebo je o to alespoň snaha. Problém nastává v případech nezákonného jednání. Krácení daně se tak lehce může stát až trestným činem. Zákonodárci mají neustálou snahu tyto podvody eliminovat. Využívají k tomu

¹⁰⁷ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4, str.189.

dostupné nástroje, a především zjišťují tento stav prostřednictvím kontrol prováděných správcem daně.¹⁰⁸

„Finanční správa se v rámci své kontrolní činnosti zaměřuje na dodržování zákonných předpisů a také zjišťuje jejich porušování či obcházení. Za kalendářní rok obdrží Finanční správa více než 10 tisíc podnětů a každým podnětem je povinna se zabývat a prošetřit ho. Správce daně běžně využívá a pracuje s informacemi, poznatky nebo daty, která získá jak na základě vlastní činnosti, ať již vyhledávací či kontrolní, či na základě vnějších podnětů. Zároveň získává Finanční správa podněty i na základě vzájemné výměny informací v rámci mezinárodní spolupráce“¹⁰⁹ (viz příloha 24).

„Finanční správa rozhodně není nečinná a velmi intenzivně spolupracuje s orgány činnými v trestním řízení. V roce 2018 bylo Finanční správou orgánům činným v trestním řízení podáno celkem 2 533 trestních oznámení. Z tohoto počtu se jednalo o 2 088 trestních oznámení ohledně trestného činu zkrácení daně a o 445 trestních oznámení, týkajících se neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby či jiného trestného činu. Počet trestních oznámení podaných ze strany Finanční správy se ustálil přibližně na 2 500 podání“¹¹⁰ (viz příloha 25).

S pojmem daňový podvod, či únik souvisí i další pojmy, jako krácení daně, či daňová optimalizace.

„Pojem daňový podvod je inspirací z trestního práva, neboť trestní zákoník obsahuje trestný čin podvodu. Trestného činu podvodu se dopouští ten, kdo sebe

¹⁰⁸ HOLUBOVÁ, Jana. *Kontrola daně z přidané hodnoty správcem daně*. Praha, 2021.

Bakalářská práce. Policejní akademie ČR, Fakulta bezpečnostního managementu, Katedra správního práva a správní vědy. Vedoucí práce Ing. Junková Dana Ph.D.

¹⁰⁹ HABÁŇ, Petr. Finanční správa prověří tisíce podnětů ročně. *Finanční správa* [online]. 2019, 19.7.2019 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/financni-sprava-proveri-tisice-podnetu-rocne-9932>

¹¹⁰ HABÁŇ, Petr. Finanční správa prověří tisíce podnětů ročně. *Finanční správa* [online]. 2019, 19.7.2019 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/financni-sprava-proveri-tisice-podnetu-rocne-9932>

*nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamílčí podstatné skutečnosti, a způsobí tak škodu na cizím majetku nikoli nepatrnou.*¹¹¹

Pojem krácení daně je také velmi podobný pojmu daňový podvod. Při krácení daně dochází k úmyslnému jednání. Důsledkem je stanovení a následné placení daně v nižší výši. Toto chování vystihuje skutková podstata trestných činů zkrácení daně, poplatků a povinné podobné platby.

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. července 2005, čj. 5 Afs 12/2004-52 lze zkrácení daně „*chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde*“.¹¹²

V České republice neexistuje speciální zákon o trestním právu daňovém, na rozdíl například od Rakouska, což znamená, že všechny relevantní ustanovení týkající se trestního práva daňového jsou přímo v zákoně č. 40/2009 Sb., trestním zákoníku. Správce daně má ohledně trestních činů daňových a poplatkových oznamovací povinnost, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z uvedených trestných činů.¹¹³ Tuto povinnost mu ukládá § 8 odst. 1 trestního řádu a taktéž daňový řád v § 53 odst. 3. Rozdílem mezi daňovým a trestním řízením je nesení důkazního břemene. V daňovém řízení je na poplatníkovi, aby správci daně prokázal veškeré tvrzené skutečnosti. V trestním řízení je naopak na orgánech činných v trestním řízení, aby daňovému subjektu (obžalovanému) prokázaly vinu.

¹¹¹ KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0. Str. 169.

¹¹² KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.

¹¹³ TRUBAČ, Ondřej. Trestní dopady daňové kontroly. *Hospodářské noviny* [online]. 25.6.2012 [cit. 2023-02-15]. Dostupné z: <https://hn.cz/c1-56258940-trestni-dopady-danove-kontroly>

6.1 Příčiny vzniku daňových úniků

Daně jsou nedobrovolně povinné, jsou vynutitelné ze zákona a pravidelně se opakují bez nároku na protiplnění. Plátce neví a nemá žádnou možnost ovlivnit, na co bude peněžní částka, kterou odvede na dani použita. Z pohledu daňových subjektů jde o negaci, která vede ke snížení příjmů.

Obecně je známo, že tendence daňových poplatníků k daňovým únikům roste vzhledem k růstu daňové zátěže. Různé ekonomické teorie uvádějí, že vysoké zdanění vede k nárůstu nelegální ekonomiky. Daňové úniky existují hned z několika příčin:

- a) Snaha získat výhodnější majetkovou nebo finanční pozici (redukovat vysoké zdanění), neboli preference vlastního prospěchu před obecným.
- b) Nejasnost výkladu právních daňových norem.

6.2 Daňový únik versus daňová optimalizace

Je velký rozdíl mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací a sice rozdíl v jejich legálnosti. Daňový subjekt má právo svou daňovou povinnost optimalizovat tak, že dojde ke snížení této povinnosti na minimum, ale nesmí při tom porušit zákon. Mezi zákonným a nezákonným postupem bohužel neexistuje přesná hranice, ale pouze plynulý přechod.¹¹⁴

„Hranice mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem, za který již hrozí postih, nemusí být jasně vymezena, problém je v nejednoznačném výkladu některých právních předpisů.“¹¹⁵

¹¹⁴ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy a European Business Scholl SE, 2018, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9.

¹¹⁵ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy a European Business Scholl SE, 2018, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9, str. 46

6.2.1 Daňová optimalizace (Tax avoidance)

Daňová optimalizace je snížení daňové povinnosti všemi zákonem dostupnými prostředky. Jedná se tedy o legální snížení daně. Definice podle L. Klimešové „*daňová optimalizace představuje možnosti efektivního využití konkrétních zákonných ustanovení (např. forma odpisů u majetku), daňových výhod ve formě různých slev na dani, optimalizace daňové povinnosti s využitím podpory výzkumu a vývoje apod.*“¹¹⁶

„*Daňové plánování či daňová optimalizace je běžnou činností daňových subjektů, spočívající v uspořádávání záležitostí tak, aby výsledná daňová povinnost byla co nejnižší.*“¹¹⁷

Z těchto definic vyplývá, že se jedná o legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně¹¹⁸ a pod daňovou optimalizací můžeme řadit aktivity obsažené v zákoně, ale také možnosti, které vyplývají z mezer zákona. Tudíž využití možností, které zákonodárce opomenul, nebo na ně přímo nemyslel (viz příloha 26).

6.2.2 Daňový únik (Tax evasion)

Naproti tomu je daňový únik. Nelegální cesta, jak snížit daň. Přímé porušení zákona, ať už vědomé, či nevědomé. Nelegální činnost, za kterou může být daňový poplatník postižen.¹¹⁹

„*Daňový únik je stav, kdy daň (resp. její část) nebyla vůbec přiznána, a tedy ani zaplácena.*“¹²⁰ Právě v tomto je rozdíl daňového úniku od daňových nedoplatků,

¹¹⁶ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3, str. 15.

¹¹⁷ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy a European Business Scholl SE, 2018, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9, str. 57.

¹¹⁸ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy a European Business Scholl SE, 2018, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9.

¹¹⁹ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy a European Business Scholl SE, 2018, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9.

¹²⁰ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3. Str. 14.

keré někteří občas za daňové úniky označují. Daňový nedoplatek je však již vyměřená daň, které jen nebyla zaplacená v zákonném termínu. Nedoplatky na DPH jsou největší ze všech daní. Součástí nedoplatku je také příslušenství daně.

„Daňový únik (tax gap) můžeme definovat jako rozdíl mezi tím, co tvůrce daňového systému předpokládá zdanit a tím, co ve skutečnosti bylo zaplacené. V závislosti na charakteru nedostatků daňového systému může jít o legální způsob snížení daňové povinnosti využívající „díry“ v legislativě (často nazývané jako daňová optimalizace – tax avoidance). Nebo naopak může jít o nelegální způsob (vyhýbání se daní – tax evasion). Jinak řečeno, ne každý daňový únik můžeme nazvat daňovým podvodem.“¹²¹

„Daňový únik je neuhrazení daně v rozsahu požadovaném daňovou povinností daňového subjektu, u níž se nevyžaduje existence trvalého úmyslu nesplnit povinnost přiznat daň, avšak pokud se jedná o podvodné jednání, pak takové nesplnění daňové povinnosti bude vždy protiprávní.“¹²²

Nezákonný daňový únik poměrně často zakládá trestněprávní zodpovědnost konkrétní osoby za spáchání daňových trestních činů. Část daňových úniků, při kterých mimo porušení daňových zákonů dochází i k porušování trestněprávních norem je daňovou kriminalitou¹²³ (viz příloha 27).

¹²¹ Odhad straty příjmů z daně z přidané hodnoty. *MINISTERTVO FINANČÍ SR: INSTITUT FINANČNÍ POLITIKY* [online]. [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8181>

¹²² SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4. Str.189. Str. 24.

¹²³ STIERANKA, Jozef, ed. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti: Zborník vedeckých študií z vedeckej konferencie konanej v rámci vedecko-výskumnej úlohy"Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti" evidovanej na Akadémii Policijného zboru v Bratislave pod č. 164*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.

6.3 Daňová mezera

„Daňová mezera (Tax gap) je rozdíl mezi daní, která by byla bývala vybrána, pokud by všechny daňové subjekty přiznaly své aktivity a transakce správně, a daní, která byla skutečně vybrána.“¹²⁴

Členské státy EU přicházejí kvůli daňovým podvodům a nedostatečným systémům výběru daní o miliardy eur na příjmech z DPH. Výpadek příjmů z DPH poskytuje odhad ztráty příjmů z DPH v důsledku daňových podvodů, daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem a optimalizačních postupů, úpadků, finanční platební neschopnosti, jakož i chybných výpočtů a administrativních chyb. Dopad na rozsah výpadku příjmů z DPH mají i další okolnosti, řadí se mezi ně hospodářský vývoj a kvalita vnitrostátních statistik¹²⁵ (viz příloha 28).

„Za rok 2019 se v členských státech EU na dani z přidané hodnoty (DPH) nevybralo přibližně 134 miliard EUR, upozorňuje nová zpráva, kterou dnes zveřejnila Evropská komise. Tento údaj představuje příjmy, jež nebyly vybrány v důsledku podvodů a daňových úniků v oblasti DPH, vyhýbání se placení DPH a její optimalizace, úpadků a platební neschopnosti, jakož i chybných výpočtů a administrativních chyb. I když ztrátám příjmů nelze zabránit, rozhodné kroky a cílené politické reakce by mohly přinést skutečnou změnu, zejména pokud jde o nedodržování předpisů. Výpadek příjmů z DPH má velmi negativní dopad na vládní výdaje určené na veřejné statky a služby, na kterých jsme všichni závislí, jako jsou školy, nemocnice a doprava“¹²⁶(viz příloha 29).

¹²⁴ KRESTESOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. *Daňové nedoplatky a daňové úniky: MFČR* [online]. In: . Smilovice: Odbor 25 MF – Strategie daňové politiky a správy, 2013, s. 39 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: mfcz.cz/assets/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf. Str.24.

¹²⁵ Výpadek z příjmů DPH. *Evropská komise* [online]. 2020 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_20_1580

¹²⁶ Výpadek příjmů z DPH: Ačkoli výpadek příjmů nadále klesá, nedokázaly země EU v roce 2019 vybrat DPH ve výši 134 miliard eur. *Evropská komise* [online]. 2. 12. 2021 [cit.24.11.2022]. Dostupné z: file:///C:/Users/p109278/Desktop/P%C5%99ehled%20o%20po%C4%8Dtu%20a%20v%C3%BDsl%20edc%C3%ADch%20da%C5%88ov%C3%BDch%20kontrol%20_%20Kontroln%C3%AD%20C4%8Dinnost%20_%20Statistiky%20Finan%C4%8Dn%C3%AD%20spr%C3%A1vy.html

Plátce daně má povinnosti, které musí dodržovat. K vystavování daňových dokladů musí ještě včas podávat daňové přiznání, ve kterém musí uvádět správné údaje, vést záznamní povinnosti (účetnictví, daňová evidence) a platit včas a ve správné výši daně.¹²⁷ Pokud k některé z těchto povinností nedojde včas nebo vůbec, vznikne tzv. daňová mezera. Vzhledem k tomu, že je zde možnost opoždění platby daně rozlišuje se mezi hrubou a čistou daňovou mezerou. Hrubá daňová mezera jsou celkové zákonné daňové závazky, které by měly být odvedeny do státního rozpočtu. Odečtením hodnoty závazků, co jsou zaplacené po splatnosti od hrubé mezery vzniká daňová mezera čistá.¹²⁸

„Daňová mezera je rozdíl mezi objemem daní, který by měl být teoreticky vybrán Finanční správou ČR a skutečně vybraným objemem. Daňová mezera je užitečný nástroj k pochopení relativní velikosti neplněných daňových povinností a důvodů jejich neplnění. Informace o daňové mezeře umožní sledování dlouhodobého výkonu Finanční správy ČR.“¹²⁹

„Nejvyšší kontrolní úřad ve svém kritickém stanovisku k návrhu státního závěrečného účtu ČR za rok 2021 kromě jiného upozornil na skutečnost, že Česká republika přešla z trendu snižování mezery ve výběru DPH k postupnému zvyšování. V porovnání se sousedními státy měla Česká republika v roce 2019 jednu z nejvyšších úrovní mezery ve výběru DPH (14,3 %) a zároveň zaostávala za průměrem EU (10,5 %). V absolutním vyjádření se mezera ve výběru daně z přidané hodnoty od roku 2017 postupně zvýšila až na úroveň 72,8 mld. Kč v roce 2019. Jak navíc správně upozornil NKÚ s odkazem na komisi,

¹²⁷ Vše, co potřebujete vědět o DPH v roce 2021: Povinnosti plátce DPH. *Průvodce podnikáním* [online]. 2022 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.pruvodcepodnikanim.cz/clanek/dph-v-roce-2021/>

¹²⁸ ZÍDKOVÁ, Hana. *Odhady daňové mezery* [online]. Praha, 2013, 182 s. [cit.8.11.2022]. Dostupné z: https://dk.upce.cz/ZidkovaH_OdhadDanove_2013. VŠE, Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze.

¹²⁹ *Strategie rozvoje Finanční správy ČR*. 2017, 86 s. Dostupné také z: https://infoportal.fs.mfcr.cz/tp/70009/TP004/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc=%7BE45F5BD6-836C-4699-935B-120A2A9E55A9%7D&file=Strategie%20FS%20v%20v%C3%BDukov%C3%BD%20materi%C3%A1l.docx&action=default&DefaultItemOpen=1. Str. 8.

v roce 2020 se zřejmě daňová mezera znovu zvýšila¹³⁰(viz příloha 30 a příloha 31).

6.4 Shrnutí

Šestá kapitola vysvětluje, co jsou podvody a úniky na dani z přidané hodnoty a jejich příčiny. Je zde zabíráno daňovou kriminalitou dle trestního práva České republiky. Rozdílem mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací a sice rozdíl v jejich legálnosti a také pojem daňová mezera. Daň z přidané hodnoty má velký význam pro státní rozpočet, a proto je důležité předcházet jakýmkoliv ztrátám na této dani. I díky daňovým podvodům a únikům vzniká daňová mezera a snižuje se příjem do státního rozpočtu. Reálný rozsah daňových úniků je těžce zjistitelný, a to i z důvodu, že nástroje, které daňová správa má, jsou nedokonalé. Daňové podvody jsou fenoménem moderní doby a součástí dnešního fungování správy daní. Počet těchto úniků se stále zvyšuje a jsou stále propracovanější. Činnost finanční správy se v této oblasti dostává do sporu s odbornou veřejností, která hájí zájmy daňových subjektů.

¹³⁰ MORÁVEK, Daniel. Sliboval lepší výběr daní, za Babišovy vlády však daňové úniky rostly. *Podnikatel.cz* [online]. 2022 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/sliboval-lepsi-vyber-dani-za-babisovy-vlady-vsak-danove-uniky-rostly/>

7 Nejčastější typy daňových úniků a podvodů na dani z přidané hodnoty

Seznam daňových úniků je velmi rozsáhlý a díky vynalézavosti daňových poplatníků se neustále rozšiřuje. V průběhu kontroly daně z přidané hodnoty přichází správce daně na různé druhy těchto daňových úniků. Daňové subjekty mají snahu podvodným způsobem získat nárok na nadměrný odpočet daně a pro správce daně je čím dál složitější podvody daňovým subjektům prokázat.

Existence daňových úniků je velkou mírou způsobena snahou daňového poplatníka redukovat vysoké zdanění svých příjmů a zároveň snahou získání výhodnější majetkové, či finanční pozice, čímž preferuje vlastní prospěch, před obecným. Mezi další příčiny daňových úniků může být nejasnost výkladu právních daňových norem, nízká daňová morálka poplatníků, absence vzdělání, špatná finanční situace, snaha obohatit se, neznalost zákona, ale také nízký počet daňových kontrol. Obecně je známo, že s růstem daňové zátěže, roste také tendence daňových poplatníků k daňovým únikům.¹³¹

➤ Karuselové podvody, řetězové podvody

Jsou to jedny z nejzávažnějších podvodných praktik, se kterými se poslední roky správce daně při kontrolách daně z přidané hodnoty setkává. Obchod probíhá prostřednictvím různě dlouhých řetězců složených z jednotlivých korporací mnohdy působících na území více členských států. Sestávají z různých počtů daňových subjektů, jejichž předmětem jsou opakované transakce se zbožím, kdy v určité fázi některý z těchto daňových subjektů neodvede státu daň. Existuje několik základních společných znaků této podvodné činnosti. Například transakce probíhá napříč nejméně dvěma členskými státy EU. Všechny daňové subjekty jsou plátcí DPH. Řetězec je tvořen minimálně třemi daňovými subjekty, přičemž není výjimkou, že jsou tyto ovládány spřízněnou osobou. Podvod může probíhat

¹³¹ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.

v jednom kruhu i opakovaně (viz příloha 32 a příloha 33). Finanční správa má již účinné nástroje ale ani ty zatím nejsou dostačující:

- Zajišťovací příkazy a doprovodná opatření
- Reverse-chargé
- Organizační kroky Finanční správy (Daňová Kobra, Pomoc Praze, celorepublikové kontrolní kompetence)
- Kontrolní hlášení ¹³²

Díky zrušení daňových hranic mezi členskými státy probíhá intrakomunitární obchod uvnitř jednotného „daňového“ území EU, který nevyžaduje celní kontroly. Vzhledem k tomu, že celní orgány nekontrolují oběh zboží, zboží není pod celním dohledem a obchodní partneři si tento obchod uskutečňují a organizují sami, stal se daňový režim pro účely kontroly výběru daně administrativně komplikovanější. V rámci usnadnění vzájemného obchodu a kontroly v EU byly povinně zavedeny daňová identifikační čísla, datový systém VIES pro ověření správnosti údajů o registraci subjektu k dani z přidané hodnoty a kontrolní statistický systém Intrastat. Přes systém VIES je umožněna daňovým správám jednotlivých členských států výměna informací o intrakomunitárním dodání zboží a poskytnutí služeb. Údaje se získávají ze Souhrnných hlášení k dani z přidané hodnoty. Kontrolní systém Intrastat se používá k monitorování pohybu zboží v intrakomunitárním obchodě. Založen je na povinném vyplňování statistických měsíčních hlášení zachycujících pohyb zboží, příjem a odeslání intrakomunitárních plnění. ¹³³

¹³² Karusel (karuselový podvod). *Generální finanční ředitelství* [online]. 29. 1. 2016 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

¹³³ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

„Karuselový obchod představuje vytvoření řetězce daňových subjektů a obchodních transakcí mezi nimi, s předem stanoveným cílem, že jeden z těchto subjektů nesplní svoji daňovou povinnost.“¹³⁴

Finanční správa ve svém vysvětlení uvádí „Karuselové podvody, také nazývány kolotočové podvody, kruhové podvody nebo podvody chybějícího obchodníka (Carousel Frauds, Missing Trader Frauds) jsou významnou částí úniků daně z přidané hodnoty. Organizované skupiny obvykle využívají přeshraničního obchodu v Evropské unii, při kterém je dodání zboží mezi státy osvobozené od DPH. Termín „chybějící obchodník“ (missing trader) odkazuje na skutečnost, že obchodník zmizí a s ním zmizí i DPH, které měl odvést státu. Kvůli tomu jsou chybějící obchodníci označováni také jako bílí koně. Karusel má vyjádřit více komplexní typ podvodu, kdy se zboží řetězovitě obchoduje, přičemž v jednom místě řetězce plátců DPH není daň přiznána ani odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dopátrat. Povinnost odvést DPH vzniká u obchodníka, který zboží získá z jiného státu a chce ho prodat ve svém státu. Bílý kůň prodává zboží s DPH. Firma, která zboží koupí, zaplatí DPH bílému koni a následně prodá zboží do EU (bez DPH). Firma si poté uplatní nárok na nadměrný odpočet. V tu chvíli bílý kůň zmizí z trhu (skryje se před finančním úřadem), aniž by zaplatil DPH. Pokud finanční úřad neprokáže firmě účast na výše uvedeném podvodu, musí uznat nárok na nadměrný odpočet. Struktura organizované skupiny provádějící karuselové podvody. V případě tří subjektů by byly karuselové podvody jednoduše odhalitelné. Organizované skupiny proto nasazují mnoho bílých koní, aby struktura podvodu zůstala skryta. Karusel poté může mít desítky až stovky účastníků. Jednotlivé subjekty podvodu mizí a nové se objevují, rozkrytí celého řetězce proto může trvat i několik let.“¹³⁵ (viz příloha 34).

¹³⁴ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové podvody*. Hradec Králové: Dr. Ing. Vítězslav Hálek MBA Ph.D., 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. Str. 10

¹³⁵ Karusel (karuselový podvod). *Generální finanční ředitelství* [online]. 28. 1. 2016 [cit. 8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

Příklad z praxe:

Kolotočový podvod několika daňových subjektů v rámci EU (ČR, SR a Německo). Celý podvod spočíval v prodeji a nákupu jedné komodity. Téměř u všech daňových subjektů (kontaktních) byla jednatelem stejná osoba (občan SR), která celý řetězec ovládala a z finančního výnosu profitovala. V jednom místě uvedeného řetězce plátců DPH nebyla daň přiznána ani odvedena a příslušný daňový subjekt nebylo možné dopátrat (bílý kůň). Kontrolovaný daňový subjekt byl jedním z článků řetězce.

Judikatura SDEU stanovuje, že nárok na odpočet daně stanovený v čl. 17 odst. 2 šesté Směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (C-465/03C-142/11 Péter Dávid). Na druhou stranu však nárok na odpočet daně nemusí být přiznán v případě, kdy plátce daně uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Daňový podvod spočívá v tom, že určitý daňový subjekt v řetězci daň neodvede a další subjekt si daň odečte, přičemž transakce neodpovídají běžným obchodním podmínkám a vše je děláno za účelem zvýhodnění, což je v rozporu s účelem Směrnice. V případě podvodného jednání je nutno prokázat plátcovi daně, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu, a že plátce o podvodu věděl či vědět mohl. Správce daně je oprávněn po plátcovi daně požadovat, aby učinil veškerá opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, které provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu (viz rozsudek C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recykling).

➤ Fingované dodávky zboží do jiného členského státu Evropské unie

Jedná se o dodání zboží plátcem do členského státu, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu. Podvod vznikne uplatněním neoprávněného nároku, kdy zboží opustí území tuzemska pouze zdánlivě. Ve skutečnosti však zboží tuzemsko neopustí a je prodáno bez DPH. Skutečnost, že je zboží osvobozeno od daně z přidané hodnoty, umožňuje podvodným daňovým subjektům ilegálně prodat zmíněné zboží hluboko pod tržní cenou

na domácím trhu. Toto fiktivní dodání zboží do jiného členského státu EU probíhá vystavováním falešných daňových dokladů včetně dokladů souvisejících s přepravou zboží a následně podáním nepravdivého souhrnného hlášení a daňového přiznání. U těchto podvodných daňových subjektů není výjimkou, že jsou používáni „bílí koně“ pro zastření pravého vlastníka dané korporace.

- Daňové úniky při dovozu zboží, které má být následně dodáno do jiného členského státu.

V tomto případě jde o dovoz zboží, který je od daně osvobozen, problém nastává v případě, že subjekt dané zboží prodá „na černo“ v tuzemsku a neodvede daň.

- Společnosti zřízené výlučně za účelem fiktivní fakturace

Za účelem snížení své daňové povinnosti si daňové subjekty často uplatňují ve svých daňových přiznáních fiktivní faktury. Může to být například nákup fiktivních faktur, či uplatnění neexistující faktury vůbec (např. platba za reklamu, která se vůbec neuskutečnila).

„Takové faktury pak slouží k tomu, aby si podvodník uměle zvýšil DPH na vstupu, čímž neoprávněně snižuje svou daňovou povinnost. Vyskytují se i případy tzv. fakturačních mlýnů, tj. firem, které jsou založeny speciálně kvůli tomu, aby vydávaly smyšlené faktury za účelem snížení daňové povinnosti.“¹³⁶

Většinou se jedná o daňové subjekty, které si uplatňují fiktivní faktury a mají tzv. virtuální sídlo, některé z nich se také účastní karuselových podvodů. V čele těchto společností stojí tzv. „bílí koně“ (jedná se o situace, kdy je záměrně pro daňové účely jako statutární orgán uvedena osoba, která bez jejího uvědomění nebo za úplatu různými způsoby porušuje zákon. Zpravidla jde o osoby nižšího vzdělání, popř. slabšího sociálního postavení) anebo smyšlená

¹³⁶ ŠEVČÍK, Michal. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 98 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3. Str. 24.

osoba, která vůbec neexistuje, a to většinou v případě cizích státních příslušníků. Takový daňový subjekt se správcem daně zásadně nekomunikuje.

Značně podobné je to i u daňových subjektů, které nejsou zřízeny výlučně za účelem fiktivní fakturace a běžně vykonávají svou ekonomickou činnost, jen si tímto způsobem vzájemně přilepšují. Dodavatel vystaví fiktivní faktury, které nevstoupí do jeho účetnictví a taktéž do daňového přiznání. Odběratel tohoto si z dané faktury uplatní odpočet daně z přidané hodnoty, ovšem dodavatel tuto daň nepřizná.

Další skupinou jsou daňové subjekty, které uplatňují fiktivní faktury a které vůbec statutární orgán v obchodním rejstříku zapsaný nemají. Je uveden pouze společník, kterým je korporace z jiného státu, nebo korporace tuzemská, ve které je statutárním orgánem cizí státní příslušník, nejlépe občan ze třetích zemí.

V tomto případě pomohlo kontrolní hlášení, o kterém bude zmíněno ještě níže.

➤ Nezaplacení přiznané daně

U nezaplacení přiznané daně je nutné rozlišit, zda se jedná o platební neschopnost daňového subjektu, nebo jde o úmyslné jednání.

Do platební neschopnosti se může dostat z různých důvodů jakýkoli daňový subjekt. Je však nutné řešení této situace, aby z tohoto jednání nebyly vyvozeny nepříznivé důsledky (například následná úhrada penále).

V případě úmyslného jednání daňový subjekt svou daňovou povinnost přizná, nicméně ji neuhradí. Děje se tak většinou z důvodu účasti na karuselových podvodech. Může být i s varianta, kdy několik spřízněných osob stojí v čele několika korporací, které spolu vzájemně obchodují. Následně jedna z těchto korporací vystaví daňové doklady na ostatní korporace, a to v řádech statisíců až milionů, daňovou povinnost přizná, nicméně daň neuhradí. Velmi často je v tomto okamžiku korporace převedena na bílého koně, či nedohledatelnou osobu ze zahraničí.

➤ Zálohové platby

Fungování tohoto daňového úniku spočívá v tom, že jsou uplatňovány jednotlivé zálohy, které jsou započítány i v konečném vyúčtování. Tudíž jsou uplatněny dvakrát. I tento podvod, pokud je v částce vyšší než deset tisíc korun, se odhalí pomocí kontrolního hlášení.

Příklad z praxe:

Dodavatel vystaví zálohovou fakturu na spotřebu energií. Za určitou dobu následuje vyúčtování energií za celkové období, ve kterém je uvedena jak záloha, tak doplatek v celkové součtové částce. Odběratel si nejprve uplatní zálohovou fakturu a následně i fakturu vyúčtovací, včetně zálohy, kterou již dříve uplatnil. Při částkách vyšších než 10 000 Kč se toto dvojí zaúčtování projeví v nesouladu kontrolních hlášení.

➤ Výměna faktury v účetnictví

Jedná se o podvod s vystavením faktury dodavatelem na vyšší částku. Na základě této faktury si odběratel nárokuje odpočet. Následně je pod stejným číslem do účetnictví dodavatele zaevidována jiná faktura, která je na nižší částku z důvodu menšího daňového základu. Tento druh podvodu se podařilo částečně eliminovat zavedením kontrolního hlášení, ve kterém je povinnost uvádět veškeré daňové doklady v částce nad deset tisíc korun, včetně identifikace dodavatele, či odběratele, čímž se podvodné jednání omezilo na daňové doklady v částkách do deseti tisíc korun. I toto jednání však dokáže odhalit kontrolní hlášení, nebo alespoň upozornit na neobvyklost, a to při nejmenším v rámci vyšších obrátů, neboť je jen velmi málo pravděpodobné, že by daňový subjekt vystavoval pouze daňové doklady v částce do deseti tisíc korun anebo by počet těchto daňových dokladů výrazně převyšoval.

➤ Nedodržení povinnosti registrace k dani

Mezi daňové úniky šedé ekonomiky spadají podvody spočívající v nesplnění registrační povinnosti tzv. suppression frauds.¹³⁷

„Podvodem šedé ekonomiky se rozumí takový podvod, kdy osoba povinná k dani dosáhne obecně závaznými právními předpisy požadovaného obratu k registraci k dani z přidané hodnoty, ovšem v rozporu se svou registrační povinností se nezaregistruje k dani z přidané hodnoty.“¹³⁸

Podvodu se dopouští každá osoba, která má povinnost zaregistrovat se k dani z přidané hodnoty z důvodu překročení limitu pro povinnou registraci, a přesto se úmyslně nezaregistruje. Jedná se o daňové subjekty, které obrat pro registraci daně z přidané hodnoty přesáhly, a přesto nepožádaly Finanční úřad o registraci plátce. Jsou to situace, kdy subjekt fakticky splní podmínky pro registraci k dani (zejména tedy stanovení výše obratu), nicméně tuto skutečnost nepřizná správci daně. Může také nastat situace, kdy subjekt záměrně manipuluje s účetnictvím nebo přerozděluje své příjmy na více společností za účelem vyhnout se registraci. Daňové subjekty mají snahu o umělé snižování obratu právě za účelem vyhnout se registraci k plátcovství daně z přidané hodnoty. Nejčastěji se jedná o daňové subjekty, které se pohybují v maloobchodu, jenž se nacházejí na konci obchodního řetězce a jejichž zboží a služby jsou prodávány konečnému spotřebiteli, kterým je neplátce daně z přidané hodnoty. Z pohledu těchto daňových úniků bylo zcela legitimním opatřením přijetí elektronické evidence tržeb. Toto opatření bylo však zrušeno. Téměř stejné je to i v případě, že osoby, které přesáhnou obrat z pořízení zboží z jiného členského státu, se nestanou plátcem nebo identifikovanou osobou a dále zahraniční subjekty, které v tuzemsku

¹³⁷ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

¹³⁸ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4, str.95.

vykonávají ekonomickou činnost a neregistrují se k plátcovství daně z přidané hodnoty.

„Toto jednání se zpravidla vyskytuje u obchodníků, jejichž obrat se pohybuje blízko hranici, kde vzniká registrační povinnost.“¹³⁹

Splnění podmínek k registraci daně z přidané hodnoty prověřuje správce daně u žádostí o dobrovolnou registraci a také v případech, kdy se jedná o registraci ex lege. K účelové registraci daně z přidané hodnoty jsou využívány instituty jako např. překročení limitu, nebo účelová přeměna právnické osoby, na níž přechází část majetku. V takovém případě mohou přetrvávat pochybnosti správce daně, který zahájí postup k odstranění pochybností v rámci registračních údajů (§ 128 DŘ). Správce daně dle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt nepodá přihlášku k registraci, či oznámení o změně registračních údajů anebo nevyhoví výzvě k odstranění pochybností v registračních údajích (§129 DŘ).

Pravomoc správce daně registrovat z moci úřední osoby povinné k dani jako plátce DPH není časově neomezená, jak potvrdil ve svém rozhodnutí 10 Afs 329/2016-55 Nejvyšší správní soud. Obdobně jako jakékoliv jiné zásahy státu do soukromé sféry podléhá časovému omezení.

Daňový subjekt v prosinci roku 2009 jednorázově překročil obrat rozhodný pro povinnou registraci k DPH a v souladu s tehdejšími předpisy byl do 15. ledna povinen podat přihlášku k registraci plátce DPH. Obrat rozhodující pro povinnou registraci k DPH již v dalších letech nepřekročil. Jelikož se daňový subjekt k DPH sám nezaregistroval, provedl to správce daně z moci úřední 18. prosince 2013 a zaregistroval jej jako plátce DPH zpětně k 1. lednu 2013.

S tímto postupem daňový subjekt nesouhlasil a namítal, že správce daně o registraci z moci úřední rozhodl více než tři roky po uplynutí zákonné lhůty

¹³⁹ ŠEVČÍK, Michal. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 98 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3. Str. 23.

k podání přihlášky pro registraci k DPH. Správce daně oproti tomu zastával názor, že právo registrovat daňový subjekt z moci úřední v zásadě žádné lhůtě nepodléhá.

Takový názor správce daně považoval NSS za nepřijatelný, protiústavní a vedoucí k absurdním důsledkům. Přestože se daňový subjekt nepochybně stal plátcem daně ze zákona, musí být i zásahy do daňových práv a povinností daňových subjektů ze strany správce daně časově omezeny. NSS konstatoval, že pokud správce daně protiprávní situaci nenapraví včas a v zákonné lhůtě, nelze vůči daňovému subjektu vyvozovat žádné negativní důsledky vyplývající z porušení jeho povinnosti registrovat se k DPH.

Právo správce daně registrovat podnikatele jako plátce DPH je dle NSS omezeno lhůtou podle § 20 odst. 2 daňového řádu, která velmi úzce souvisí se lhůtou pro stanovení daně. Pouze v této lhůtě musí daňový subjekt strpět postupy a jiné úkony správce daně, a proto je počátek běhu této lhůty rozhodující.

Závěrem NSS uvedl, že pokud lhůta pro registraci daňového subjektu marně uplynula, je na něj třeba nahlížet, jako by nikdy plátcem DPH nebyl. Lhůtu pro stanovení daně je třeba chápat nejen jako lhůtu, v níž mohou plynout daňovým subjektům dodatečné daňové povinnosti, ale také jako lhůtu, ve které se správce daně může domáhat splnění registrační povinnosti.

Dále sem spadají podvody, které jsou porušením povinnosti upravit poměrně nárok na odpočet z přijatého plnění, neboť bylo použito k ekonomické činnosti jenom částečně tzv. suppression fraud.

Jedná se o případy, kdy také dochází k porušení povinnosti osoby povinné k dani. Konkrétně jde o povinnost upravit poměrně odpočet daně na vstupu. Osoba povinná k dani přijme zdanitelná plnění, která využije je pro svoji vlastní spotřebu, nicméně si pro účely podnikání uplatní odpočet daně v plné výši na vstupu z tohoto plnění.¹⁴⁰

¹⁴⁰ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

Jako další sem řadíme tzv. insolvenční podvody, které „využívají možnosti zániku osoby povinné k dani v rámci postupů upravených právními předpisy insolvenčního práva, které jsou založeny na poměrném uspokojování pohledávek věřitelů osoby povinné k dani z její majetkové podstaty.“¹⁴¹

Pokud bankrotuje osoba povinná k dani, která vykonává svou ekonomickou činnost na území jednoho státu, přičemž ještě před vyhlášením úpadku své pořízené zboží prodá za daleko nepřiměřeně vyšší ceny, které neodpovídají tržnímu prostředí, umožní odběratelům umožnit uplatnit vysoký nárok na odpočet. Tato osoba v důsledku úpadku zaniká, aniž by vybrala a odvedla daň do veřejného rozpočtu.¹⁴²

➤ Záměrné podhodnocení a nadhodnocení ceny

Tento typ daňových úniků řadíme mezi tzv. skrytou ekonomiku, která má své postavení ve struktuře stínové ekonomiky. Jedná se o zkreslování vykazovaných výdajů.¹⁴³

Záměrné podhodnocení ceny, ze které je počítána daň z přidané hodnoty je použita ve prospěch neplátce daně z přidané hodnoty, za účelem snížit základ daně. Naopak záměrné nadhodnocení ceny je využito ve prospěch osoby, která je plátcem daně, za účelem nadměrného odpočtu, zatímco dodavatel, velmi často daň neodvede.

➤ Podhodnocení objemu prodeje

Tento systém daňového úniku má princip v podobě krácení tržeb, a to hlavně v pohostinství, maloobchodu a ve stavebnictví. Jedná se o úpravu tržby, kdy je

¹⁴¹ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4, str.98.

¹⁴² SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

¹⁴³ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.

původní tržba krácena a oficiálně je tak přiznáno pouze určité procento z tržby původní, a to z důvodu menšího obratu. Jde o generování zisku, který je dorovnáván náklady za účelem co nejmenší platby daní.

Příklad z praxe:

Restaurace pořádá ke své běžné činnosti ještě svatební hostiny. Má malou, nebo také žádnou daňovou povinnost, ale větší obraty. Správce daně si v rámci dokazování v daňové kontrole obeslal všechny dodavatele a požádal je o vystavené doklady na odběratele (restauraci). V porovnání dokladů zaúčtovaných a uplatněných na straně restaurace a faktur od dodavatele bylo zjištěno, že ve skutečnosti jsou nákupy potravin a nápojů daleko vyšší, než uvádí restaurace. Restaurace nebyla schopna doložit následný prodej tohoto nakoupeného zboží. Jednalo se o krácení tržeb.

➤ Neoprávněné daňové zvýhodnění

Tento druh podvodu se vyskytuje především u daňových subjektů, které obchodují se zbožím spadajícím do různých sazeb daně z přidané hodnoty anebo uskutečňují plnění jak zdanitelná, tak i osvobozená. Jedná se o prodej a fakturaci jiného zboží, než je ve skutečnosti dodáno. Jde zejména o obdobné komodity, u kterých se uplatňuje jiná sazba daně, popř. osvobození od daně. Jako příklad je možné uvést kauzu topných olejů, kdy se jednalo o prodej pohonných hmot fakturovaných jako topné oleje za účelem podvodů na spotřební dani a dani z přidané hodnoty.

„Tento druh podvodu nejčastěji probíhá tak, že obchodník předstírá, že prodává jiné zboží, než ve skutečnosti prodává, aby v rozporu se zákonem dosáhl např. osvobození od daně, či zdanil zboží nižší daňovou sazbou.“¹⁴⁴

¹⁴⁴ ŠEVČÍK, Michal. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 98 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3. Str. 23.

➤ Bezúplatní plnění

Bezúplatná plnění vůči zaměstnancům, popř. pro osobní spotřebu plátce. Plátce uplatní odpočet z nakoupeného zboží, toto zboží však nepoužije v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, ale pro své soukromé účely, nebo pro účely svých zaměstnanců.

„Formou neoprávněného uplatňované nároku na odpočet DPH na vstupu může být falešné tvrzení, že některé vstupy byly použity při ekonomické činnosti, i přestože byly použity pro soukromou spotřebu.“¹⁴⁵

Zajímavostí je rozhodnutí Soudního dvora EU, který jako předběžnou otázku v rámci rozsudku C-607/20 GE Aircraft Engine Services posuzoval situaci, kdy zaměstnavatel ocenil nejvýkonnějšího zaměstnance tím, že jim bezúplatně poskytl nakoupenou službu. Konkrétně se jednalo o nákup poukázek (zde je nutné upozornit, že v rozhodném období neplatila ještě aktuální pravidla pro DPH u jedno a víceúčelových poukázů) k uplatnění u vybraných obchodníků. Zaměstnavatel, britská společnost GE Aircraft Services, při nákupu těchto poukázek uplatnila odpočet DPH s tím, že je bezúplatně poskytla nejvýkonnějším zaměstnancům. Spornou otázkou bylo, zda je třeba toto bezúplatné poskytnutí poukázek dodat, respektive, zdali se jedná o bezúplatné poskytnutí služby „*pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců nebo jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností*“ v dikci ustanovení § 14 odst. 4 písm. b) tuzemského zákona o DPH. Soudní dvůr posoudil situaci a rozhodl se tak, že primárním účelem je v daném případě zvýšení motivace zaměstnanců a tím i jejich výkonnosti, což vede k řádnému fungování a ziskovosti podniku. Osobní zvýhodnění, které tímto zaměstnanec získá, je dle Soudu druhořadým ve vztahu k potřebám podniku. Takovéto bezúplatné poskytnutí poukázek proto není uskutečněno pro jiné účely než související s uskutečňováním ekonomických činností a nepodléhá tak dodanění DPH. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí

¹⁴⁵ ŠEVČÍK, Michal. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 98 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3. Str. 24-25.

Soudního dvora je odlišné od dosavadní praxe, kdy naopak zaměstnavatel buď neuplatňuje odpočet DPH na vstupu při pořízení služby, nebo její bezúplatné poskytnutí pro zaměstnance dodává, měla by být v obdobných záležitostech prozatím zachována určitou obezřetnost.¹⁴⁶

➤ Faktura s daní vystavená neplátcem

Neplátce vystaví fakturu s daní, daň však ze své pozice nikde neodvádí a jeho odběratel si uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Toto je další typ případu, ve kterém při vystavení dokladu v částce nad deset tisíc korun pomůže k odhalení kontrolní hlášení. Správce daně na takové jednání přijde výjimečně. Většinou se jedná o jednorázové fakturace, které mají daňovému subjektu pomoci snížit daňovou povinnost.

➤ Zatajení tržeb

a) Zatajení tržeb tzv. „obchody na černo“. V tomto případě dochází ke skutečnému plnění, avšak bez dokladů a bez odvedení příslušných daní. S těmito obchody se je možné setkat zpravidla u menších obchodníků či řemeslníků.

Nejčastěji se jedná o situaci, kdy vystavená faktura a následně přijatá peněžní částka, která je obdržena společností od zákazníka, není zaevidována v prvotní evidenci, a tím pádem ani v účetnictví. Následkem toho dojde ke snížení DPH (snížení daně na výstupu). Tyto podvody jsou nazývané jako mimobilanční, neboť se uskuteční ještě předtím, než dojde k jejich zaúčtování. Tento typ podvodu bývá v praxi prováděn dlouhodobě a opakovaně. Zatajovat lze příjmy v hotovosti i bezhotovostní. U bezhotovostních tržeb bývá k podnikatelskému účtu založen i účet soukromý, na který jsou zatajované příjmy zasílány.¹⁴⁷

¹⁴⁶ NĚMEC, Petr, Richard KNOBLOCH a Vladimír TORÁČ. Nová praxe ve vztahu k DPH u motivačních programů pro zaměstnance?. *Grant Thornton* [online]. [cit. 25.01.2023]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/rozsudek-soudniho-dvora-eu-c-607-20-ge-aircraft-engine-services-nova-praxe-ve-vztahu-k-dph-u-motivacnich-programu-pro-zamestnance/>

¹⁴⁷ MULLEROVÁ, Libuše. Daňové podvody v souvislosti s účetnictvím. *Wolters Kluwer ČR: Vše pro daňáře a účetnictví* [online]. 24. 6. 2021 [cit. 25.01.2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7588/danove-podvody-v-souvislosti-s-ucetnictvim>

„Nepřiznání prodejů, tzv. obchodování bez papíru, či mimo účetní knihy.“¹⁴⁸

Příklad z praxe:

Finanční úřad provedl daňovou kontrolu u daňového subjektu podnikajícího ve štukatérství a malířství. Majitel si příjmy za některé provedené služby nechal zasílat na soukromý účet. Příjmy nebyly přiznány v daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že z účetnictví nebylo možné vyčíst správnou výši výnosů, daň byla finančním úřadem vyměřena dle pomůcek.

V souvislosti se zatajováním tržeb je vhodné zmínit i obrácenou situaci, což je vykazování fiktivních výnosů. Jedná se o případy, kdy společnost zaúčtuje tržby za zboží či služby, které se ale reálně nestaly. Smyšlený prodej se většinou vztahuje k neexistujícím zákazníkům, je ale možné je zaúčtovat i skutečným odběratelům. Důvodem k tomuto navyšování tržeb je většinou dosažení naplánovaných finančních ukazatelů, na které jsou napojené bonusy vrcholového vedení. Za účelem zahalení podvodu se v dalších obdobích využívají metody zpětných operací, například poskytnutí fiktivních slev. Aby byla poskytnutá sleva daňově uznatelným nákladem, bylo by nutné ji zaúčtovat do období, ve kterém došlo k její platbě. Tento účetní podvod má však negativní dopad na daňovou povinnost společnosti. Ta je totiž nucena odvést daň i ze smyšlených výnosů. Ani zaúčtování poskytnutých slev v dalších zdaňovacích obdobích by na daňovou povinnost nemělo žádný vliv, neboť vzhledem k nedodržení věcné a časové souvislosti by je společnost musela zařadit mezi daňově neuznatelné náklady. V některých situacích se ale může stát, že vlastníci společnosti na podvodné jednání (uskutečněné např. vrcholovým vedením) přijdou a začnou se dožadovat daňové vratky. Jako příklad lze uvést americkou firmu HealthSouth, již stát přiznal

¹⁴⁸ ŠEVČÍK, Michal. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 98 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3. Str. 23.

440 mil. dolarů, které zaplatila navíc v rámci své daňové povinnosti z důvodu nadhodnocení tržeb jejím tehdejší generálním ředitelem.¹⁴⁹

b) Pašování zboží neboli nelegální přeprava zboží přes hranice, které není nikde zaevidováno a příjem z tohoto zboží není nikde uveden, je prováděno většinou za účelem hmotného zisku nebo jiného osobního prospěchu. Dochází k daňovému úniku a mimo jiné k neplacení celních poplatků.

c) Nelegální výroba a distribuce zboží probíhá stejně jako v případě běžného trhu. I zde existují dodavatelé, odběratelé a prostředníci zboží nebo služeb, smluvní ceny, obchodní zvyky a tak dále. Potenciálně vysoký peněžní zisk výměnou za nízký vklad je hlavní motivací angažovanosti na černém trhu. Zboží vyrobené, či směněné na černém trhu není daněno, nachází se mimo kontrolu státu jako formální autority.

➤ Záměna měny

Daňový subjekt uvede při vlastním zúčtování daňového dokladu částku v jiné měně, než ve které má být účtováno, tedy odběratel v jiné, než ve které byl daňový doklad vydán dodavatelem. Například faktura na jedné straně je uvedena v korunách českých, zatímco na straně druhé je uvedena cizí měna (např. EUR), přičemž hodnota částky se nemění. Po přepočtu cizí měny dle aktuálního kurzu tak lze navýšit daň z přidané hodnoty o nemalou částku.

Příklad z praxe:

Faktura vystavená dodavatelem na částku 350 EUR. Odběratel si automaticky částku přepočítá platným kurzem na Kč a zaúčtuje částku v Kč. Na straně dodavatele se částka z EUR platným kurzem nepřepočítá a zaúčtuje se částka 350 Kč. Jedná se o ojedinělé případy, kdy si dodavatelé snižují základ daně u uskutečněných daňových plnění, za účelem snížení daňové povinnosti. Tento

¹⁴⁹ MULLEROVÁ, Libuše. Daňové podvody v souvislosti s účetnictvím. *Wolters Kluwer ČR: Vše pro daňáře a účetnictví* [online]. 24. 6. 2021 [cit. 25.01.2023]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7588/danove-podvody-v-souvislosti-s-ucetnictvim>

podvod lze odhalit pomocí kontrolního hlášení, pokud je částka po přepočtení na Kč vyšší než 10 000,-Kč.

➤ Vícenásobné uplatnění odpočtu z jednoho plnění

a) Vícenásobné uplatnění odpočtu z jednoho zdanitelného plnění v rámci jiného zdaňovacího období. Daňový subjekt uplatní jeden odpočet daně hned v několika zdaňovacích obdobích.

b) Vícenásobné uplatnění odpočtu z jednoho zdanitelného plnění v rámci několika daňových subjektů. Jeden daňový doklad je zaúčtován a daň z něho uplatněna u několika daňových subjektů současně.

Příklad z praxe:

Správce daně zahájil kontrolu DPH u daňového subjektu, který měl 2 jednatele (A+B). jednatel (A) vystupuje v roli jednatele mimo šetřeného subjektu ještě u dalších 28 daňových subjektů. Z toho u 13–ti z těchto 28 subjektů byl uveden ještě jeden jednatel (B). Tento jednatel (B) byl zapsán také jako jednatel u dalších 12 společností, kde byl jednatelem sám. Všech 41 subjektů mělo velmi podobné názvy.

V rámci kontroly bylo u předložených přijatých daňových dokladů zjištěno, že u identifikace odběratele nebylo nikdy uvedeno IČ a DIČ a nikdy nebyl uveden celý název subjektu. Všech 41 společností vykazovalo dlouhodobě nadměrné odpočty, byť v částkách, které byly maximálně pouze v řádech desetitisíců. Správce daně měl díky všem zjištěným skutečnostem podezření, že se jeden jediný přijatý doklad může vyskytovat i u dalších subjektů s uvedenými jednatelem. Zahájil tedy náhodně kontrolu u několika z nich, vždy za stejné zdaňovací období. Bylo zjištěno, že daňové doklady byly skutečně uplatňovány u několika subjektů zároveň. Tedy, že byl nárok z jednoho přijatého dokladu uplatněn hned několikrát.

Tento podvod je možné provádět pouze u daňových dokladů menších než 10 000 Kč, které nejsou samostatně vykazovány v kontrolním hlášení.

➤ Zneužití hranice částky 10 000 Kč v kontrolním hlášení

Daňové subjekty se vyhýbají kontrolnímu hlášení také takovým způsobem, že zneužívají hranice částky 10 000 Kč. Finanční správa na svém portále uvádí, že „zákon o DPH upravuje daňové doklady v díle 5 (§ 26 a násl.), přičemž nerozlišuje pojmy jako paragon, případně faktura apod. Limit 10.000 Kč včetně daně se posuzuje ve vztahu k plněním uvedeným na jednom dokladu, přičemž způsob účtování dokladů není rozhodující. Pokud tedy hodnota plnění uvedená na jednom daňovém dokladu (paragonu) nepřesáhne částku 10.000Kč vč. daně, uvedou se veškeré tyto doklady do části A.5./B.3. a to v souhrnné částce za celé období (bez nutnosti vykázání detailních náležitostí jednotlivých dokladů). Pokud by tedy mezi souhrnně zaúčtovanými doklady byl daňový doklad přesahující hodnotu 10.000 Kč, je nutno tento doklad uvést samostatně do oddílu A.4./B.2. kontrolního hlášení.“¹⁵⁰

Uskutečněná zdanitelná plnění uvedena na daňovém dokladu, jehož výsledná celková hodnota včetně daně (po jejím zaokrouhlení dle §37 zákona o DPH) dosahuje přesně 10.000Kč, tak se tato plnění se vykazují v části A.5. KH (poskytovatel-dodavatel). Případný nárok na odpočet z těchto dokladů je pak na straně příjemce (odběratele) uveden v části B.3. KH.

V části A.4. se uvádí u odběratelů, plátců DPH, DIČ pro účely DPH. V případě neplátců DPH (osob povinných k dani nebo právnických osob nepovinných k dani) se zde uvádí DIČ podle § 130 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jestliže odběratel nesdělí v rámci obchodní transakce dodavateli své DIČ, má se za to, že při pořízení plnění vystupuje jako fyzická osoba nepovinná k dani. Tedy jako konečný spotřebitel. Hodnota plnění bude uvedena do části A.5. kontrolního hlášení, a to bez ohledu na limit.¹⁵¹

¹⁵⁰ Daň z přidané hodnoty: III. Limit 10.000 Kč včetně daně pro účely zařazení do části A.4/A.5 a části B.2/B.3 kontrolního hlášení. *Finanční správa* [online]. 3. 4. 2017 [cit.10.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/caste-dotazy-a-odpovedi>

¹⁵¹ Daň z přidané hodnoty: Časté otázky a odpovědi. *Finanční správa* [online]. 3. 4. 2017 [cit.10.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/caste-dotazy-a-odpovedi>

Jedná se tedy o situaci, kdy daňový subjekt úmyslně vystavuje, či uvádí daňové doklady v celkové částce nižší než 10 000,-Kč, právě za účelem, aby nemusel tyto doklady vykazovat v kontrolním hlášení. Čímž se vyhne identifikaci protistrany. Správce daně tudíž nemůže provést rychlou křížovou kontrolu v rámci párování nesouladu v kontrolních hlášeních a nepřijde tak na skryté daňové podvody.

Nicméně pokud plátce vystavuje všechny své daňové doklady pouze v částkách pod 10 000 Kč, a dosahuje přitom velkých obrátů, vystavuje se podezření z páchání daňových podvodů a správce daně tuto indicii získá právě z kontrolních hlášení.

Příklad z praxe:

Dle kontrolního hlášení bylo zjištěno, že některé daňové subjekty (stavební firmy) mají velké obraty, ale veškerá plnění jsou souhrnně uvedena v oddílu B.3. Je velmi nepravděpodobné, že by stavební firmy měli všechna plnění pouze v rámci dokladů do 10 000 Kč. Následnou kontrolou bylo zjištěno, že se jedná o pokladní účtenky vydané v řetězci nejmenovaného hobbymarketu. Provedené šetření ukázalo, že se jedná o falešné, byť velmi povedené účtenky, které hobbymarket vůbec nevydal. Nejen, že daňový subjekt neustál dokazování, ale bylo na něj podáno i trestní oznámení.

7.1 Shrnutí

Pro správce daně se stává denní rutinou boj s daňovými úniky, daňovými podvody. Proto jsou zde představeny možné podvody na dani z přidané hodnoty, se kterými se správce daně během posledních let setkává stále častěji a je nucen se s tímto podvodným jednáním vypořádat. Daňové úniky, znamenají jak pro Českou republiku, tak i pro celou Evropskou unii obrovskou ztrátu příjmů do státního rozpočtu. Přestože má správce daně v boji s daňovými úniky určité nástroje, a to jak na území České republiky, tak v rámci Evropské unie, stále to se jedná nedostačující stav. Některé právní úpravy týkající se daňového procesu s možnostmi podvodu nepočítají, nebo tedy ne dostatečně a některé spíše podvodným daňovým subjektům nahrávají a jsou v neprospěch správce daně. Je

stále těžší tyto podvody odkrývat, a hlavně v rámci daňové kontroly daňovému subjektu dokázat. Techniky podvodných praktik jsou nyní daleko propracovanější a dalo by se říct, že každá kontrola, ve které správce daně přijde na podvodné jednání, je ojedinělá, a to jak způsobem provedení podvodu, tak nástroji k podvodu využitými. V České republice v rámci všech Územních pracovišť Finančních úřadů pracuje na kontrolních odděleních celkem 2958 kontrolorů.¹⁵² Vzhledem k počtu daňových subjektů není v možnostech finanční správy zkontrolovat a prověřit jednání a poctivost všech. V této části práce jsou využity vlastní zkušenosti autorky. Jsou zde uvedeny nejožehavější druhy daňových úniků, se kterými se autorka osobně setkala v rámci své práce.

¹⁵² Docházka zaměstnanců Finanční správy. *Intranet Finanční správy* [online]. [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <http://telefonni-seznam.fs.mfcr.cz/Utvary.aspx?cislo=200161562>

8 Nástroje potírání daňových úniků

„Férové prostředí je takové, kde mají všichni stejné podmínky a ve kterém řádné plnění povinností neznamena konkurenční nevýhodu.“¹⁵³

V oblasti daně z přidané hodnoty je uplatňováno rozličné množství nástrojů boje proti daňovým únikům. Následně jsou uvedeny nástroje k potírání daňových úniků v EU a nástroje využívané k boji s daňovými úniky v rámci ČR. Také je zde provedeno srovnání kontrolního hlášení v České republice a kontrolního hlášení na Slovensku.

8.1 Nástroje potírání daňových úniků v EU

Z pohledu daňových úniků v zemích EU je oblast DPH složitá, protože právní regulace této daně je tvořena několika rovinami, počínaje právem EU a konče podzákonými právními předpisy jednotlivých členských států EU a interními instrukcemi daňových správ bez obecné právní závaznosti. Členské státy EU tedy musejí dávat pozor, aby jejich legislativní snahy nezpůsobily nesoulad národního práva s právem EU. Právo EU pouze vymezuje prostor realizace normotvorby členských států k potření daňových úniků na DPH.

Právo EU nabízí nástroje, kterými lze bojovat s daňovými úniky v oblasti DPH. Jedná se o nástroje potírání daňových úniků výslovně upravené směrnicí o společném systému DPH, nebo odvozené judikaturou SDEU.¹⁵⁴

Mezi opatření potírající daňové úniky můžeme také řadit odmítnutí přiznání odpočtu daně na vstupu, či zneužití práva (viz příloha 35).

¹⁵³ Etržby (EET). *Finanční správa* [online]. [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

¹⁵⁴ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

➤ Mezinárodní administrativní spolupráce v rámci EU

Volný pohyb zboží uvnitř Evropské unie a daňové režimy při dodání zboží, s vyloučením hraniční kontroly, v rámci Evropské unie, s sebou nese i zvýšené riziko daňových úniků. Jedním z účinných, efektivních a legálních nástrojů boje proti daňovým únikům v nadnárodním pojetí je, jak už bylo řečeno výše oblast mezinárodní administrativní spolupráce v rámci Evropské unie.

- INTRASTAT je statistický systém zvolený a zavedený pro účely statistického sledování pohybu zboží v zemích Evropské unie. Je vytvořen k zjišťování údajů o pohybu zboží uvnitř unie. Podnikatelé, kteří obchodují v rámci této unie, mají za určitých podmínek stanovenou povinnost vyplňovat výkazy pro INTRASTAT. Tento systém v České republice spravuje Generální ředitelství cel a Český statistický úřad. Zajištění a provoz tohoto systému v ostatních zemích Evropské unie je prováděno tak, jak to nejlépe vyhovuje jejich státní administrativě. Například v Nizozemí a v Německu systém spravují národní statistické úřady, ve Francii jsou to národní úřady celní správy, v Belgii je to národní banka (Belgie je v tom výjimkou).
- VIES (Value Added Tax Information Exchange System) systém, který byl zaveden v roce 1993 pro účely kontroly správného uplatnění daně z přidané hodnoty u zboží a služeb, které jsou obchodovány přeshraničně mezi státy Evropské unie. Tento systém v České republice spravuje Generální finanční ředitelství. VIES je, jak již z názvu vyplývá, systémem pro výměnu informací v oblasti daně z přidané hodnoty. Je založen na povinnostech plátců této daně a identifikovaných osob, jakož i činnostech všech úrovní daňové správy. Zmíněné povinnosti plátců a identifikovaných osob i s výměnou související postupy správců daně jsou v rámci států Evropské unie nastaveny v zásadě jednotně.

Konkrétně jde o výměnu těchto informací:

- informace shromažďované na základě hlavy XI kapitoly 6 směrnice 2006/112/ES (tj. souhrnná hlášení),
- údaje o totožnosti, činnosti, právní formě a adrese osob, jimž bylo přiděleno identifikační číslo pro účely DPH, které byly shromážděny na základě čl. 213 směrnice 2006/112/ES (identifikace), a dále datum přidělení tohoto čísla,
- údaje o identifikačních číslech pro účely DPH, která byla přidělena a která pozbyla platnosti, a data, kdy tato čísla pozbyla platnosti,
- informace shromažďované na základě článků 360, 361, 364 a 365 směrnice 2006/112/ES (tj. zvláštní režim pro elektronicky poskytované služby).

Národní databáze jednotlivých členských států jsou vzájemně propojeny prostřednictvím společné komunikační sítě EU, tzv. CCN (Common Communication Network) tak, že správci daně jednotlivých členských zemí mají možnost přímo či prostřednictvím svého příslušného orgánu (CLO) získat zmíněná konkrétní data ze systémů ostatních členských států. V rámci EU jsou tak pouze propojeny národní systémy VIES bez jakéhokoli centrálního shromažďování dat všech členských států na úrovni. V České republice jsou pro tyto účely zřízeny samostatné úlohy ADIS VIES.¹⁵⁵ EU (viz příloha 36, příloha 37 a příloha 38)

„Důvod zavedení VIES je zřejmý v tom, že má chránit daňové subjekty (byť do velmi omezené míry), aby se nestaly nechtěným článkem v karuselovém obchodu. Daňový subjekt by si měl informace o druhém subjektu v systému VIES ověřit vždy, pokud se jedná o intrakomunitární plnění. V případě odhalení karuselového obchodu, pokud si daňový subjekt evidentně neověřil informace (ověření DIČ) o druhém subjektu, lze na toto přihlížet jako na přitěžující okolnost.“¹⁵⁶

¹⁵⁵ Metodická pomůcka Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH v rámci EU: Generální finanční ředitelství. Praha, 2014, 14 s.

¹⁵⁶ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové podvody*. Hradec Králové: Dr. Ing. Vítězslav Hálek MBA Ph.D., 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. Str. 10

System VIES je zdrojem informací, které jsou shromažďovány především ze souhrnných hlášení (v ČR upraveno § 102 ZDPH), která podávají jak plátcí DPH, tak i identifikované osoby. Předmětem hlášení je poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby (plátcí a identifikované osoby), a dodání zboží do jiného členského státu, tzv. intrakomunitární dodání zboží (plátcí).¹⁵⁷

- EUROFISC v současné době představuje jednu ze samostatně vymezených forem mezinárodní výměny informací v oblasti DPH, které jsou vymezeny v nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (recast nařízení Rady č. 1798/2003/ES, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty). Výměna informací v Eurofiscu navazuje na předchozí dobrovolnou spontánní výměnu informací v rámci systémů Eurocanet a Autocanet, která probíhala v souladu s nařízením Rady č. 1798/2003/ES.¹⁵⁸

„Decentralizovaná síť pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy EU. Nástroj s cílem podpořit a usnadnit mnohostrannou spolupráci při boji proti podvodům v oblasti DPH a tím i karuselovým obchodům.“¹⁵⁹

Z mezinárodního pohledu se jedná o systém rychlé výměny cílených informací mezi kompetentními orgány daňových správ členských států EU s cílem včasného varování a detekce konkrétního rizikového chování jednotlivých plátců i nových typů intra-komunitárních podvodů v oblasti DPH v jednotlivých členských státech.

¹⁵⁷ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 7. 2022 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>

¹⁵⁸ *Metodická pomůcka Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH v rámci EU*: Generální finanční ředitelství. Praha, 2014, 14 s.

¹⁵⁹ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové podvody*. Hradec Králové: Dr. Ing. Vítězslav Hálek MBA Ph.D., 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. Str. 37

Charakter vyměňovaných informací může v některých případech současně významným způsobem přispět přímo k samotnému řešení těchto podvodů.¹⁶⁰

„Oddělení daně z přidané hodnoty – Eurofisc. Vyhodnocuje trendy úniků na DPH na tuzemské i komunitární úrovni a metodicky zajišťuje řešení úniků na DPH na tuzemské i komunitární úrovni, za tímto účelem se podílí na přípravě legislativy a tvorbě metodik či analýz v dané oblasti. Zajišťuje věcnou aktualizaci úlohy „Důvěryhodnost daňových přiznání k DPH“ a podílí se na vývoji a praktickém uplatňování ostatních interních aplikací s dopady do správy DPH. Zajišťuje výměnu informací v systému Eurofisc (systém mezinárodní výměny informací v rizikových oblastech DPH). V rámci své působnosti spolupracuje s příslušnými útvary v zahraničí i tuzemsku. Podílí se na vývoji a praktickém uplatňování DIS tím, že definuje věcné náplně požadavků na funkcionalitu DIS v oblastech dle své působnosti. Vyřizuje žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení ve věcech uplatnění DPH.“¹⁶¹

➤ Ručení v oblasti daně z přidané hodnoty

Na nezbytnost potírání daňových úniků pamatuje směrnice EU o společném systému daně z přidané hodnoty. K zajištění výběru této daně umožnila členským státům EU stanovit povinnost k úhradě jiné osobě než osobě primárně povinné k uhrazení daně. Článek 205 směrnice o společném systému DPH ponechává rozšířený prostor pro diskreci jednotlivých členských států EU pro transpozici tohoto ustanovení do národních právních úprav DPH.¹⁶²

¹⁶⁰ *Metodická pomůcka Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH v rámci EU: Generální finanční ředitelství. Praha, 2014, 14 s.*

¹⁶¹ Oddělení daně z přidané hodnoty – Eurofisc. *Finanční správa* [online]. [cit.9.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/organizacni-struktura-gfr/sekce-metodiky-a-vykonu-dani/odbor-nepri-my-ch-dani/oddeleni-dane-z-pridane-hodnoty-eurofisc>

¹⁶² SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

➤ Režim přenesené daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti neboli reverse chargé znamená, že dochází k přenesení daňové povinnosti z poskytovatele zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku na jeho příjemce. Nejde tedy o určení osoby povinné k DPH, subjektu této daně, ale jenom o přenesení jedné dílčí povinnosti vyplývající z obecného postavení daňového subjektu, což znamená uhradit daň příslušnému správci daně.¹⁶³

8.2 Opatření proti daňovým únikům v České republice

Bylo by naivní, spoléhat se na poctivost daňových subjektů v souvislosti se splněním jejich daňových povinností, v případě, že by neexistovala možnost ověření těchto splnění. Výběr Inkasa na dani z přidané hodnoty je rok od roku větší (viz příloha 39 a příloha 40) a velký podíl na tom má právě i zachytávání a odhalování daňových úniků. Finanční správa má v rámci svých zákonných možností funkční nástroje k eliminaci podvodů, a přesto nejsou tyto možnosti stále dostačující k úplnému zamezení podvodných jednání. Mezi tyto nástroje řadíme samozřejmě nástroje k potírání daňových úniků v Evropské unii, či VIES. Nicméně o těchto bylo psáno podrobně již výše, a proto v této části nebudou již samostatně vyčleněny.

Tabulka 4 - Přehled vývoje INKASA na DPH v letech 2015 až 2021

rok	částka v mil. Kč
2015	331 604
2016	349 460
2017	381 435
2018	413 013
2019	431 311
2020	426 198
2021	463 265

¹⁶³ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

Vlastní zpracování. Zdroj: Údaje z výběru daní. *Finanční správa České republiky* [online]. [cit. 8. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

➤ Daňová kontrola

Daňová kontrola je nejstarším a nejužívanějším nástrojem v boji proti daňovým únikům a podvodům. Má důležitou úlohu, a to přimět daňové subjekty k pečlivosti, pravdivosti a čestnosti u výpočtu vlastní daňové povinnosti, tudíž její existence vede k jisté prevenci. Jejím cílem je správné zjištění a stanovení daně.

Daňová kontrola je ucelený soubor jednotlivých úkonů. Řídí se daňovým řádem, dle kterého spadá mezi postupy při správě daní (část druhá, hlava VI, díl 2 daňového řádu). Svou povahou je procesem kontrolním, a nikoliv procesem rozhodovacím.

Jedná se o formalizovaný proces opatřování důkazů v rámci daňového řízení. Pojem daňové kontroly, tedy nelze zaměňovat s pojmem daňového řízení. Dodatečný platební výměr díky, kterému případně správce daně na základě výsledku daňové kontroly stanovuje daň, není součástí daňové kontroly.

Směrodatný je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (§ 85 až § 87), který nahradil předešlý zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (§ 16). V rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty se jedná o zákon číslo 235/2004Sb., zákon o dani z přidané hodnoty. Dále vzhledem k množícím se žalobám přibývá hlavně poslední roky judikátů, které také správce daně využívá jako podpůrný nástroj.

V § 85 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu, nebo jiné okolnosti, rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení, z čehož lze odvodit, že daňová kontrola se realizuje zejména v průběhu nalézacího řízení. V praxi se jedná o řízení vyměřovací nebo doměřovací.

Daň z přidané hodnoty je v České republice vybírána na základě principu samovyměření. To znamená, že daňový subjekt je povinen posoudit svou daňovou povinnost, sám si daň vypočítat, přiznat, uhradit a hlavně doložit.

„Daňovou kontrolu, lze tedy vnímat jako ucelený soubor dílčích úkonů správce daně tvořících samostatný celek, který lze realizovat v rámci konkrétního probíhajícího daňového řízení, přičemž daňovým řízením se rozumí řízení o jedné dani a za jedno zdaňovací období nebo řízení vedené ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.“¹⁶⁴

- Preventivní funkce je jednou ze základních funkcí, které se nachází v daňové kontrole. Jejím úkolem je, aby daňový subjekt nezatajoval skutečné příjmy, neupravoval skutečné náklady a nerealizoval podvodné praktiky.
- Funkce eliminační. Ta spočívá v nápravě postupů, jež byly nesprávně uplatňovány (např. nesprávně uplatňované sazby daně z přidané hodnoty).
- Funkce inspekční, zajišťuje objektivní zjišťování a vyhodnocování daňovým subjektem. Především k přiznání daně, tak aby bylo provedeno správné zjištění a stanovení daňové povinnosti.
- Ochranná funkce, jejíž snahou je získat finanční prostředky do veřejných rozpočtů, aby bylo možné financovat veřejné statky a potřeby.¹⁶⁵

➤ Reverse chargé

Reverse chargé neboli přenesená daňová povinnost. Princip spočívá v tom, že povinnost přiznat a odvést DPH má odběratel místo dodavatele plnění. DPH na dodané zboží či služby tedy nezaplátíme svému dodavateli, ale odvedeme ji přímo státu. Dodavatel na daňovém dokladu neuvádí výši DPH, ale napíše "výši daně je povinen doplnit a přiznat odběratel". Režim přenesené daňové povinnosti platí pro vybrané druhy zdanitelných plnění mezi plátcí DPH, tedy firmami a podnikateli. Netýká se koncových spotřebitelů, tudíž soukromých osob.¹⁶⁶

¹⁶⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0, str. 1.

¹⁶⁵ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

¹⁶⁶ Přenesená daňová povinnost DPH-reverse charge. *Jak podnikat.cz* [online]. [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.jakpodnikat.cz/prenesena-danova-povinnost.php>

„Významným institutem zamezujícím daňovým únikům z titulu neuhrazení daňové povinnosti poskytovatelem zdanitelného plnění je režim přenesení daňové povinnosti. Prostřednictvím nařízení vlády č. 361/2014 Sb., docházelo k průběžnému rozšiřování komodit, na které režim přenesení daňové povinnosti dopadá.“¹⁶⁷

➤ Ručení příjemce zdanitelného plnění

Ručení příjemce za zdanitelné plnění je v ČR uvedeno v § 109 ZDPH. Jako nástroj proti daňovým únikům bylo do zákona o DPH včleněno ručení za nezaplacenou daň s účinností od 1. 4. 2011. Možnost zavedení tohoto opatření vyplývá pro členské státy EU ze směrnice o DPH. Umožňuje jednotlivým státům stanovit, že za odvod DPH bude ručit společně a nerozdílně i jiná osoba než dodavatel zdanitelného plnění.¹⁶⁸

V situaci, kdy plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění pro jiného plátce a nezaplatil finančnímu úřadu z tohoto plnění daň, bude plátce (příjemce tohoto zdanitelného plnění) v případech uvedených v § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), ručit za tuto daň nezaplacenou poskytovatelem. FÚ přistoupí na ručení u příjemce zdanitelného plnění v případě, jestliže jsou vyčerpány všechny možnosti, které má pro vymožení daně u poskytovatele zdanitelného plnění. A to z důvodu potenciálního daňového úniku, nebo kvůli zjevně neobvyklé ceně.¹⁶⁹

¹⁶⁷ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 7. 2020 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-38924>

¹⁶⁸ Ručení příjemce za zdanitelné plnění dle § 109 ZDPH. *Daňový poradce: Ing. Lenka Konigová* [online]. 2013 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.vasdanovyporadce.cz/ruceni-prijemce-za-zdanitelne-plneni-dle-%c2%a7-109-zdph/>

¹⁶⁹ KUNEŠ, Zdeněk. Ručení příjemce zdanitelného plnění. *DNUC vše pro daňáře a účetnictví* [online]. Wolters Kluwer ČR, 2018 [cit.9.11.2022]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/3309/ruceni-prijemce-zdanitelneho-plneni>

➤ Nespolehlivý plátce

Vymezení nespolehlivého plátce se nachází v § 106a ZDPH.

„Tento institut, zejména v kombinaci s § 109 odst. 3 zákona o DPH, by měl primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH.“¹⁷⁰

Pojem nespolehlivý plátce je v zákoně o DPH definován od roku 2013 a v souvislosti s ním nový typ ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty (viz výše). Při tomto je příjemce plnění ručitelem za odvod odpovídající částky daně z přidané hodnoty, kterou by měl správci daně uhradit tento nespolehlivý plátce. Podle zákona o DPH je na základě rozhodnutí správce daně označen za nespolehlivého plátce takový plátce DPH, který se dopustí porušení závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně. Nespolehlivý plátce DPH je označen v celostátním registru plátců DPH registrovaných v České republice. Tento je zveřejněný na stránkách Ministerstva financí České republiky. Registr plátců DPH obsahuje údaje o plátcích DPH, skupinách plátců DPH a identifikovaných osobách. V registru plátců DPH je řada užitečných údajů. Kromě základních informací o subjektu jako jsou jeho daňové identifikační číslo (DIČ), právní forma, obchodní název nebo sídlo, zde od roku 2013 naleznete velmi důležité informace týkající se ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty – nespolehlivé plátce a čísla bankovních účtů plátců DPH¹⁷¹ (viz příloha 41).

„Na disciplínu daňové veřejnosti příznivě dopadají také opatření proti daňovým únikům zavedená do zákona o dani z přidané hodnoty od roku 2013 – institut nespolehlivého plátce a zveřejňování účtů v registru DPH, rozšíření titul pro ručení

¹⁷⁰ Nespolehlivý plátce: Informace GŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. ve znění Dodatku č. 4. *Finanční správa* [online]. 2017 [cit.9.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platce>

¹⁷¹ Registr nespolehlivých plátců DPH. *Kurzy.cz* [online]. [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/dph/registr-platcu-dph/nespolehlivych-platcu/>

*příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem zdanitelného plnění.*¹⁷²

S účinností od 1. července 2017 byl zveden institut nespolehlivé osoby podle ustanovení § 106aa ZDPH. Takovou osobu může být označen plátce, který závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě DPH (viz příloha 42).

Zavedení tohoto institutu je alternativním postihem ke zrušení registrace u plátců, kteří závažným způsobem porušil své povinnosti v oblasti DPH, ale kterým z důvodu jejich obratu převyšujícího 1 000 000,-Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců nelze zrušit registraci k DPH, tzn. týká se povinných plátců DPH. Tito plátcí zůstávají i nadále plátcí daně, ale je jim přidělen zvláštní status.

Cílem zavedení nového institutu je zabránit situacím, kdy byl plátce daně označen za nespolehlivého, následně účelově zrušil svoji registraci plátce, čímž se tzv. očistil, a poté se opět zaregistroval jako plátce, samozřejmě již bez nálepky nespolehlivosti.¹⁷³

V roce 2021 přibylo v ČR 2 215 subjektů, které nespolehlivě odvádí DPH nebo jsou označeny jako nespolehlivé osoby, o 7 % víc než v roce 2020, ale o třetinu méně než v roce 2019. Aktuálně je na černé listině nespolehlivých firem registrováno 24 381 subjektů – z toho 5 625 nespolehlivých plátců DPH a 18 756 nespolehlivých osob, celkem o desetinu víc než koncem roku 2020. Registr nespolehlivých plátců DPH a subjektů, které závažným způsobem porušují povinnosti vztahující se ke správě daně se v prvních třech kvartálech uplynulého roku plnil nejpomaleji od roku 2015. Zásadní zlom ale nastal ve čtvrtém čtvrtletí 2021, kdy v registru

¹⁷² Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 7. 2020 [cit. 8. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-38924>

¹⁷³ LEVOVÁ, Jitka. Institut nespolehlivé osoby. *Notia* [online]. 15. 3. 2017 [cit. 10. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.notia.cz/institut-nespolehlive-osoby/>

přibýlo 1 286 nových firem, což byl nejvyšší kvartální přírůstek za poslední čtyři roky. Současně se zastavil pokles celkového počtu nespolehlivých plátců DPH, který byl celý loňský rok. Ke konci roku 2020 jich bylo 5 792, na konci 1. kvartálu roku 2021 jich bylo 5 575, v pololetí 5 544, koncem třetího čtvrtletí 5 160, přičemž aktuálně jich je 5 625. Počet nespolehlivých osob narůstá kontinuálně od roku 2017. Naprostá většina nespolehlivých osob byla v minulosti plátcem DPH, nicméně poté co byla označena jako nespolehlivý plátcem DPH, došlo ke zrušení registrace k platbě z přidané hodnoty¹⁷⁴ (viz příloha 43).

➤ Kontrolní hlášení

S účinností od 1. 1. 2016 vznikla plátcům daně z přidané hodnoty zákonná povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení, které je nástrojem pro odhalování daňových podvodů.

Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti však kontrolní hlášení nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH. Kontrolní hlášení je podáváno pouze elektronicky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně¹⁷⁵ (viz příloha 44).

Kontrolní hlášení je podáváno plátcem DPH, pokud přijali nebo uskutečnili zdanitelné plnění v tuzemsku, nebo si uplatňují nárok na odpočet daně. Údaje v kontrolním hlášení musí odpovídat konkrétním řádkům v daňovém přiznání. Zjednodušeně se jedná o přehled všech vydaných a přijatých faktur a podávají jej právnické i fyzické osoby. Právnické osoby podávají kontrolní hlášení vždy měsíčně nezávisle na zdaňovacím období. Fyzické osoby odevzdávají hlášení měsíčně

¹⁷⁴ Nespolehliví plátcem DPH: Prudký nárůst ke konci roku 2021: V loňském roce v ČR přibýlo 2 215 subjektů, které nespolehlivě odvádí DPH nebo jsou označeny jako nespolehlivé osoby, o 7 % víc než předloni, ale o třetinu méně než v roce 2019. *BusinessInfo.cz* [online]. 10. 1. 2022 [cit.10.11.2022]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/nespolehlivi-platci-dph-prudky-narust-ke-konci-roku-2021/>

¹⁷⁵ Kontrolní hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. 2016 [cit.9.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>

nebo čtvrtletně, podle toho, jak mají nastavené zdaňovací období. Tzv. identifikované osoby kontrolní hlášení nepodávají¹⁷⁶ (viz příloha 45).

„Nárůst inkasa DPH je zajišťován zejména zvýšením efektivity výběru daně díky zavedení kontrolního hlášení, kromě lepšího výběru daní dochází díky němu také k narovnání podnikatelského prostředí.“¹⁷⁷

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2021, čj. 1 Afs 423/2020-35, povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017, není v rozporu s povinností advokáta zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb (§ 21 odst. 1 a 5 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii).

Kontrolního hlášení na Slovensku

Na Slovensku mají obdobu českého kontrolního hlášení. Nazývá se „Kontrolný výkaz“ a vstoupil v platnost 1. ledna 2014 novelou zákona o DPH. Novela zákona o DPH zavedla povinnost pro registrované plátce podávat kontrolní hlášení za každé zdaňovací období, za které je plátce povinen podat daňové přiznání. Kontrolní hlášení se podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, s výjimkou případů, kdy zákon tuto povinnost neukládá. Zprávu budou podávat podnikatelé a firmy výhradně elektronickými prostředky.¹⁷⁸

Povinnost podat kontrolní hlášení (§ 78a zákona o DPH) se vztahuje na plátce DPH, tj. osoby registrované k DPH ve smyslu § 4, § 4a, § 5 zákona

¹⁷⁶ Kontrolní hlášení k DPH: vše důležité, co potřebujete vědět. *Money S3 blog* [online]. Solitea [cit.9.11.2022]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/vse-dulezite-potrebuje-vedet-kontrolnim-hlaseni/>

¹⁷⁷ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 7. 2020 [cit.9.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-38924>

¹⁷⁸ Nové zbraně proti daňovým únikům v novém zákoně o DPH. *Finančná správa Slovenskej republika* [online]. 27. 11. 2013 [cit.10.11.2022]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_nove-zbrane-uniky-dph-ts

o DPH (nevztahuje se na osoby registrované k DPH podle § 7 nebo § 7a zákona o DPH).¹⁷⁹

➤ Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb je převratný systém, který má jeden hlavní cíl: narovnat podnikatelské prostředí v České republice. Zajišťuje, aby ti, kteří neplatí daně, neměli výhodu oproti poctivým živnostníkům a podnikatelům. Proto již některé z forem evidence hotovostních tržeb funguje v bezmála dvacítce evropských zemí.¹⁸⁰

Elektronická evidence tržeb (EET) je způsob, jak omezit krácení daní. Podnikatelé, kteří přijímají platby v hotovosti či stravenkami a poukazy, musí mít pokladniční zařízení s připojením na internet. Pomocí něj jsou propojeni se servery finanční správy. Na ty v reálném čase odesílají informace o tržbách. Nejmenší podnikatelé mohou využít off-line režim. (viz příloha 46).

„Zásadním opatřením je také zavedení elektronické evidence tržeb, která podobným způsobem jako kontrolní hlášení napomáhá narovnání podnikatelského prostředí. V první fázi od prosince 2016 se zapojili podnikatelé v oblasti stravovacích a ubytovacích služeb a v druhé fázi od března 2017 také maloobchod a velkoobchod. Výrazně negativní dopad na inkaso daně má pozastavení třetí a čtvrté fáze (zástupci svobodných povolání, zemědělci, podnikatelé v dopravě a další) s původně deklarovanými termíny v březnu, resp. červnu 2018.“¹⁸¹

¹⁷⁹ Kontrolní hlášení DPH: Kdo předkládá kontrolní hlášení. *Finančná správa Slovenskej republika* [online]. 4. 1. 2014 [cit.10.11.2022]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph/_1

¹⁸⁰ Etržby (EET). *Finanční správa* [online]. [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

¹⁸¹ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 7. 2020 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-38924>

Problémem se však stalo obcházení EET založením "soukromého klubu". Nejvyšší správní soud posuzoval případ (rozhodnutí NSS ve věci sp. zn. 8 Afs 163/2019), ve kterém celní úřad udělil manželům pokutu za porušování povinností plynoucích ze zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Manželům měly plynout příjmy z poskytování stravovacích služeb, a proto měli být tzv. subjekty evidence tržeb. S tím spojené povinnosti však neplnili. Neodesílali údaje o tržbách a zákazníkům nevystavovali účtenku. Manželé v minulosti provozovali restauraci, avšak krátce před spuštěním elektronické evidence tržeb (EET) její provoz oficiálně ukončili. Na stejném místě začali provozovat „soukromý klub“ tvořený dle nich příznivci automobilů a motocyklů všech kubatur a značek. Tvrdili, že jejich nemovitost je zřízena pouze jako klubovna, kterou pronajali klubu, a povinnosti dle zákona o elektronické evidenci tržeb se na ně proto nevztahují. Poukazovali na to, že klub svým členům poskytuje občerstvení buď ze zásob, které si sami přinesou, nebo které jim klub zajistí. Došlo i k přejmenování podniku na soukromý klub, vyvěšení této informace na budovu a příchozím hostům byly vydány klubové karty. Z podkladů získaných celním úřadem vyšlo najevo, že manželé i nadále poskytovali běžné stravovací služby, ze kterých jim plynuly příjmy. Provoz „soukromého klubu“ zcela odpovídal chodu restaurace; manželé se různou měrou starali o obsluhu, inkasování plateb, přebírání tržby od servírky, zajištění zásobování i zaměstnávání kuchaře. Klubovou kartu ve skutečnosti vydávali komukoliv, kdo projevil zájem o stravovací služby a byl ochotný sdělit libovolné jméno či přezdívku a telefonní číslo. Předložení karty navíc stěžovatelé od hostů ani nevyžadovali, členství v klubu neověřovali a spokojili se s jejich tvrzením, že již kartu mají z dřívějšíka. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uvedené kroky stěžovatelů nemohly zastřít zjevnou podstatu vyvíjené činnosti, kterou bylo poskytování stravovacích služeb veřejnosti. V tiskové zprávě Nejvyššího správního soudu k rozhodnutí ve věci sp. zn. 8 Afs 163/2019 vysvětlil předseda senátu Nejvyššího správního soudu Milan Podhrázký: „Z provedeného dokazování bez jakýchkoliv pochybností vyplynulo, že stěžovatelé založením ‚soukromého klubu‘ sledovali obcházení zákona o elektronické evidenci tržeb. Pokud by Nejvyšší správní soud za těchto okolností jejich postup akceptoval, popřel by tím smysl právní úpravy a připustil jednoduchou cestu, jak se zákonným

povinností vyhnout.“ Soudní senát k tomu mimo jiné dodal, že „vnímá různost názorů na zavedení evidence tržeb respektuje rozličné pohledy na význam a smysluplnost tohoto institutu. Pokud však účinná a podle dřívějších závěrů Ústavního soudu ústavně konformní právní úprava (navíc způsobem zcela jednoznačným) stanoví určitá pravidla, je i z hlediska rozumného uspořádání společenských vztahů na místě žádat, aby subjekty, které dané regulaci podléhají, tato pravidla dodržovaly. Způsob, jakým se stěžovatelé v nynější věci pokusili vyhnout plnění povinností dle citované úpravy, je přitom natolik zjevným obcházením dané regulace, postavený navíc na čistě formálním zastření skutečného stavu, že v žádném případě nemůže požívat soudní ochrany“.

Nová vláda České republiky schválila návrh ministra financí na zrušení elektronické evidence tržeb ke konci roku 2022.

„Ministr financí Zbyněk Stanjura (ODS) věří, že zákonodárci letos stihnou schválit zrušení elektronické evidence tržeb. Ve sněmovně se v závěrečném čtení dají čekat dlouhé projevy poslanců ANO, kteří s ukončením povinnosti nesouhlasí. Nyní je jen pozastavená do konce roku.“¹⁸²

„Povinnost evidovat tržby v ERP (elektronická registrační pokladna) byla na Slovensku zavedena v roce 1995, na rozdíl od České republiky, která se k řešení povinné evidence tržeb připojila o více než 20 let později, ale již ve formě povinné elektronické evidence tržeb (EET). Počet ERP na Slovensku je v současné době téměř 300 000. V rámci Akčního plánu boje proti podvodům spustila Finanční správa v roce 2015 virtuální pokladnu (VRP). Jedná se o bezplatnou online pokladnu pro všechny, kteří jsou povinni pokladny využívat.“¹⁸³

¹⁸² EET do konce roku stihneme zrušit, věří Stanjura. Ve sněmovně se očekává dlouhá debata. Česká televize [online]. 30.10.2022 [cit.9.11.2022]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/3539742-eet-do-konce-roku-stihneme-zrusit-veri-stanjura-ve-snemovne-se-ocekava-dlouha>

¹⁸³ Prezident FS v Senátu Parlamentu ČR. Finanční správa Slovenskej republiky [online]. 26. 7. 2017 [cit.10.11.2022]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_prezident-fs-v-senate-cr

➤ Souhrnné hlášení

Řada plátců DPH má povinnost podat i souhrnné hlášení. Hodnoty vykázané v souhrnném hlášení jsou provázány s údaji uváděnými v daňovém přiznání. Obdobně jako daňové přiznání se souhrnné hlášení podává za vymezená období.

Souhrnné hlášení je určeno členskými státy EU ke kontrole, zda bylo v rámci unie zdaněno poskytnuté plnění. Souhrnné hlášení musí podávat všichni podnikatelé, kteří dodávají zboží nebo poskytují služby do dalšího státu Evropské unie za každý kalendářní měsíc do 25 dní po jeho skončení. Nikdy se nepodává nulové. Podává se v případě, že je dodáno zboží osobě v jiném státě EU, která je rovněž registrovaná k DPH, při poskytnutí služby s místem plnění v jiném státě EU, je-li příjemce služby povinen přiznat a zaplatit daň anebo pokud se přemístil obchodní majetek do jiného státu EU. Kromě podnikatelů přihlášených k DPH musí souhrnné hlášení podat i identifikované osoby, které poskytly služby s místem plnění v jiném státě EU. Pokud jsou plátcům v ostatních zemích poskytnuty pouze služby, odevzdává se souhrnné hlášení současně s daňovým přiznáním. Je-li daňový subjekt čtvrtletním plátcem, podává ve stejném termínu i souhrnné hlášení. Měsíčně podávají souhrnné hlášení také identifikované osoby. Jiná pravidla platí pro dodání zboží. Pokud je podáváno souhrnné hlášení například čtvrtletně a v tomto období je dodáno zboží plátcí DPH v jiné zemi EU, vznikne daňovému subjektu povinnosti podat v tomto čtvrtletí souhrnné hlášení za každý měsíc, ve kterém mu plnění vzniklo (tedy za každý měsíc, ve kterém je dodáno zboží plátcí DPH v jiné zemi EU). Souhrnné hlášení je podáváno vždy pouze elektronicky, a to přes portál finanční správy, nebo datovou schránkou. Údaje, které se do souhrnného hlášení uvádějí, jsou později vyplněny také do přiznání k DPH.¹⁸⁷ (viz příloha 47).

sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-38924

¹⁸⁷ Souhrnné hlášení plátců DPH: co to je, jak a kdy ho vyplnit a podat. *Money S3 blog* [online]. Solitea [cit.9.11.2022]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/souhrnne-hlaseni-podat-vyhnut-se-chybam/>

➤ Mezinárodní dožádání

V rámci mezinárodní spolupráce může správce daně využít jeden z možných nástrojů v boji proti daňovým únikům, a to mezinárodní výměnu informací s partnerskými zahraničními daňovými správami. Jednou z forem této spolupráce je i mezinárodní dožádání. Mezinárodní výměnu informací využívá správce daně především k systematickému získávání informací týkajících se příjmů daňového subjektu.

Výměna informací je iniciována na úrovni místně příslušných správců daně, jejichž pracovníci vyplní příslušný SCAC formulář (tj. svá dožádání) a tento je prostřednictvím CLO zaslán jiné členské zemi – dožádanému státu EU (viz příloha č. 22).

➤ Daňová kobra

„Daňová Kobra je společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně.

Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností operativně vyměňují informace, díky nimž rychle tipují kauzy daňových úniků a dokonale koordinují jednotlivá řízení.

Nastavená spolupráce jednotlivých složek Daňové Kobry umožňuje včas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky. Hlavním cílem fungování společného týmu je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů.“¹⁸⁸

Za zmínku stojí, že na Slovensku existuje také Daňová kobra. Vznikla 1. 1. 2012 a pracuje na stejných principech, jako daňová kobra v české republice. "Daňová

¹⁸⁸ O Daňové Kobře. *Daňová kobra* [online]. [cit.9.11.2022]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>

*kobra, ktorá pomáha v boji proti daňovým podvodom, je výsledkom spolupráce zástupcov GP, polície a Finančnej správy SR.*¹⁸⁹

➤ Pomoc Praze

Ve čtvrtém čtvrtletí roku 2017 bylo rozhodnuto, že kontrolní týmy pražských územních pracovišť budou posílena o stovku kontrolorů finanční správy z osmi regionů České republiky v rámci akce „Pomoc Praze“. Tato akce byla zaměřena zejména na nadměrné odpočty DPH, virtuální sídla společností a sídla na hromadných adresách.¹⁹⁰

V Praze se v rámci posledních let rozmohla tzv. virtuální sídla, na kterých daňové subjekty ve skutečnosti nesídlí a své skutečné sídlo mají v jiných částech České republiky, nebo ho nemají vůbec.

V této akci bylo v první fázi nově prověřeno 800 daňových subjektů, následně pak dalších 500, u kterých má finanční správa podezření na daňový únik. Finanční správa musela reagovat na nepříznivý trend poslední doby, kdy firmy účelově mění sídla a přemisťují se do hlavního města v domnění, že na ně žádná kontrola nepříjde. Pražské úřady často nemají dostatečný časový prostor ani personální kapacitu tento zvýšený nápor pokrýt. Údaje z let 2005 až 2012 ukazují, že firmy a fyzické osoby podávající daňové přiznání v Mnichově Hradišti kontroluje tamní finanční úřad v průměru každých devět let. Zato k poplatníkovi se sídlem v Praze 2 zavítá kontrola v průměru jednou za 191 let.¹⁹¹ Pomoc Praze byla jednorázová akce.

¹⁸⁹ Daňová kobra odhalila vladni podvody za takmer 100 miliónov eur. *Pravda* [online]. 20. 8. 2018 [cit.10.11.2022]. Dostupné z: <https://ekonomika.pravda.sk/ludia/clanok/481064-danova-kobra-odhalila-vlani-podvody-za-takmer-100-milionov-eur/>

¹⁹⁰ Stovka pracovníků finanční správy z regionů pomáhá Praze. *Finanční správa* [online]. 9. 9. 2014 [cit.10.11.2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/fotogalerie/stovka-pracovniku-financni-spravy-z-regionu-pomaha-praze>

¹⁹¹ Finanční úřady posílí, zkontrolují stovky firem v Praze. *Ekonomika* [online]. 2014 [cit.10.11.2022]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/financni-urady-posili-zkontroluji-stovky-firem-v-praze/r~94f841c8380911e4b269002590604f2e/>

➤ Zrušení registrace z moci úřední

Od 1. ledna 2013 je vymezen postup správce daně při zrušení registrace plátce při závažném porušení povinností vztahujících se ke správě daně ustanovením § 106 odst. 2 ZDPH.

Správce daně může na základě zákona zrušit registraci plátců daně z moci úřední. Dle zákona o DPH lze registraci z moci ukončit v případě:

- Plátce přestal uskutečňovat ekonomickou činnost
- Plátce neuskutečňoval po dobu 12 měsíců ekonomickou činnost bez oznámení důvodu správci daně
- Plátce uskutečňuje pouze osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně

Správce daně však může rozhodnout o registraci k dani z přidané hodnoty i v případě, že plátce daně závažným způsobem porušuje své povinnosti týkající se správy daní a zároveň:

- Jeho obrat nedosahuje za posledních 12 měsíců jednoho milionu korun
- Za posledních 12 měsíců neuskutečňuje zdanitelné plnění (pokud se jedná o plátce, který nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu)
- Je skupinou

Také lze zrušit registraci plátců, který nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu, a to v případě, že v předcházejícím kalendářním roce neuskutečnil v tuzemsku zdanitelné plnění a plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Správce daně také může zrušit registraci plátců ke dni předcházejícímu dni vzniku jeho členství ve skupině. V případě rozhodnutí o zrušení registrace, plátce daně přestane být plátcem dnem nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrace k dani z přidané hodnoty zrušena nebo dnem předcházejícímu dni přechodu daňové povinnosti zůstavitele. Zákon o dani z přidané hodnoty

definuje i další situace, při kterých může plátce daně žádat o zrušení registrace k dani.¹⁹²

8.3 Shrnutí

Osmá kapitola je věnována nástrojům potírání daňových únikům v Evropské unii. V zemích EU je oblast DPH z pohledu daňových úniků složitá, a to díky tomu, že právní regulace této daně je tvořena v několika rovinách, počínaje právem EU a konče podzákonými právními předpisy jednotlivých členských států EU a interními instrukcemi daňových správ bez obecné právní závaznosti. Státy EU musejí dávat pozor, aby jejich legislativní snahy nezpůsobily nesoulad národního práva s právem EU. Právo EU pouze vymezuje prostor realizace normotvorby členských států k potření daňových úniků na DPH. Pokud neexistuje v jakémkoli oboru kontrola, je velmi snadné sklouzávat ke zneužití, či využití určitých předpisů a norem. A proto Finanční správa kontroluje dodržování zákona v rámci daně z přidané hodnoty a disponuje určitými opatřeními proti daňovým únikům v České republice. Jednotlivé nástroje, které jsou v České republice Finanční správě k dispozici, jsou v jedenácté kapitole podrobně rozebrány a je vysvětlen princip jejich fungování. I přes to, že by se mohlo zdát, že je těchto nástrojů dostatek, a mohlo by to být dostačující k potírání daňových úniků a podvodů, není tomu tak. Nezákonné pokusy a postupy, jak vylákat neoprávněně daň ze státního rozpočtu jsou na vzestupu a stále krok dopředu před postupy zákonnými. Nynější nástroje k potírání daňových podvodů a úniků jsou nedostačující a třeba pokračovat v potlačování těchto nezákonných praktik. V následující kapitole uvádí autorka osobní návrhy nástrojů k eliminaci úniků a podvodů na dani z přidané hodnoty, které by dle jejího názoru, získaného zkušenostmi a zkušenostmi ostatních kolegů v případě implementace do současné právní úpravy vedly ke spravedlivějšímu výběru daně z přidané hodnoty.

¹⁹² POKORNÁ, Lenka. Zrušení registrace k dani z přidané hodnoty. *Podnikatel.cz* [online]. 12. 8. 2022 [cit. 10.11.2022]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/zruseni-registrace-k-dani-z-pridane-hodnoty/>

9 Osobní návrhy nástrojů k eliminaci úniků na dani z přidané hodnoty

V boji proti podvodným praktikám na dani z přidané hodnoty existuje v rámci celé Evropské unie poměrně mnoho nástrojů. Ovšem, ne všechny jsou tak účinné, jak by bylo potřeba. Některé nástroje se osvědčily jako vhodné a jsou do nich vkládány velké naděje, jak je již uvedeno výše. Jedná se především o mechanismus reverse chargé, nepřiznání nároku na odpočet daně na vstupu a ručení za neodvedenou daň. Všechny tyto instituty v sobě mají velký potenciál podvodům do určité míry zabránit. Je však nutné, si připustit, že i přes zavedená opatření, podvody na dani z přidané hodnoty stále existují a nepochybně je v současných opatřeních prostor na zlepšení. V dané situaci, kdy daňové úniky nelze alespoň z větší části vymýtit, což prokazují stále další nálezy v rámci kontrol daně z přidané hodnoty, je navrhováno autorkou práce vytvořit adekvátní podmínky a pravidla pro nastavení spravedlivého a účinného výběru daní, v podobě dalších nástrojů, které by eliminovaly tyto podvody. Níže uvedené návrhy nástrojů k eliminaci úniků na dani z přidané hodnoty jsou na základě několikaletých zkušeností a poznatků autorky coby kontrolorky daně z přidané hodnoty, navrženy tak, aby v případě implementace, byly v rámci boje s daňovými úniky efektivní.

➤ Plošné zavedení reverse chargé

Reverse chargé (přenesená daňová povinnost) je jedním z nejvýznamnějších prvků v boji proti daňovým únikům. Momentálně se vztahuje pouze na určitá plnění např. dodání zlata, elektřiny, stavební a montážní práce atd. Celoplošné zavedení přenesené daňové povinnosti na kompletně všechna plnění by zamezila podvodům na dani z přidané hodnoty, nebo je alespoň z velké části omezila.

➤ Zpřísnění zápisu do obchodního rejstříku

Zpřísněním zápisu do obchodního rejstříku je myšlena důslednější kontrola při zápisu zapisovaných statutárních orgánů, či v rámci přechodu korporace na nového vlastníka. Často se stává, že je korporace zapsána bez statutárních orgánů, nebo jsou zapsáni neexistující jednatelé, falešné osoby, či bílí koně. Stává se to velmi často při převodu společnosti v obchodním rejstříku, kdy je vymazán

původní statutární orgán a následně není zapsán nový. Správce daně a sním i další orgány nemají prakticky možnost takový daňový subjekt stíhat. Nic není řešeno ani zapsaným společníkem, kterým je ve většině případech další korporace se sídlem v jiném státě a ve které figurují občané dalších států anebo také falešné osoby, či bílí koně.

➤ Složení kauce u správce daně

Jedná se o záruku na daň pro plátce daně z přidané hodnoty při první registraci daně z přidané hodnoty. Složení povinné zálohy na daň pro plátce daně z přidané hodnoty již při registraci, by pomohlo vyřešit nedoplatky u správce daně. Při nedostatku financí na složení kauce, by správce daně nevyplácel nadměrné odpočty až do nastřádání finanční částky do výše této kauce. Tato kauce by posloužila v případě neuhrazené daně, či nedoplatků. V případě vyčerpání této kauce na nedoplatky, by se celý proces opakoval a opět by nebyly vypláceny daňovému subjektu nadměrné odpočty, až do nastřádání stanovené výše kauce. Tento nástroj, by však vzhledem k zápornému vnímání veřejnosti, při jakémkoliv zadržování financí státem čelil veřejné nevoli z důvodu, že stát využívá k hospodaření finance, které nevlastní.

➤ Rychlejší propojenost ověřování jednotlivých subjektů a jejich statutárů v rámci Evropské unie

Správce daně může využít systém elektronické výměny informací o dani z přidané hodnoty – VIES. Tento systém však neobsahuje všechny podrobné informace týkající se ekonomické činnosti jednotlivých daňových subjektů. Proto má správce daně možnost zaslat mezinárodní dožádání v rámci států Evropské unie ohledně podrobností daného subjektu a jeho ekonomické činnosti. Takové ověřování daňových subjektů trvá až půl roku a občas ještě déle. Zdokonalení současného systému VIES, nebo nový systém s podrobnými informacemi o daňových subjektech v rámci Evropské unie by urychlil zdlouhavé prověřování daňových subjektů v rámci celé Evropské unie. A dále možná rychlejší komunikace prostřednictvím internetu v podobě zašifrovaných zpráv.

➤ Ručitel v případě, že je statutární osoba ze třetích zemí

Pokud je statutární osoba občan třetích zemí, bez trvalého bydliště na území ČR, není prakticky možné takovou osobu dohledat, či s ní nějak navázat jednání, pokud ona sama nechce. Řešením by byl ručitel (občan ČR), který by v případě takového statutárního orgánu převzal veškerou odpovědnost.

➤ Hlubší spolupráce jednotlivých složek státního aparátu

Každá instituce je vázána mlčenlivostí (policie, banky atd.), což v praxi znamená, že ve vzájemné spolupráci se správcem daně nemůžou být dány veškeré informace, které daná instituce v rámci určitého daňového subjektu má. Čímž vzniká neefektivnost a nehospodárnost. Stejně úkony se musejí dělat několikrát, a to vždy na poli působnosti jednotlivých institucí. Zde se ale jedná o změnu legislativy, což v dnešních podmínkách bude možné jen velmi těžko.

➤ Propadnutí majetku ve prospěch státu

V případě, že daňový subjekt nebude hradit své dluhy vůči správci daně a ty budou dále narůstat, nebo se dokonce v rámci zadluženosti pokusí o převod korporace na někoho jiného, měl by mít správce daně možnost zabavit i soukromý majetek statutárnímu orgánu, neboť nynější úprava zákona umožňuje korporaci majetek v podstatě nemít, a to ve výši dluhu u správce daně.

➤ Uzavření provozovny

I v tomto případě se jedná spíše o psychologický nástroj pro podvodníky. Při opakovaném zjištění porušování zákona by došlo k uložení trestu uzavřením provozovny. Žádný zákon v České republice však nezakazuje, otevřít si provozovnu následně jinou. Jednalo by se tak alespoň o ztížení situace pro osoby, které se dopouštějí podvodného jednání.

➤ V případě zjištění daňových úniků zákaz další činnosti

Jde o psychologický nástroj pro podvodníky. Zároveň by z pohledu disciplinovaných plátců došlo k pocitu zadostiučinění a celkově by se zvýšila míra spravedlnosti. Dá se však předpokládat, že by se díky tomuto opatření zvýšil počet daňových subjektů, u kterých by byl zapsán jako statutární orgán tzv. bílý kůň, nebo v lepším případě, by byly společnosti přepisovány na členy rodiny, kteří

doživotní zákaz podnikání nemají, anebo by daný subjekt změnil druh činnosti podnikání.

➤ Zákaz podnikání

Při opakovaném prokázání podvodného jednání by měla být možnost uložit trest celkového zákazu podnikání, a to u všech ekonomických činností daňového subjektu a nejenom subjektu jako takového, ale i statutárních orgánů. A to z důvodu nepoučitelnosti daňového subjektu a k předcházení dalších možných podvodů páchaných daňovým subjektem, či jeho statutárním orgánem.

➤ Zvýšení trestní odpovědnosti statutárních orgánů

Trestní odpovědnost statutárního orgánu daňového subjektu, který je odpovědný za kontrolované zdaňovací období i po převedení korporace, či vypsání z funkce. Běžně se stává, že je v korporaci zapsán nový statutární orgán, či je korporace prodána a tím se původní statutární orgán zbavuje své odpovědnosti. Statutární orgán by měl i po převedení korporace nést odpovědnost za dobu své působnosti v korporaci a nést plné následky. To znamená, že by nestačilo převést veškeré písemnosti a dokumentaci a při následném šetření se vyjádřit ve smyslu, že vše bylo předáno novému statutárnímu orgánu a on si již nic nepamatuje.

➤ Zpřísnění trestního postihu

Vzhledem k tomu, že dle nynější právní úpravy nehrozí daňovým subjektům až tak velké tresty, aby je to odradilo od páchání daňových podvodů, bylo by přínosné zvýšit trestní sazby za spáchání trestného činu daňového charakteru. Tento nástroj by byl účinný v případě, že by statutárnímu orgánu v rámci změny legislativy hrozilo mnoholeté odnětí svobody.

➤ Výchova budoucích plátců již od dětského věku

Zavedení problematiky daňových povinností do školních osnov, výchova budoucích plátců již ve školním věku. Ve školách se nyní o problematice daňových povinností nevyučuje. Děti jsou vlivem okolí často uváděny v omyl, že neodvádět daně není trestným činem.

9.1 Shrnutí

Kapitola desátá je věnována osobním návrhům autorky této práce. Je zde navrženo celkem čtrnáct dalších nástrojů pro boj s daňovými úniky a podvody. Otázkou samozřejmě zůstává, jak by bylo možné implementovat tyto nástroje do nynější právní úpravy. Zcela jistě by nastala spousta problémů, a to především v oponentuře daňových poradců, kteří bojují za práva a co nejlepší podmínky pro všechny daňové subjekty, kterých se to týká. Uvést tyto nástroje do praxe by nebylo populárním krokem mezi veřejností, ale zcela jistě by to tzv. utáhlo šrouby daňovým podvodům a páchat tyto podvody a úniky by bylo složitější a více namáhavé. Návrhy autorky jsou v následující kapitole podpořeny dalšími kontrolory v rámci Finanční správy české republiky.

10 Výzkum v rámci podpory návrhu nástrojů k eliminaci daňových úniků

V rámci podpory návrhu nových nástrojů k eliminaci daňových úniků, uvedených v bodě 14, bylo provedeno anonymní dotazníkové šetření. Dotazník byl rozeslán v rámci kontrolních oddělení finanční správy v rámci České republiky (viz příloha 48). Tohoto výzkumu se účastnilo 64 respondentů. Všichni tyto oslovení respondenti zastávají různé pozice na kontrolních odděleních finanční správy a kontrolují daň z přidané hodnoty. V rámci dotazníku se mohl každý z dotazovaných vyjádřit k návrhu nástrojů k eliminaci daňových úniků. Vzhledem k mnohaleté praxi většiny z dotázaných se jedná o pohled vázaný na zkušenosti, které každý nasbíral v rámci řešení případů, kdy byl u daňové kontroly odhalen daňový únik. Každý kontrolor se ve své praxi dříve, či později s daňovým podvodem setká. A každý vidí řešení tohoto problému ze svého pohledu. Všichni se však shodují na tom, že je potřeba bojovat s daňovými podvody daleko více a je třeba hledat nové nástroje k jejich eliminaci.

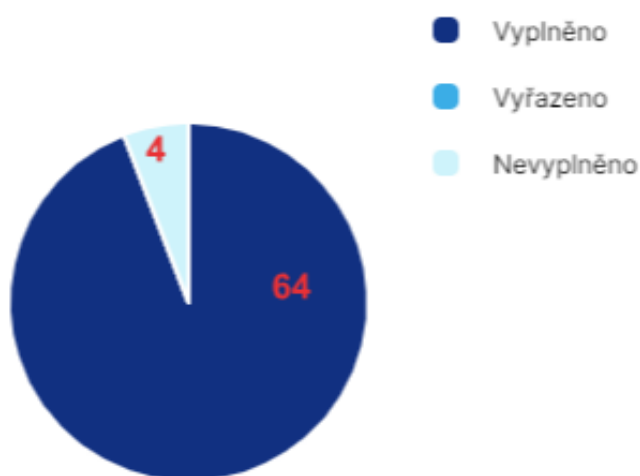
10.1 Analýza výsledků dotazníkového šetření

Co se týče metody výzkumu, jednalo se o výzkum kvalitativní metodou a k získání potřebných dat bylo použito dotazníkové šetření. Základní soubor, který obecně zahrnuje všechny osoby, jejichž preference jsou zkoumány, tvořili zaměstnanci kontrolního oddělení Finanční správy České republiky. Pro kvalitativní výzkum je charakteristickým faktorem záměrný výběr vzorku, kdy jsou vyhledávány osoby / respondenti na základě předem stanoveného záměru.¹⁹³ Výběrový soubor respondentů byl homogenizovaný, respondenty spojuje stejná náplň práce. Jednotliví kontroloři mají různé pozice, jinou úroveň vzdělání, každý má za sebou jinou délku praxe a jedná se o muže i ženy.

¹⁹³ HENDL, Jan. *Kvalitativní výzkum: základní teorie, metody a aplikace*. Praha: Portál, 2012, 407 s. ISBN 978-80-262-0219-6.

Celkem bylo rozesláno 68 dotazníků, z nichž 4 nebyly vyplněny, tudíž byly vyřazeny. Úspěšnost vyplnění tak činí 94,1 %, což je 64 vyplněných dotazníků. Každý dotazník obsahuje dvacet jednoduchých otázek a připravené odpovědi, přičemž požadavkem bylo zaškrtnout v otázkách jedna až devatenáct pouze jednu odpověď. První dvě otázky byly zaměřeny na postavení kontrolora. Na délku praxe a na pracovní pozici. Třetí otázka byla zaměřena, zda je respondent muž, či žena. Čtvrtá a pátá otázka mířila na daň z obratu, zda byla vůči daňovým subjektům spravedlivější a zda by měla větší přínos do státního rozpočtu nežli daň z přidané hodnoty. Otázka šest až devatenáct byla zaměřena na jednotlivé nástroje k eliminaci daňových úniků. Poslední otázka číslo dvacet, byla otázkou otevřenou a každý dotazovaný měl možnost navrhnout některý ze svých vlastních nápadů na účinné nástroje k eliminaci daňových úniků (viz příloha 49).

Graf 1 – Statistika vyplnění dotazníku

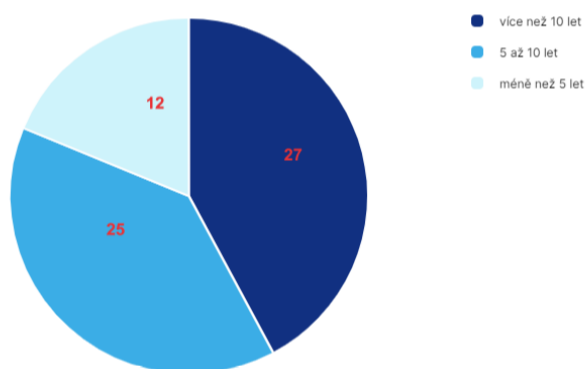


Zdroj: *Vlastní zpracování*

Následně budou rozebrány jednotlivé otázky. U otázky první (*Kolik let pracujete na kontrolním oddělení finančního úřadu?*) bylo zjištěno, že praxe jednotlivých kontrolorů je různá. Z celkového počtu dotázaných má praxi ve výši do 5 let 12

respondentů. Praxi v délce trvání 5 až 10 let potvrdilo 25 respondentů a praxi v délce trvání více než 10 let 27 respondentů. Nejdelší praxe z výběru byla více jak 10 let a na tu dosáhlo 27 dotázaných, tedy nejvíce. Z uvedených výsledků první otázky se dá odvozovat, že se jedná o respondenty ve svém oboru dostatečně zkušené, a tedy způsobilé objektivně zodpovědět zbytek otázek v dotazníku.

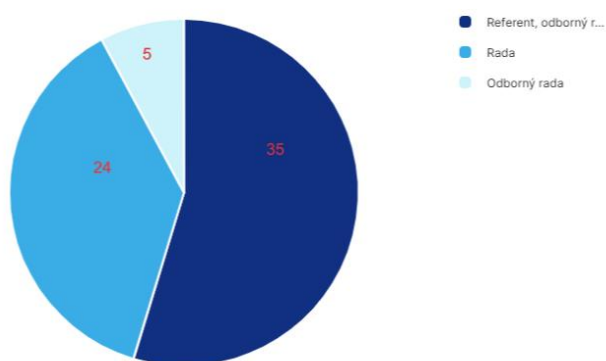
Graf 2 – Statistika odpovědi na otázku č. 1



Zdroj: *Vlastní zpracování*

Smyslem druhé otázky (*V rámci kontrolního oddělení jste zařazen na pozici*) bylo zjistit vážnost a úroveň výše pravomocí a rozhodování. Kontroloři mají kromě pracovní pozice i služební označení, které se váže k jejich postavení. Kontrolor se středoškolským vzděláním ukončeným maturitou nese služební označení „Referent, odborný referent“. K tomuto osobnímu označení se v odpovědi přihlásilo 35. respondentů. Kontroloři s vysokoškolským vzděláním mají služební označení „Rada“. S tímto osobním označením odpovídalo 24 respondentů. Kontroloři na vedoucích pozicích mají služební označení „Odborný rada“. Na dotazník odpovědělo tedy 5 respondentů na vedoucích pozicích kontrolních oddělení.

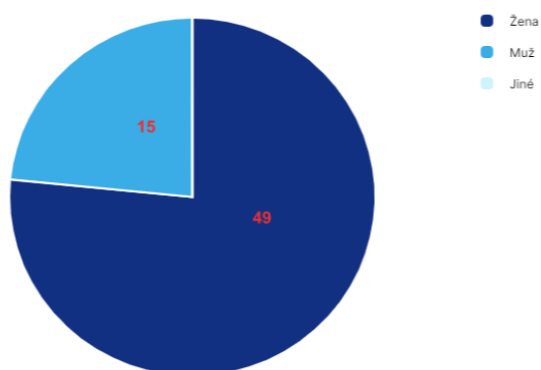
Graf 3 – Statistika odpovědi na otázku č. 2



Zdroj: Vlastní zpracování

Třetí otázka (Jste muž, žena, jiné pohlaví?) byla zaměřena na pohlaví respondentů a byla položena ze zajímavosti na rozdílné názory mužů a žen na danou problematiku. V rámci dotazníku odpovědělo celkem 15 mužů, což je 23,4 % a 49 žen, což je 76,6 % z celkového počtu 64 respondentů.

Graf 4 – Statistika odpovědi na otázku č. 3

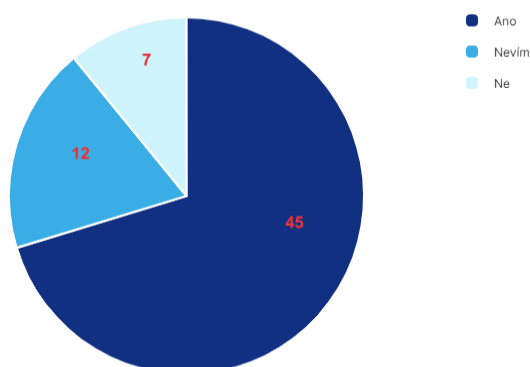


Zdroj: Vlastní zpracování

Čtvrtá otázka (DPH předcházela daň z obratu. Myslíte si, že daň z obratu byla vůči všem daňovým subjektům spravedlivější než DPH?) přiblížila názor zkušených kontrolorů, kteří ještě daň z obratu pamatují a kterou kontrolovali a zároveň

ukázala názor kolegů, kteří tak dlouhou praxi v kontrolním oddělení nemají. 45 z dotazovaných odpovědělo ANO, 12 dotazovaných odpovědělo, že neví a 7 z dotazovaných uvedli zápornou odpověď.

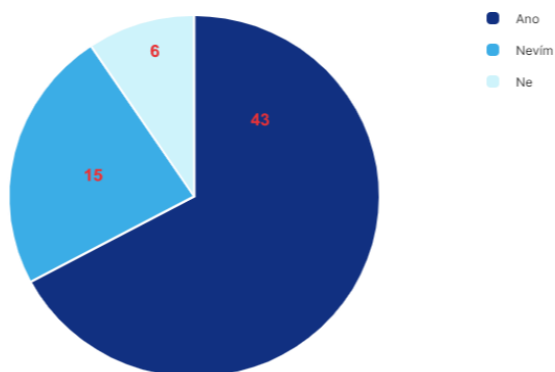
Graf 5 – Statistika odpovědi na otázku č. 4



Zdroj: Vlastní zpracování

Otázka číslo pět (*Myslíte si, že by daň z obratu měla větší přínos do státního rozpočtu, než DPH?*) souvisí s otázkou předešlou. Často se polemizuje, zda byla daň z obratu výhodnější pro státní rozpočet, či nikoliv. Kdo jiný než lidé, kteří daně kontrolují a vidí do celého pozadí, znají danou problematiku od jejího samého vzniku, by mohli mít objektivní názor. Kladně odpovědělo 43 dotázaných, což je 67,2 % a pouze 6 dotázaných, což je 9,4 % odpovědělo záporně. Odpověď neví, využilo 15 dotázaných, což je 23,4 %.

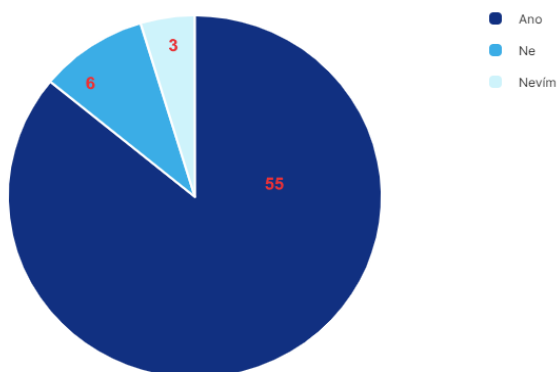
Graf 6 – Statistika odpovědi na otázku č. 5



Zdroj: Vlastní zpracování

Od otázky číslo šest (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být „plošné zavedené reverse charge“ – Celoplošné zavedené přenesené daňové povinnosti na všechny plnění?*) je dotazováno již na konkrétní nástroje, V této otázce odpovědělo 55 dotázaných kladně, což je 85,9 % a 6, tedy 9,4 % dotázaných záporně. Odpověď nevím, byla vybrána 3, což je 4,7 % dotázaných.

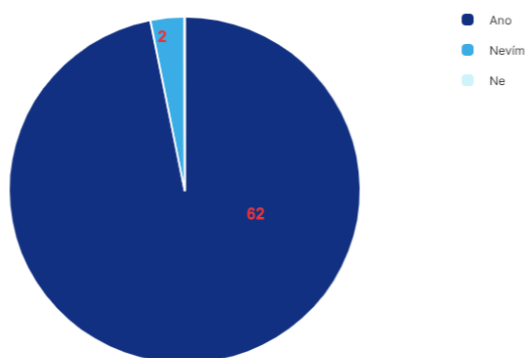
Graf 7 – Statistika odpovědi na otázku č. 6



Zdroj: Vlastní zpracování

Otázka číslo sedm (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být „Zpřísnění zápisu do obchodního rejstříku“ – Zpřísněním zápisu od obchodního rejstříku je myšlena důslednější kontrola zapsaných statutárních orgánů. Často se stává, že je korporace zapsána bez statutárních orgánů, nebo jsou zapsáni neexistující jednatelé, falešné osoby, či bílí koně.*) byla zodpovězena celkem jednoznačně, kdy 62 dotázaných, tedy 96,9 % odpovědělo kladně, žádná odpověď nebyla záporná a 2 dotazovaní odpověděli, že neví, což je 3,1 % z celkového počtu odpovědí na tuto otázku.

Graf 8 – Statistika odpovědi na otázku č. 7

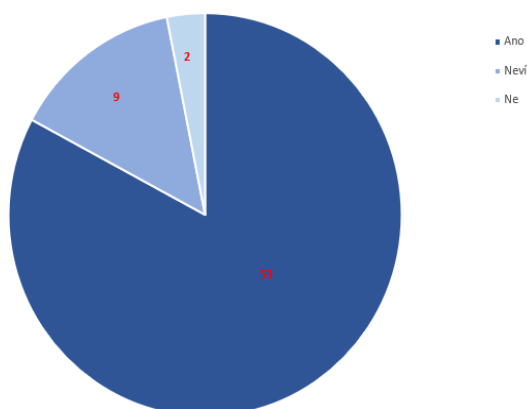


Zdroj: Vlastní zpracování

Otázka číslo osm (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být „Složení kauce u správce daně“ – Jedná se o záruku na daň pro plátce daně z přidané hodnoty při první registraci daně z přidané hodnoty. Složení povinné zálohy na daň pro plátce daně z přidané hodnoty již při registraci, by pomohlo vyřešit nedoplatky u správce daně. Při nedostatku financí na složení kauce, by správce daně nevyplácel nadměrné odpočty až do nastřádání finanční částky do výše této kauce. Tato kauce by posloužila v případě neuhrazené daně, či nedoplatků. V případě vyčerpání této kauce na nedoplatky, by se celý proces opakoval a opět by nebyly vypláceny daňovému subjektu nadměrné odpočty, až do nastřádání stanovené výše kauce?*) je velmi ožehavá, neboť by s tímto nástrojem vyvstaly další otázky ze strany daňových subjektů a daňových poradců,

jako například proč má stát hospodařit s penězi daňových subjektů a podobně. 53 respondentů odpovědělo souhlasně, tedy 82,8 %, 9 záporně, což je 14,1 % a pouze u 2 bylo uvedeno, že neví, tito tvoří 3,1 % z celkového počtu odpovědí.

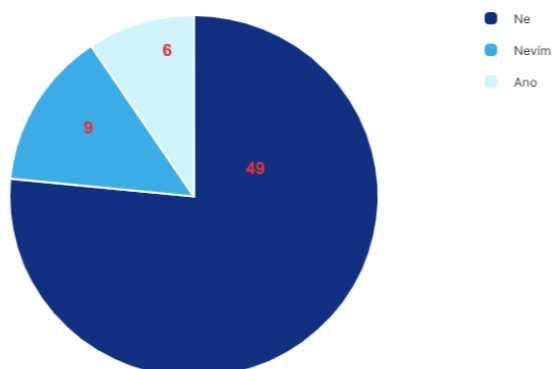
Graf 9 – Statistika odpovědi na otázku č. 8



Zdroj: Vlastní zpracování

Na devátou otázku (*Při prováděných kontrolách DPH přicházíte u daňových subjektů na zatajování skutečných příjmů, upravování skutečných nákladů a realizování podvodných praktik. Myslíte si, že má finanční správa dostatečné nástroje k jejich eliminaci, či úplnému potlačení?*) odpovědělo 6, tedy 9,4 % dotázaných kladně, 49, tedy 76,6 % záporně a 9 z dotázaných využilo odpověď nevím, což je 14,1 %. Z řad samotných kontrolorů se ozývají hlasy, že nástroje, které Finanční správa využívá k potlačení daňových úniků, jsou nedostatečné a je třeba zavést nové a účinnější nástroje.

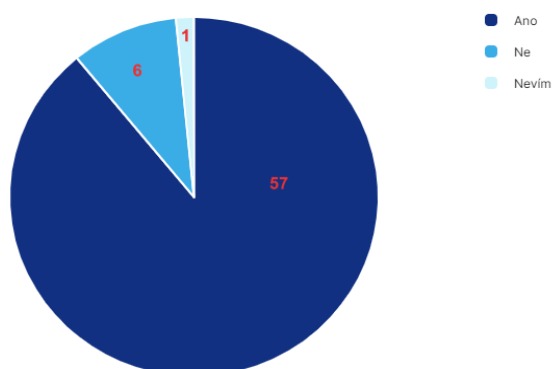
Graf 10 – Statistika odpovědi na otázku č. 9



Zdroj: Vlastní zpracování

U otázky číslo deset (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohl být „V případě zjištění daňových úniků zákaz další činnosti“?*) uvedlo ano 57 respondentů, což je 89,1 %, odpověď ne byla využita 6 respondenty, tedy 9,4 % a 1 respondent odpověděl, že neví, což je 1,6 % z celkových odpovědí uvedených na tuto otázku.

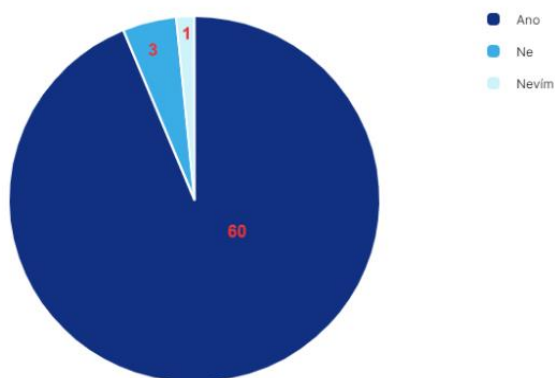
Graf 11 – Statistika odpovědi na otázku č. 10



Zdroj: Vlastní zpracování

Na otázku číslo jedenáct (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být "Propadnutí majetku ve prospěch státu" – V případě, že daňový subjekt nebude hradit své dluhy vůči správci daně a ty budou dále narůstat, nebo se dokonce v rámci zadluženosti pokusí o převod korporace na někoho jiného, měl by mít správce daně možnost zabavit i soukromý majetek statutárnímu orgánu – nynější úprava zákona umožňuje korporaci majetek nemít – a to ve výši dluhu u správce daně?*) odpovědělo kladně 60, tedy 93,8 % dotazovaných, záporně 3, což je 4,7 % a nevěděl pouze 1 z dotazovaných, což činí 1,6 % z celkového počtu odpovědí.

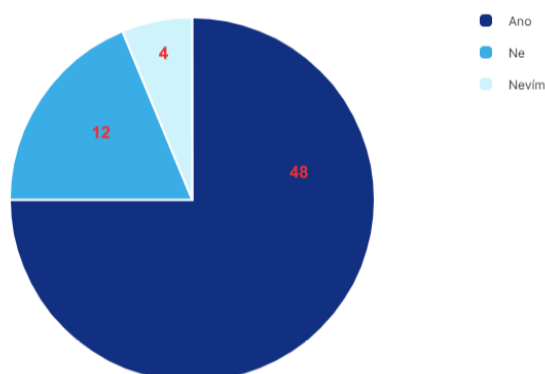
Graf 12 – Statistika odpovědi na otázku č. 11



Zdroj: *Vlastní zpracování*

Otázka číslo dvanáct (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být "Uzavření provozovny"?*) byla zodpovězena 48 kontrolory kladně, tedy 75 % kladných odpovědí, 12 záporně, což je 18,8 % a 4 kontrolori využili odpověď neví, tedy 6,3 % z celkového počtu odpovědí.

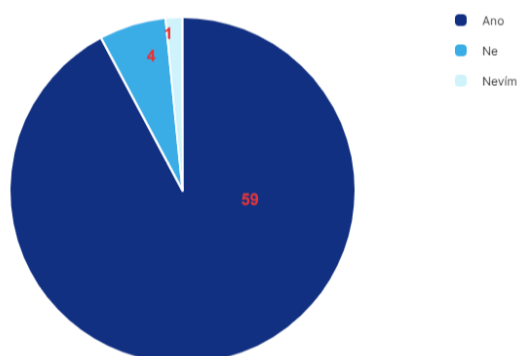
Graf 13 – Statistika odpovědi na otázku č. 12



Zdroj: *Vlastní zpracování*

Otázka číslo třináct (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohl být "Zákaz podnikání" – Při opakovaném prokázání podvodného jednání by měla být možnost uložit trest zákazu podnikání. A to z důvodu nepoučitelnosti daňového subjektu a k předcházení dalších možných podvodů páchaných daňovým subjektem?*) byla zodpovězena celkem jednoznačně. 59 dotázaných, tedy 92,2 % odpovědělo kladně, odpověď ne zvolili 4, tedy 6,3 % respondentů a pouze 1 dotázaný odpověděl nevím, což je 1,6 % z celkového počtu odpovědí na tuto otázku.

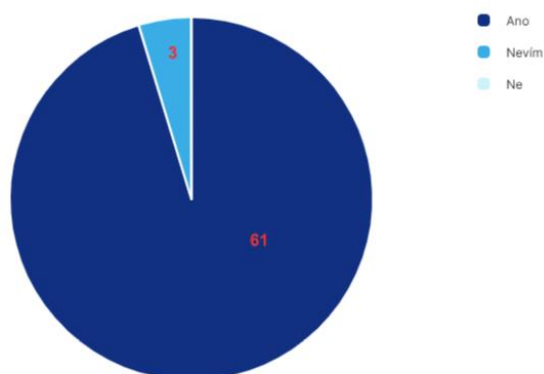
Graf 14 – Statistika odpovědi na otázku č. 13



Zdroj: *Vlastní zpracování*

Na otázku číslo čtrnáct (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohla být "Hlubší spolupráce jednotlivých složek státního aparátu"?*) byla téměř jednoznačná odpověď. Celkem 61 dotazovaných, tedy 95,3 % se shodlo a odpověděli kladně, pouze 3 dotazovaní zvolilo jako svou odpověď nevíím, což je pouhých 4,7 % z celkového počtu odpovědí.

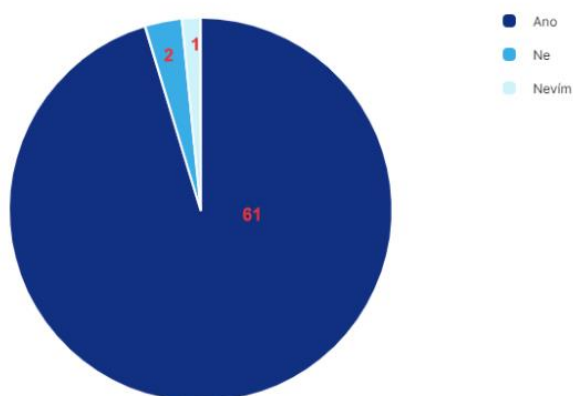
Graf 14 – Statistika odpovědi na otázku č. 13



Zdroj: *Vlastní zpracování*

V otázce číslo patnáct (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být "Zvýšení trestní odpovědnosti statutárních orgánů" – Trestní odpovědnost statutárního orgánu daňového subjektu, který je odpovědný za kontrolované zdaňovací období i po převedení korporace, či vypsání z funkce. Běžně se stává, že je v korporaci zapsán nový statutární orgán, či je korporace prodána a tím se původní statutární orgán zbavuje své odpovědnosti?*) převažuje kladná odpověď v počtu 61 odpovědí, což činí 95,3 %, 2 odpovědi jsou záporné, tedy 3,1 % a 1 z respondentů odpověděli, že neví, což je 1,6 % z celkového počtu odpovědí.

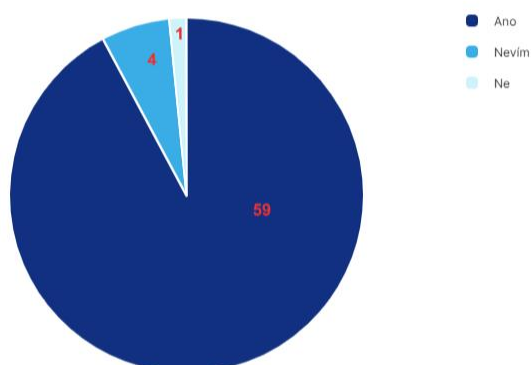
Graf 16 – Statistika odpovědi na otázku č. 15



Zdroj: *Vlastní zpracování*

Otázka číslo šestnáct (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohla být "Rychlejší propojenost ověřování jednotlivých subjektů a jejich statutárů v rámci Evropské unie"?*) byla zodpovězena kladně v 59 případech, což je 92,2 %, záporně se vyjádřil pouze 1, tedy 1,6 % dotazovaných a 4 dotazovaní neboli 6,3 % z celkových odpovědí na tuto otázku odpovědělo záporně.

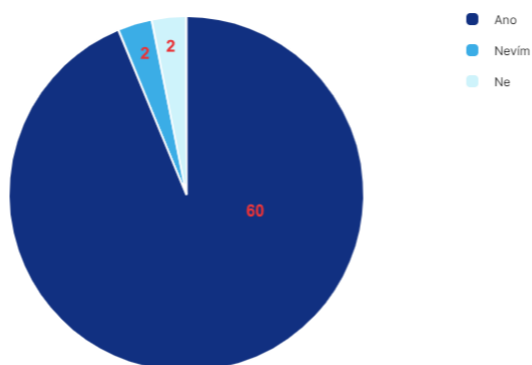
Graf 17 – Statistika odpovědi na otázku č. 16



Zdroj: Vlastní zpracování

U otázky číslo sedmnáct (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být "Zpřísnění trestního postihu" – Vzhledem k tomu, že dle nynější právní úpravy nehrozí daňovým subjektům až tak velké tresty, aby je to odradilo od páčání daňových podvodů, bylo by přínosné zvýšit trestní sazby za spáchání trestného činu daňového charakteru?*) bylo zodpovězeno 60 kladných odpovědí, což je 93,8 %, 2 záporné, tedy 3,1 % a 2 odpovědi nevím, což je 3,1 % z celkových odpovědí na tuto otázku.

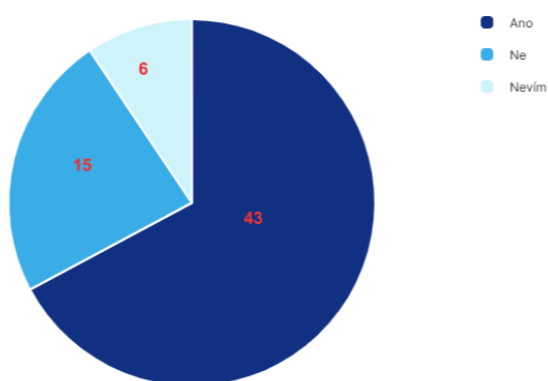
Graf 18 – Statistika odpovědi na otázku č. 17



Zdroj: Vlastní zpracování

Otázka číslo osmnáct (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů eliminace daňových úniků mohla být "Výchova budoucích plátců již od dětského věku" - Zavedení problematiky daňových povinností do školních osnov, výchova budoucích plátců již ve školním věku?*) byla v odpovědích celkem shodná, nejvíce odpovědí bylo kladných, a to v počtu 43, což je 67,2 %, dále bylo 15 záporných odpovědí, tedy 23,4 % a 6 respondentů využilo odpověď nevíím, což je 9,4 % z odpovědí na tuto otázku.

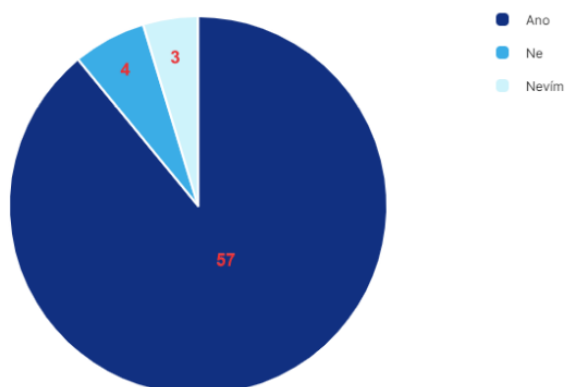
Graf 19 – Statistika odpovědi na otázku č. 18



Zdroj: *Vlastní zpracování*

Otázka číslo devatenáct (*Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů eliminace daňových úniků mohl být "Ručitel v případě, že je statutární osoba ze třetích zemí" – Pokud je statutární osoba občan třetích zemí, bez trvalého bydliště na území ČR, není prakticky možné takovou osobu dohledat, či s ní nějak navázat jednání, pokud ona sama nechce. Mohl by být řešením ručitel (občan ČR), který by v případě takového statutárního orgánu převzal veškerou odpovědnost?*) byla celkem jednoznačná, když bylo 57 kladných odpovědí, což je 89,1 %, 4 záporných, což je 6,3 % a odpověď nevíím využili 3 respondenti, což je 4,7 % z celkového počtu odpovědí na tuto otázku.

Graf 20 – Statistika odpovědi na otázku č. 19



Zdroj: *Vlastní zpracování*

Otázka šest až devatenáct je věnována konkrétním návrhům nástrojů k eliminaci daňových úniků, kdy je zjišťováno, jaká by byla podpora těchto nástrojů od ostatních kontrolorů. Ve všech odpovědích na tyto otázky převládaly kladné, tedy souhlasné odpovědi. V některých byla dokonce shoda s návrhem více jak devadesáti procentní.

Otázka číslo dvacet (*Pokud máte vlastní návrh nástrojů k eliminaci daňových úniků, prosím, uveďte ho níže.*) je nejzajímavější a zároveň nejpestřejší, protože se jedná o otevřenou otázku, kde se má možnost vyjádřit a navrhnout vlastní nástroje každý z dotazovaných kontrolorů.

Odpovědi na tuto otázku jsou ukázkou toho, že množství kontrolorů je schopno díky své praxi v boji s nekalými praktikami daňových subjektů upozornit na některé nedokonalosti a chybějící nástroje v boji s daňovými úniky (viz příloha č. 49). V 51 případech je uvedena odpověď „nemám“, nebo „souhlasím s uvedeným“. Celkem ve 13 odpovědích z celkových 64 uvedli respondenti nějaký ze svých vlastních návrhů nástrojů k eliminaci daňových úniků. Například odpověď „zrušení virtuálních sídel“. Tato odpověď naznačuje velký problém a boj finanční správy s daňovými subjekty, jejichž sídla jsou nahlášena na tzv. virtuálních sídlech. Jedná se o adresy, na kterých má nahlášeno své sídlo velké množství daňových subjektů, a to řádově sto až tisíce. Prakticky není něco takového možné.

Už kapacitně nelze tolik firem do budovy s jedním číslem popisným umístit. Ve většině případů se jedná o staré činžovní domy, nebo panelové domy, ve kterých je na hlášeno sídlo společnosti, která poskytuje právě tato virtuální sídla. Dohledat na takovém sídle zástupce daňového subjektu je prakticky nemožné. Nebo odpověď „zjednodušení daňových zákonů“. Český daňový systém je složitý a pro někoho velmi nepřehledný. Ministerstvo financí by mělo provést reformy, které povedou k jeho zjednodušení. Zatím se dělají spíše jen dílčí úpravy a systém se nezjednodušuje. Mění se však prakticky neustále. Řešení by mohlo být ve celkovém zpřehlednění daní.

Závěr

Vznikem Evropského společenství se daňová politika stala jednou z nejdůležitějších a zároveň nejcitlivějších složek vládní politiky. Ovlivňuje velkou částí příjmy do státního rozpočtu členských států, tvorbou cen a kupní silou obyvatelstva. Pro všechny členské státy Evropské unie jsou podvody na dani rizikem obrovských rozměrů. Daň z přidané hodnoty je jedna z nejvýznamnějších a nejvýnosnějších daní České republiky a její primární funkcí je funkce fiskální. Spočívá v naplnění veřejných rozpočtů státu, ze kterých jsou následně hrazeny celospolečenské potřeby všech obyvatel republiky. Je velice důležité zajistit co nejefektivnější výběr této daně. Efektivitu výběru této daně však značným způsobem negativně ovlivňují daňové úniky a podvody. Cílem této práce bylo osvěžit daň z přidané hodnoty a upozornit na závažnost problémů spojených s daňovými úniky, daňovými podvody a jejich dopady na společnost. Představit nástroje, které Česká republika a Evropská unie v tomto boji využívá. Ale tím nejdůležitějším, tedy hlavním, cílem bylo navrhnout nástroje, které by v případě implementace do stávajícího systému byly účinné a pomohly snižovat ztráty tímto způsobené, a zároveň by narovnal zase o něco více podnikatelské prostředí.

V první části diplomové práce byla zpracována literární rešerše odborné literatury, judikatury a aktuálně platné legislativy upravující oblast daně z přidané hodnoty, pomocí které bylo provedeno seznámení s podstatou a principy fungování mechanismu daně z přidané hodnoty. Byla provedena komparace postupu registrace daně z přidané hodnoty se Slovenskem a také porovnání podílu této daně na státním rozpočtu se Slovenskem, Francií a zeměmi OECD. Dále byla popsána mezinárodní pomoc při správě daní, která je v rámci Evropské unie při odhalování úniků a podvodů na dani z přidané hodnoty již nepostradatelná. Byl vymezen pojem daňový únik a provedena klasifikace a popis daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Na daňové podvody, kterých se daňové subjekty dopouštějí, se přichází nejvíce v průběhu daňových řízení. Správce daně má snahu všemi dostupnými prostředky, které má k dispozici, tyto podvody eliminovat, ale nemá síly ani stoprocentní nástroje, aby v této oblasti jednoznačně zvítězil.

A proto se daňovými podvody na dani z přidané hodnoty zabývá druhá část této práce, kde je upozorněno na problematiku daňových podvodů. Na boj s daňovými úniky, který správce daně vede s daňovými subjekty, a na současná opatření, která by podvodům měla alespoň ve větší míře zabránit. V této části práce byly použity vědecké metody analýza a indukce. Jsou zde zanalyzovány nejčastější daňové podvody, se kterými se správce daně setká při daňových řízeních na dani z přidané hodnoty, a jsou představeny aktuálně využívané účinné nástroje, které má správce daně v rámci boje s daňovými úniky k dispozici. Nakonec autorka uvádí, jak již bylo uvedeno výše, navržení nových nástrojů k eliminaci daňových úniků, které by v případě implementace mezi již platné a používané nástroje mohly být účinné, využívá tedy metody indukce. Díky těmto návrhům by se ztížila proveditelnost daňových podvodů. Všechny uvedené nástroje byly prostřednictvím kvalitativní metody výzkumného procesu dotazování podpořeny pracovníky kontrolních oddělení Finanční správy České republiky. Bohužel se autorka setkala s nevolí až strachem některých dotázaných kontrolorů odpovídat na uvedený dotazník, a to i přestože byli zcela ujištěni o tom, že je dotazník anonymní a není nijak podrobný či konkrétní na to, aby byla porušena mlčenlivost. V rámci snižování stavů pracovníků na finančních úřadech nastala panika mezi zaměstnanci a ze strachu, aby nedali sebemenší záminku k jejich propuštění, se raději možnosti odpovídat na dotazník vzdali. Nakonec se podařilo oslovit 64 respondentů v rámci kontrolních oddělení celé finanční správy, kteří byli ochotni na dotazník odpovědět. Metodou podrobného vyhodnocení tohoto výzkumu a komparací vlastních nových návrhů bylo zjištěno, že zde navržené nástroje k eliminaci daňových úniků a podvodů je možné ještě rozšířit o další návrhy, které jsou v rámci průzkumu uvedeny dotazovanými kontrolory. Každý z kontrolorů má zkušenosti z daňových řízení s jiným případem a jiným druhem podvodu. Z pohledu této práce je však důležité, že všechny navržené nástroje získaly u dotazovaných kontrolorů, tedy odborníků z oboru, většinou podporu.

Hlavní cíl práce byl dosažen prostřednictvím dílčích cílů a použitých metod stanovených v úvodu, kdy v průběhu práce bylo odpovězeno na všechny otázky v úvodu. Dílčí cíle byly všechny splněny, předpoklady potvrzeny, a to i přes

komplikace ve výzkumné části, spojené s neochotou jednotlivých kontrolorů vyplnit anonymní dotazník. Byly použity a zvoleny adekvátní vědecké metody, které odpovídají stanoveným cílům a obsahu jednotlivých kapitol.

Autorka se ve své každodenní činnosti zabývá v rámci daňových řízení daňovými úniky. I přes veškerá učiněná opatření a všechny využívané nástroje, které jsou nyní správci daně k dispozici, se lze setkat s nedostatky zákonů, které přinášejí problematické situace. Daňové úniky můžeme považovat za opravdu velké, a vzhledem k celkovému počtu daňových subjektů, kteří provozují činnost, přijde správce daně pouze na zlomek z nich. Za daných podmínek je správce daně schopen zkontrolovat necelou desetinu ze všech evidovaných daňových subjektů. V roce 2021 byl na území České republiky téměř milion daňových subjektů evidovaných v agendách (registr subjektů daně z přidané hodnoty) správce daně. Boj s daňovými úniky je velmi důležitý pro státní rozpočet a v konečné fázi pro nás všechny. Jsme členy evropského seskupení a žijeme v otevřené ekonomice, což je momentálně velmi podstatná skutečnost, kterou je nutné si uvědomit. Česká republika by měla zaujmout v této věci a v rámci volného trhu Evropské unie zásadní a nekompromisní postoj, jinak bude hrozit, že se k nám přesunou i daňové podvody ze zemí, kde možná již nyní pracují více na systémových řešeních. Momentálně máme v rámci daňových kontrol pouze omezené možnosti. Jak bylo řečeno výše, nástroje, které nedostačují v boji s daňovými úniky. Najít pouze jeden ochranný mechanismus v boji s daňovými úniky, který by byl dostatečně účinný, nelze. V rámci zvýšení efektivity je třeba nalézt takové, které se navzájem doplňují, a účinně tak zabraňují podvodnému jednání.

„Na světě jsou jisté pouze dvě věci: smrt a daně“

Benjamin Franklin¹⁹⁴

¹⁹⁴ Jak se vybíraly daně v minulosti. *FINANCE.cz* [online]. 2013 [cit. 4.11.2022]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/zpravy/finance/377709-jak-se-vybiral-y-dane-v-minulosti/>

Seznam použitých zdrojů

Monografie:

- [1] BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: Praktický komentář*. Praha: 1. VOX, 2010, 735 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- [2] DOBROWSKI, Jaroslav a Gabriela BUCHTOVÁ. *Mezinárodní výměna informací*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, 228 s. ISBN 978-80-7598-902-4.
- [3] Zdroj: DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2020, 272 s. ISBN 978-80-271-1036-0.
- [4] HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové podvody*. Hradec Králové: Dr. Ing. Vítězslav Hálek MBA Ph.D., 2015. ISBN 978-80-260-8723-6.
- [5] HOLMAN, Robert. *Základy ekonomie pro studenty vyšších odborných škol a neekonomických fakult VŠ*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. 384 s. ISBN 978-80-7400-007-2.
- [6] JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.
- [7] JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing, 2015, 138 s. ISBN 978-80-7418-176-4.
- [8] KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.

- [9] KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy a European Business Scholl SE, 2018, 274 s. ISBN 978-80-87974-17-9.
- [10] KLÍNSKÝ, Petr, Otto MUNCH a Danuše CHROMÁ. *EKONOMIKA: EKONOMICKÁ A FINANČNÍ GRAMOTNOST pro střední školy*. Deváté, upravené vydání. Praha: EDUKO nakladatelství, 2018. 180 s. ISBN 978-80-88057-50-5.
- [11] KLÍNSKÝ, Petr, Otto MUNCH a Lenka BARBOROVÁ. *EKONOMIKA nejen k maturitě*. Páté, upravené vydání. Praha: EDUKO nakladatelství, 2018. 296 s. ISBN 978-80-88057-51-2.
- [12] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.
- [13] MOLNÁR, Zdeněk, Stanislava MILDEOVÁ, Hana ŘEZANKOVÁ, Radim BRXÍ a Jaroslav KALINA. *Pokročilé metody vědecké práce*. Praha: Profess Consulting, 2012. ISBN 978-80-7259-064-3.
- [14] NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.
- [15] POLANSKÁ, Pavla, Zdeněk KUNEŠ, Svatopluk GALOČÍK a Oto PAIKERT. *DPH 2021: Výklad s příklady*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2021, 424 s. ISBN 978-80-271-3144-0.
- [16] SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

- [17] SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3.
- [18] STIERANKA, Jozef, ed. *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti: Zborník vedeckých študií z vedeckej konferencie konanej v rámci vedecko-výskumnej úlohy "Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti" evidovanej na Akadémii Policijného zboru v Bratislave pod č. 164*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5.
- [19] STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. *VAT Frauds (Carousel Frauds)*. Praha: Leges, 2017, 136 s. ISBN 978-80-7502-201-1.
- [20] ŠEVČÍK, Michal. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 98 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.
- [21] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.
- [22] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2018, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.
- [23] ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2011. 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

Právní předpisy:

- [24] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., *Ústava České republiky* ze dne 16. 12. 1992

- [25] Usnesení č. 2/1993 Sb., Usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součástí ústavního pořádku České republiky, účinné od 1. 1. 1993.
- [26] Zákon č. 141/1961 Sb. o *trestním řízení soudním* (Trestní řád) v posledním znění
- [27] Zákon č. 53/2000 Sb., o *mezinárodní pomoci při správě daní* v posledním znění
- [28] Zákon č. 235/2004 Sb., o *dani z přidané hodnoty* v posledním znění
- [29] Zákon č. 40/2009 Sb., *trestní zákoník* v posledním znění
- [30] Zákon č. 280/2009 Sb., *daňový řád* v posledním znění
- [31] Zákon č. 456/2011 Sb., o *Finanční správě České republiky* v posledním znění
- [32] Zákon č. 17/2012 Sb., o *Celní správě České republiky*, v posledním znění
- [33] Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, tzv. recast 6. směrnice
- [34] Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (přepracování nařízení Rady 1798/2003/ES o administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty).

Interní akty řízení:

- [35] Organizační schéma územního pracoviště finančního úřadu na úrovni odboru – Interní akty. *Intranet Finanční správy České republiky* [online]. [cit. 2022-11-15]. Dostupné z:
C:\Users\p109278\Desktop\Kopie – OŘ_FS_ÚZ_D11_P5.xlsx
- [36] Organizační schéma územního pracoviště finančního úřadu na úrovni sekce – interní akty řízení. *Intranet Finanční správy České republiky* [online]. [cit. 2022-11-15]. Dostupné z:
<http://s7000ap0501.fs.mfcr.cz/iar/secured/directiveview.xhtml?id=10073>

Judikatura:

- [37] Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 12/2004-52 ze dne 29. 7. 2005
- [38] Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 329/2016-55 ze dne 6. 9. 2017
- [39] Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 163/2019-57 ze dne 28. 1. 2021
- [40] Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj.1 Afs 423/2020-35 ze dne 20. 10. 2021
- [41] Rozsudek Soudního dvora ve věci C-465/03 ze 26. 5. 2005
- [42] Rozsudek soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 ze dne 6. 7. 2006
- [43] Rozsudek Soudního dvora ve věci C-607/20 ze 17. 11. 2022

Ostatní zdroje:

- [44] *Metodická pomůcka Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH v rámci EU: Generální finanční ředitelství*. Praha, 2014.
- [45] HOLUBOVÁ, Jana. *Kontrola daně z přidané hodnoty správcem daně*. Praha, 2021. Bakalářská práce. Policejní akademie ČR, Fakulta

bezpečnostního managementu, Katedra správního práva a správní vědy.
Vedoucí práce Ing. Junková Dana Ph.D.

[46] Soukromý archiv autorky této práce

Internetové zdroje:

- [47] Bilaterální dohody (CAA CbCR). *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2017. Dostupné z:
<https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/bilateralni-dohody-caa-cbcr>
- [48] Budget de l'État. *Ministère de l'économie, des finances et de la relance* [online]. Dostupné z: <https://www.budget.gouv.fr/budget-etat>
- [49] Co je primární právo Evropské unie. *Ministerstvo zahraničních věcí ČR* [online]. 2011. Dostupné z:
https://www.mzv.cz/jnp/cz/zahranicni_vztahy/cr_v_evrope/pravo_evropske_unie/index_1.html
- [50] Daň z přidané hodnoty: Časté otázky a odpovědi. *Finanční správa* [online]. 3. 4. 2017. Dostupné z:
<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/caste-dotazy-a-odpovedi>
- [51] Daň z přidané hodnoty: Ekonomická činnost. *Businessinfo.cz* [online]. Dostupné z:
<https://www.businessinfo.cz/navody/dan-z-pridane-hodnoty-zakl-info-2007-dph/>
- [52] Daň z přidané hodnoty: Výpočet daně z přidané hodnoty. *Účetníček* [online]. 2019. Dostupné z:
<https://www.ucetnicek.cz/clanky/clanek/10>

- [53] Daň z přidané hodnoty: III. Limit 10.000 Kč včetně daně pro účely zařazení do části A.4/A.5 a části B.2/B.3 kontrolního hlášení. *Finanční správa* [online]. 3. 4. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/caste-dotazy-a-odpovedi>
- [54] Daň z obratu a DPH. *Poradna.net* [online]. 2014. Dostupné z: <https://ekonomicka.poradna.net/questions/2643685-dan-z-obratu-a-dph>
- [55] Daně, dávky a desátek. *ROD ČACKÝCH A NEBESKÝCH genealogie* [online]. Dostupné z: <https://rod-cackych.webnode.cz/products/dane-davky-a-desatek/>
- [56] Daně v ČR pohledem NKÚ: složitý systém, administrativní náročnost a nákladná správa. *Kurzy.cz* [online]. 2019. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/zpravy/504198-dane-v-cr-pohledem-nku-slozity-system-administrativni-narocnost-a-nakladna-sprava/>
- [57] Daňové právo. *Katalog-pravniku.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.katalog-pravniku.cz/dle-sluzeb/danove-pravo>
- [58] Docházka zaměstnanců Finanční správy. *Intranet Finanční správy* [online]. Dostupné z: <http://telefonni-seznam.fs.mfcr.cz/Utvary.aspx?cislo=200161562>
- [59] EET do konce roku stihneme zrušit, věří Stanjura. Ve sněmovně se očekává dlouhá debata. *Česká televize* [online]. 30.10.2022. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/3539742-eet-do-konce-roku-stihneme-zrusit-veri-stanjura-ve-snemovne-se-ocekava-dlouha>

- [60] Etržby (EET). *Finanční správa* [online]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>
- [61] Fakta a čísla o Evropské unii: zásada 150hargé150ného150. *Evropský parlament* [online]. 2022. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/7/the-principle-of-subsidiarity>
- [62] Finanční úřady posílí, zkontrolují stovky firem v Praze. *Ekonomika* [online]. 9. 9. 2014. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/financni-urady-posili-zkontroluji-stovky-firem-v-praze/r~94f841c8380911e4b269002590604f2e/>
- [63] HABÁŇ, Petr. Finanční správa prověří tisíce podniků ročně. *Finanční správa* [online]. 19.7.2019. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/financni-sprava-proveri-tisice-podnetu-rocne-9932>
- [64] HELGASON, Agnar Freyr. *Unleashing the ,money machine‘: the domestic political foundations of VAT adoption*. *Socio-Economic Review*, 2017, 797-813. DOI:10.1093/ser/mwx004. (anglicky) ¹ *Les recettes fiscales* [online]. Minister of the Economy, Industry and Employment (France), 30 October 2009. Dostupné online. (french) *Hospodářská kriminalita. 9pdf* [online]. Dostupné z: <https://9pdf.info/article/hospod%C3%A1%C5%99sk%C3%A1-kriminalita-hlavn%C3%AD-pr%C3%A1ce-kill-pdf-mb.yevrn590>
- [66] Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 7. 2022. Dostupné z:

<https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>

- [67] Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2020: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2020. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 21. 6. 2021. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2020/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-42271/>
- [68] Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2. 7. 2020. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2019/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-38924>
- [69] Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 10. 7. 2019. 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>
- [70] Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2017: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 11. 7. 2018. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401>

- [71] Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2016: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 17. 7. 2017. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2016/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-29142>
- [72] Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2015: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 7. 2016. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2015/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-25563>
- [73] Jak bychom mohli zlepšit federální daňový systém? Jaká je historie DPH?: *Informační příručka daňové politiky* [online]. 2020. Dostupné z: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-history-vat>
- [74] Jak se vybíraly daně v minulosti. *FINANCE.cz* [online]. 2013. Dostupné z: <https://www.finance.cz/zpravy/finance/377709-jak-se-vybiral-y-dane-v-minulosti/>
- [75] JEŽKOVÁ, Jitka. Vytrvalý boj s daňovými úniky na DPH: Tisková zpráva. *Finanční správa* [online]. 11.3.2014. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zp>
- [76] Karusel (karuselový podvod). *Generální finanční ředitelství* [online]. 28. 1. 2016. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

- [77] Kontrolní hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. 2016. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>
- [78] Kontrolní hlášení DPH: Kdo předkládá kontrolní hlášení. *Finančná správa Slovenskej republiky* [online]. 4. 1. 2014. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph/_1
- [79] Kontrolní hlášení k DPH: vše důležité, co potřebujete vědět. *Money S3 blog* [online]. Solitea. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/vse-dulezite-potrebuje-vedet-kontrolnim-hlaseni/>
- [80] KOUDELKA, Michal. Kdo je vlastně správce daně. *Portal.POHODA.cz* [online]. 2016. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/kdo-je-vlastne-spravce-dane/>
- [81] KRESTESOVÁ, Martina a Vladislav REZEK. *Daňové nedoplatky a daňové úniky: MFČR* [online]. In: . Smilovice: Odbor 25 MF – Strategie daňové politiky a správy, 2013, s. 39. Dostupné z: mfcr.cz/assets/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf.
- [82] KUNEŠ, Zdeněk. Ručení příjemce zdanitelného plnění. *DNUC vše pro daňáře a účetnictví* [online]. Wolters Kluwer ČR, 2018. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/3309/ruceni-prijemce-zdanitelneho-plneni>
- [83] LEVOVÁ, Jitka. Institut nespolehlivé osoby. *Notia* [online]. 15. 3. 2017. Dostupné z: <https://www.notia.cz/institut-nespolehlive-osoby/>

- [84] Metodický pokyn k registrácii 154hargé154ného154 154har podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2020 – Finančné riaditeľstvo SR
- [85] Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Dostupné z:
https://infoportal.fs.mfcr.cz/ou/21000/Danovyrad/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc=%2Fou%2F21000%2FDanovyrad%2FSdilene%20dokumenty%2Fp%C5%AFvodn%C3%AD%20dokumenty%2FMetodika%20realizace%20zaji%C5%A1%C5%A5ovac%C3%ADho%20p%C5%99%C3%ADkazu%20dle%20D%C5%98%2Epdf&action=view
- [86] Mnohostranná dohoda (CbCR). *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2022. Dostupné z:
<https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-cbcr>
- [87] Mnohostranná dohoda (MCAA) a Společný standard (CRS). *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2017. Dostupné z:
<https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-mcaa-a-spolecny-stand>
- [88] MORÁVEK, Daniel. Sliboval lepší výběr daní, za Babišovy vlády však daňové úniky rostly. *Podnikatel.cz* [online]. 2022. Dostupné z:
<https://www.podnikatel.cz/clanky/sliboval-lepsi-vyber-dani-za-babisovy-vlady-vsak-danove-uniky-rostly/>
- [89] MULLEROVÁ, Libuše. Daňové podvody v souvislosti s účetnictvím. *Wolters Kluwer ČR: Vše pro daňáře a účetnictví* [online]. 24.

6. 2021. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/7588/danove-podvody-v-souvislosti-s-ucetnictvim>

- [90] Nespolehlivý plátce: Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. ve znění Dodatku č. 4. *Finanční správa* [online]. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platce>
- [91] Nespolehliví plátcí DPH: Prudký nárůst ke konci roku 2021: V loňském roce v ČR přibylo 2 215 subjektů, které nespolehlivě odvádí DPH nebo jsou označeny jako nespolehlivé osoby, o 7 % víc než předloni, ale o třetinu méně než v roce 2019. *BusinessInfo.cz* [online]. 10. 1. 2022. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/nespolehlivi-platci-dph-prudky-narust-ke-konci-roku-2021/>
- [92] NĚMEC, Petr, Richard KNOBLOCH a Vladimír TORÁČ. Nová praxe ve vztahu k DPH u motivačních programů pro zaměstnance?. *Grant Thornton* [online]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/rozsudek-soudniho-dvora-eu-c-607-20-ge-aircraft-engine-services-nova-praxe-ve-vztahu-k-dph-u-motivacnich-programu-pro-zamestnance/>
- [93] Nové zbraně proti daňovým únikům v novém zákoně o DPH. *Finančná správa Slovenskej republika* [online]. 27. 11. 2013. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_nove-zbrane-uniky-dph-ts
- [94] Daňové Kobře. *Daňová kobra* [online]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>
- [95] Daňová kobra odhalila vladni podvody za takmer 100 miliónov eur. *Pravda* [online]. 20. 8. 2018. Dostupné z:

<https://ekonomika.pravda.sk/ludia/clanok/481064-danova-kobra-odhalila-vlani-podvody-za-takmer-100-milionov-eur/>

- [96] Oddělení daně z přidané hodnoty – Eurofisc. *Finanční správa* [online]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/organizacni-struktura-gfr/sekce-metodiky-a-vykonu-dani/odbor-neprimych-dani/oddeleni-dane-z-pridane-hodnoty-eurofisc>
- [97] Odhad straty příjmů z daně z přidané hodnoty. *MINISTERTVO FINANČÍ SR: INSTITUT FINANČNÍ POLITIKY* [online]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8181>
- [98] POKORNÁ, Lenka. Zrušení registrace k dani z přidané hodnoty. *Podnikatel.cz* [online]. 12. 8. 2022. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/zruseni-registrace-k-dani-z-prida>
- [99] Prezident FS v Senátu Parlamentu ČR. *Finanční správa Slovenskej republika* [online]. 26. 7. 2017. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_prezident-fs-v-senate-cr
- [100] Prodáváte v EU? Znáte pojem „dodání zboží“? Víte, kdy ho můžete osvobodit od DPH?: Dodání zboží do jiného členského státu. *Business Innovation centre Plzeň* [online]. Dostupné z: <https://www.bic.cz/views/dodani-zbozi-eu/>
- [101] Přenesená daňová povinnost DPH – reverse 156hargé. *Jak podnikat.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.jakpodnikat.cz/prenesena-danova-povinnost.php>

- [102] Registr nespolehlivých plátců DPH. *Kuzy.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/dph/registr-platcu-dph/nespolehlivych-platcu/>
- [103] Ručení příjemce za zdanitelné plnění dle § 109 ZDPH. *Daňový poradce: Ing. Lenka Konigová* [online]. 2013. Dostupné z: <https://www.vasdanovyporadce.cz/ruceni-prijemce-za-zdanitelne-plneni-dle-%c2%a7-109-zdph/>
- [104] *Sazby DPH: Směrnice EU* [online]. Dostupné z: <https://globalvatonline.pwc.com/globe-searchv>
- [105] Sekundární právo EU. *Moje Evropa* [online]. Dostupné z: <https://mojeevropa.cz/eurowiki/sekundarni-pravo-eu/>
- [106] Souhrnné hlášení plátců DPH: co to je, jak a kdy ho vyplnit a podat. *Money S3 blog* [online]. Solitea. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/souhrnne-hlaseni-podat-vyhnout-se-chybam/>
- [107] S T A N O V I S K O Najvyššieho 157hargé157ného úradu Slovenskej republiky k návrhu štátneho 157hargé157ného účtu Slovenskej republiky za rok 2019: Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky. *Národná rada Slovenskej republiky* [online]. 2020. Dostupné z: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=479918>
- [108] Stanovisko NKÚ SR k návrhu ŠZU 2021. *Národná rada Slovenskej republiky* [online]. Dostupné z: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=513005>
- [109] Státní rozpočet. *Peníze.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/statni-rozpocet>

- [110] Státní rozpočet v kostce – 2019. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2019-34784>
- [111] Státní rozpočet v kostce – 2020. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2020-38000>
- [112] Státní rozpočet v kostce 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2021-41404>
- [113] Státní rozpočet v kostce 2022. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2022-47759>
- [114] Stovka pracovníků finanční správy z regionů pomáhá Praze. *Finanční správa* [online]. 9. 9. 2014. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/fotogalerie/stovka-pracovniku-financni-spravy-z-regionu-pomaha-praze>
- [115] *Strategie rozvoje Finanční správy ČR*. 2017, 86 s. Dostupné také z: https://infoportal.fs.mfcr.cz/tp/70009/TP004/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc=%7BE45F5BD6-836C-4699-935B-120A2A9E55A9%7D&file=Strategie%20FS%20v%C3%BDukov%C3%BD%20materi%C3%A1l.docx&action=default&DefaultItemOpen=1.

- [116] TRUBAČ, Ondřej. Trestní dopady daňové kontroly. *Hospodářské noviny* [online]. 25.6.2012 [cit. 2023-02-15]. Dostupné z: <https://hn.cz/c1-56258940-trestni-dopady-danove-kontroly>
- [117] Tuzemské poskytnutí služby. *Účetní průvodce má dáti* [online]. 2022. Dostupné z: https://www.madati.cz/info/delfindphtxt.asp?cd=254&typ=r&refresh=yes&levelid=TUZEMSKE_POSKYT_SLUZBY.HTM
- [118] Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech: Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech představuje komplexní multilaterální nástroj vyvinutý pro všechny formy spolupráce při správě daní, a to jak v rovině nalézací, tak platební. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>
- [119] VAT rates. *European Commission* [online]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-rates_en
- [120] Vše, co potřebujete vědět o DPH v roce 2021: Povinnosti plátce DPH. *Průvodce podnikáním* [online]. 2022. Dostupné z: <https://www.pruvodcepodnikanim.cz/clanek/dph-v-roce-2021/>
- [121] Výpadek z příjmů DPH. *Evropská komise* [online]. 2020. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_20_1580
- [122] Výpadek příjmů z DPH: Ačkoli výpadek příjmů nadále klesá, nedokázaly země EU v roce 2019 vybrat DPH ve výši 134 miliard eur. *Evropská komise* [online]. 2. 12. 2021. Dostupné z:

file:///C:/Users/p109278/Desktop/P%C5%99ehled%20o%20po%C4%8Dtu%20a%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20da%C5%88ov%C3%BDch%20kontrol%20_%20Kontroln%C3%AD%20%C4%8Dinnost%20_%20Statistiky%20Finan%C4%8Dn%C3%AD%20spr%C3%A1vy.html

- [123] WEISS, Tomáš. Limit pro registraci k DPH a využívání paušální daně vzroste na dva miliony. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 9.5.2022 [cit. 2022-12-07]. Dostupné z: <https://mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/limit-pro-registraci-k-dph-a-vyuzivani-p-47457>
- [124] Základní informace: Mezinárodní daňová a celní spolupráce. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/zakladni-informace>
- [125] ZÍDKOVÁ, Hana. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky: Principy daně z přidané hodnoty* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 64 s. 1/2019. ISSN 1211-9946. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019>.
- [126] ZÍDKOVÁ, Hana. *Odhady daňové mezery* [online]. Praha, 2013, 182 s. Dostupné z: https://dk.upce.cz › ZidkovaH_OdhadDanove_2013. VŠE, Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze.
- [127] ŽUROVEC, Michal. Rozpočet na rok 2021 schválen: Návrh státního rozpočtu na rok 2021, který reflektuje přetrvávající dopady pandemie, vládní opatření k jejich zmírnění a dlouhodobé priority vlády, byl schválen Poslaneckou sněmovnou a míří k podpisu prezidentem republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2020, 19. 10. 2020. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/rozpocet-na-rok-2021-schvalen-39709>

Seznam zkratek

ADIS – Automatizovaný daňový informační systém

CRS – Centrální registr subjektů

ČR – Česká republika

DIČ – Daňové identifikační číslo

DPH – Daň z přidané hodnoty

DŘ – Daňový řád

ES – Evropské společenství

EU – Evropská Unie

EURO – Evropská měnová jednotka

FÚ – Finanční úřad

GFŘ – Generální finanční ředitelství

HDP – Hrubý domácí produkt

JČS – Jiný členský stát

MMF – Mezinárodní měnový fond

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

OFŘ – Okresní finanční ředitelství

VIIES – Systém elektronické výměny informací o dani z přidané hodnoty

ZDPH – Zákon o dani z přidané hodnoty

Seznam příloh

Příloha 1 – *Obrázek č. 1 – Teritoria DPH (str. 24)*

Příloha 2 – *Obrázek č. 2 – Druhy plnění DPH (str. 25)*

Příloha 3 – *Obrázek č. 3 – Daňové subjekty (str. 25)*

Příloha 4 – *Příklad výpočtu daně z přidané hodnoty, Obrázek č. 4 – příklad výpočtu daně z přidané hodnoty (str. 31)*

Příloha 5 – *Obrázek č. 5 – Zdaňovací období (str. 32)*

Příloha 6 – *Obrázek 6 – Organizační schéma územního pracoviště Finančního úřadu na úrovni odboru (str. 37)*

Příloha 7 – *Obrázek 7 – organizační schéma finančního úřadu (str. 37)*

Příloha 8 – *Harmonizace daně z přidané hodnoty v EU (str. 40)*

Příloha 9 – *Právní úprava daně z přidané hodnoty v ČR (str. 45)*

Příloha 10 – *Daň z obratu (str. 45)*

Příloha 11 – *Daň z přidané hodnoty v ČR (str. 45)*

Příloha 12 – *Historie DPH (str. 45)*

Příloha 13 – *Obrázek č. 8 – Graf hodnot, inkasa celostátních daňových příjmů – Daň z přidané hodnoty (str. 46)*

Příloha 14 – *Tabulka 1 – Vývoj inkasa DPH celkem v mil. Kč (str. 47)*

Příloha 15 – *Obrázek č. 9 – Vývoj efektivní daňové sazby DPH v letech 2005 až 2019 na Slovensku (str. 53)*

Příloha 16 – *Obrázek č. 10 – Kolik státy OECD vybraly celkem na daních v % HDP (str. 53)*

Příloha 17 – *Tabulka 2 – Přehled sazeb DPH v členských státech EU a Velké Británii na rok 2020 (str. 54)*

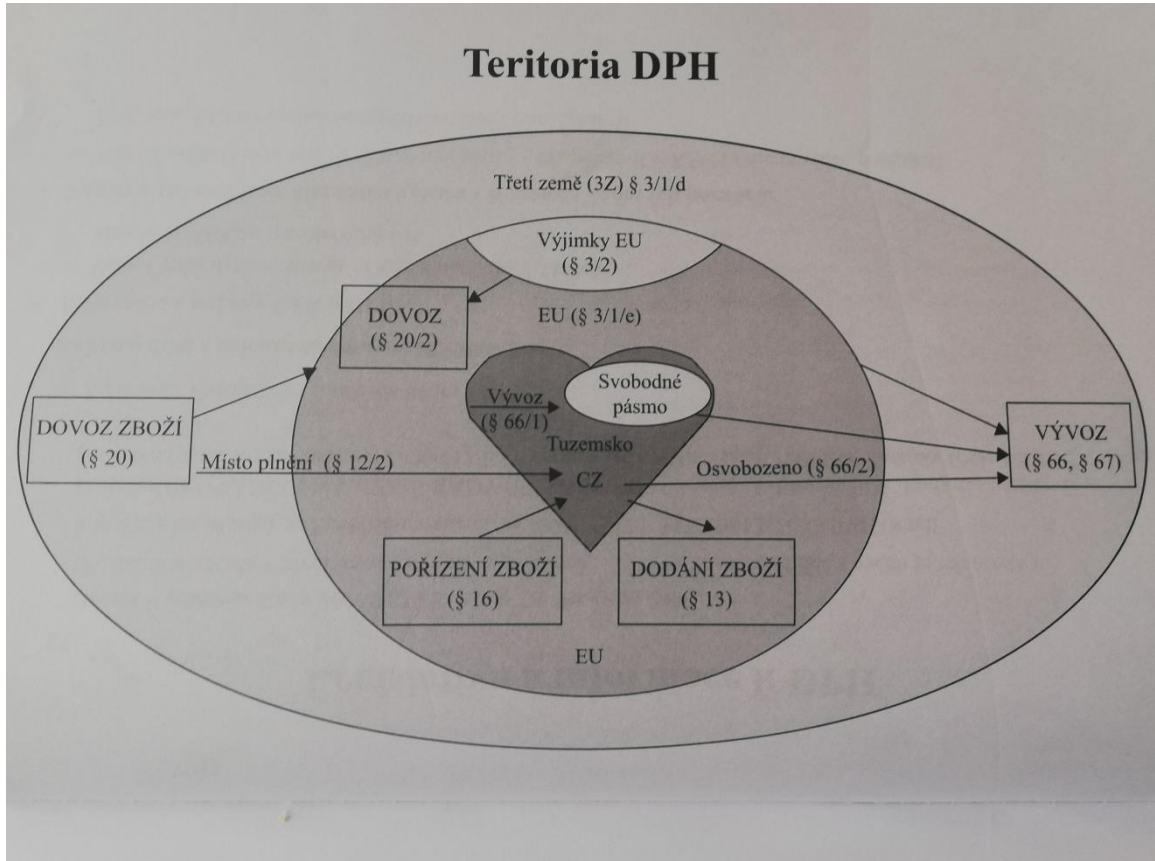
- Příloha 18 – *Obrázek č. 11 – Počet kontrol za období 2014-2021 (str. 59)*
- Příloha 19 – *Obrázek č. 12 – Změna daně / ztráty za období 2014-2021 (str. 59)*
- Příloha 20 – *Mezinárodní pomoc při správě daní (str. 62)*
- Příloha 21 – *Právní předpisy upravující mezinárodní administrativní spolupráci v oblasti DPH v České republice (str. 63)*
- Příloha 22 – *Obrázek 14 – Informační toky (str. 65)*
- Příloha 23 – *Obrázek č. 15 – Propojení národních databází prostřednictvím CNN v rámci EU (str. 66)*
- Příloha 24 – *Tabulka 3 – Počet a výsledky daňových kontrol v roce 2018 (str. 68)*
- Příloha 25 – *Tabulka 4 – Podněty podané FÚ orgánům činným v trestním řízení (str. 68)*
- Příloha 26 – *Obrázek č. 16 – Daňová optimalizace (str. 71)*
- Příloha 27 – *Daňová kriminalita dle trestního práva ČR (str. 72)*
- Příloha 28 – *Tabulka č. 5 – Výpadek příjmů z DPH: Země EU přišly v roce 2019 o příjmy z DPH ve výši 134 miliard eur (str. 73)*
- Příloha 29 – *Obrázek č. 17 – Výpadek příjmů DPH 2019 (str. 73)*
- Příloha 30 – *Tabulka č. 6 – Vývoj daňové mezery u DPH v ČR, Tabulka č. 7 – Vývoj daňové mezery u DPH v EU (str. 75)*
- Příloha 31 – *Tabulka č. 8 – Studie a zpráva o nedostacích DPH v členských státech EU- 28 (str. 75)*
- Příloha 32 – *Obrázek 18 – Karuselová mapa (str. 77)*
- Příloha 33 – *Obrázek 19 – Karuselová struktura (str. 77)*
- Příloha 34 – *Obrázek č. 20 – Model kolotočového podvodu (str. 78)*

- Příloha 35 – *Opatření potírající daňové úniky (str. 96)*
- Příloha 36 – *Obrázek č.21 – Jak funguje systém VIES (str. 104), Obrázek č. 22 – Nástroje správní spolupráce (str. 98)*
- Příloha 37 – *Obrázek č. 23 – Ověřování DIČ pro potřeby DPH (str. 98)*
- Příloha 38 – *Obrázek č. 24 – Pořadí nástrojů správní spolupráce z hlediska rychlosti a míry podrobnosti poskytovaných informací (str. 98)*
- Příloha 39 – *Tabulka č. 9 – Vývoj daně přiznané a vyměřené na DPH celkem v mil. Kč (str. 101)*
- Příloha 40 – *Obrázek č. 25 – Přehled vývoje inkasa DPH v letech 1993-2021 (str. 101)*
- Příloha 41 – *Obrázek č. 26 – Údaje o subjektech DPH (str. 105)*
- Příloha 42 – *Obrázek č. 27 – Registr plátců DPH (str. 106)*
- Příloha 43 – *Obrázek č. 28 – Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH a nespolehlivých osob (str. 107)*
- Příloha 44 – *Obrázek č. 29 – Kontrolní hlášení (str. 107)*
- Příloha 45 – *Obrázek č. 30 – Kontrolní hlášení, základní vazby – příklad (str. 107)*
- Příloha 46 – *Obrázek č. 31 – On-line evidence tržeb (str. 109)*
- Příloha 47 – *Obrázek č.328 – Souhrnné hlášení (str. 113)*
- Příloha 48 – *Dotazník k výzkumu (str. 123)*
- Příloha 49 – *Tabulka č. 10 – Odpověď č 20. v dotazníkovém průzkumu – Vlastní návrhy nástrojů pracovníků kontrolních oddělení Finanční správy ČR (str. 138)*

Přílohy

Příloha 1

Obrázek č. 1 – Teritoria DPH



Zdroj: DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2020, 272 s. ISBN 978-80-271-1036-0. Str. 102.

Příloha 2

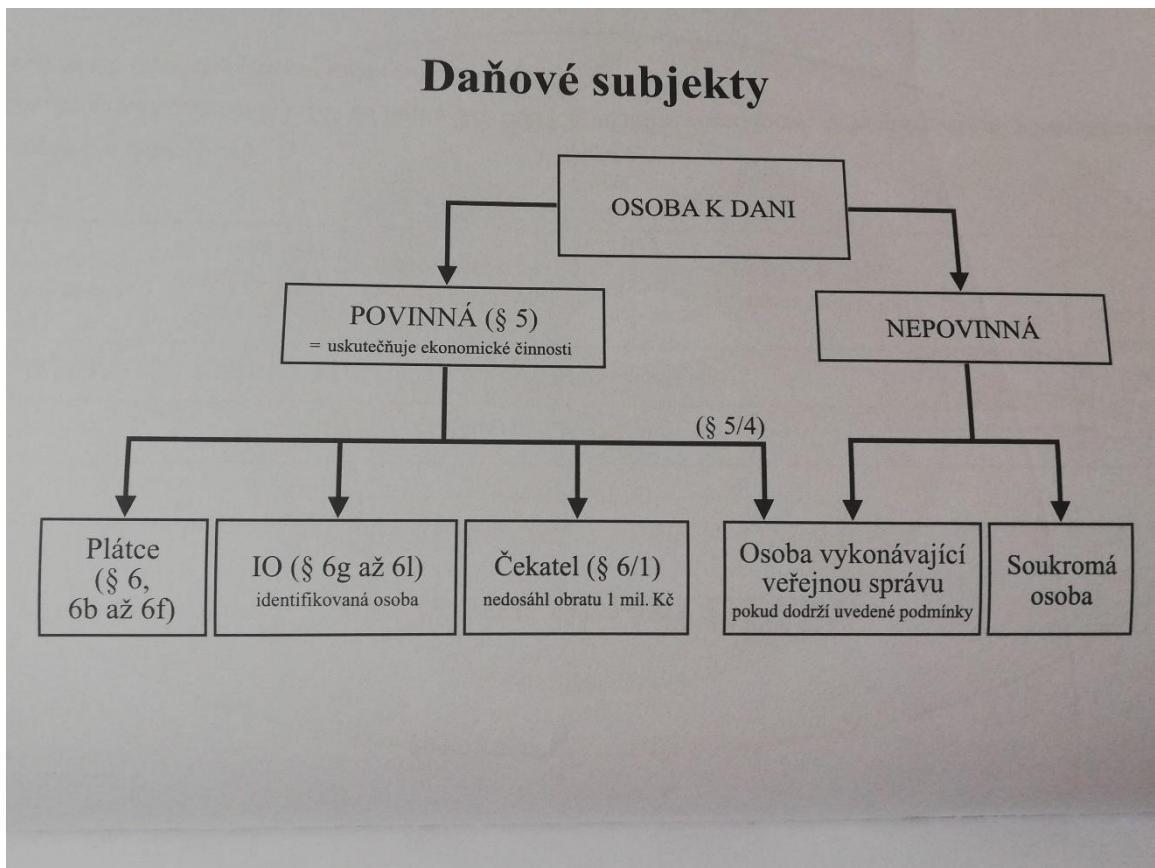
Obrázek č. 2 – Druhy plnění DPH

Druhy plnění DPH					
PLNĚNÍ					
Předmětem DPH jsou (§ 2/1)				VYNĚTÍ Předmětem DPH nejsou (§ 2a)	Volba předmětu daně (§ 2b)
ZDANITELNÁ (§ 2/2, § 13, § 14)		OSVOBOZENÁ			
Základní sazba (§ 47/1/a)	Snížená sazba první (§ 47/1/b) druhá (§ 47/1/c)	Bez nároku na odpočet (§ 51 – § 62)	S nárokem na odpočet (§ 63 – § 71)		
Volba předmětu daně (§ 2b):					
<ul style="list-style-type: none">osoba, která pořizuje zboží z EU do limitu 326 000 Kč, se může rozhodnout, že je toto pořízení předmětem daněpokud se tak rozhodne pak povinně i rok následující					

Zdroj: DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2020, 272 s. ISBN 978-80-271-1036-0. Str. 103.

Příloha 3

Obrázek č. 3 – Daňové subjekty



Zdroj: DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2020, 272 s. ISBN 978-80-271-1036-0. Str. 104.

Příloha 4

Příklad výpočtu daně z přidané hodnoty

Kdyby se jednoduše nakoupilo za 1000 Kč a prodalo by se za 1300 Kč, tak přidaná hodnota (neboli zisk z prodeje) by byla $1300 - 1000 = 300$ Kč. Přidaná hodnota je vlastně to, co bylo „přiraženo“, „přidáno“ k nákupu. Přidaná hodnota je rozdíl VÝSTUP (prodej) – VSTUP (nákup).

Přidaná hodnota nemusí být ve výsledku rovna zisku, ale v tomto příkladu to pro zjednodušení platit bude.

Výpočet daně z přidané hodnoty

Stát chce z přidané hodnoty daň. Říká jí daň z přidané hodnoty. Základní sazba pro rok 2022 je ve výši 21 %. U DPH ve výši 21 %, by se mohla počítat jako 21 % z 300 Kč (z přidané hodnoty), tedy $300 \times 0,21 = 63$ Kč.

Stát ale nechce, aby to byla daň ze zisku, která by doléhala na podnik. Kdyby se to takto ponechalo a podnik měl zaplatit 63 Kč, tak by podnik byl o 63 Kč chudší a neměl by pak čistý zisk 300 Kč, ale $300 - 63 = 237$ Kč. Od toho je ale už daň z příjmů. To je daň ze zisku. Pokud daň z přidané hodnoty má doléhat na někoho jiného než na podnik, je potřeba jí od někoho jiného vybrat. Tím někdo jiným je spotřebitel!

Plátce a poplatník

Poplatníkem daně z přidané hodnoty má být konečný spotřebitel. Aby daň doléhala na spotřebitele, tak je nutno daň připočítat k ceně zboží. Ceny budou navýšené o DPH 21 %. Takže se nebude nakupovat za 100 Kč, ale za $1000 + 1000 \times 0,21 = 1000 + 210 = 1210$ Kč. Už se nebude prodávat za 1300 Kč, ale za $1300 + 1300 \times 0,21 = 1300 + 273 = 1573$ Kč.

DPH se vybere od spotřebitele v ceně zboží, tudíž ho zaplatí vlastně spotřebitel (poplatník). Podnik daň jen odvedeme finančnímu úřadu (bude plátce). Poplatník je ten, na koho daň doléhá. Plátce je ten, kdo daň pošle na účet finančnímu úřadu. Takže u DPH platí:

Poplatník = spotřebitel. Plátce = účetní jednotka, daňový subjekt. Říká se „je plátce DPH“, či „není plátce DPH“.

Daň se bude připočítávat ke všem cenám. V tomto příkladu bude opět použito zjednodušení a bude se předpokládat, že všichni jsou plátcí DPH až na konečného spotřebitele, ten není plátce DPH. Proto bude u všech cen DPH. V praxi to ale takto být nemusí, pak se situace značně komplikuje. Tady pro zjednodušení jsou všude plátcí (až na spotřebitele), takže cena na vstupu, tak i na výstupu bude navýšena o DPH 21 %.

Pokud prodávající je plátcem DPH, vždy provede navýšení ceny o DPH. Na tom, kdo kupuje (zda kupující je plátce či neplátce) to nezávisí. Bylo by totiž nepraktické zjišťovat, zda kupující je plátcem či neplátcem. Proto všichni kupují za cenu včetně DPH. Spotřebitelé, podniky, všichni.

Takže všichni (pokud jim zboží prodal plátce DPH) platí vždy cenu včetně DPH! Pokud nakoupí plátce DPH (nikoli spotřebitel), tak zaplacenou DPH dostane následně od finančního úřadu zpátky ve formě odpočtu DPH.

Výpočet daňové povinnosti

Daň by šlo počítat přímo z přidané hodnoty, ale nedělá se to! 21 % z přidané hodnoty 300 Kč = $300 \times 0,21 = 63$ Kč.

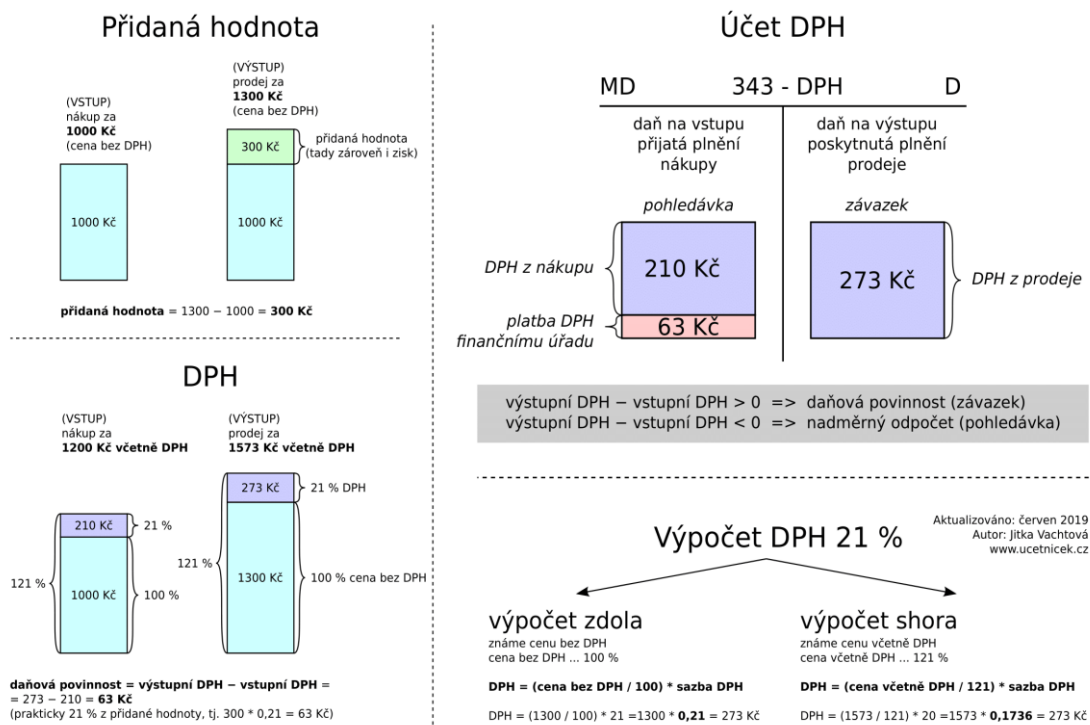
Daň z přidané hodnoty se nakonec počítá rozdílem výstupní a vstupní DPH. Je to z důvodu, že výpočet přidané hodnoty by byl dosti komplikovaný. Vyjde nastejno. Daňová povinnost se pak vypočítá jako rozdíl daně na výstupu (z prodeje) a daně na vstupu (z nákupu). Daňová povinnost = daň na výstupu – daň na vstupu = $273 - 210 = 63$ Kč (povinnost).

Výpočet vyšel stejně. Je jedno, zda by se dan počítala jako 21 % z přidané hodnoty, nebo jako rozdíl výstupní a vstupní DPH.

Důkaz: $63 = 0,21 \times 300 = 0,21 \times (1300 - 1000) = 1300 \times 0,21 - 1000 \times 0,21 = 273 - 210 = 63$ Kč.

Obrázek č. 4 – příklad výpočtu daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty - DPH

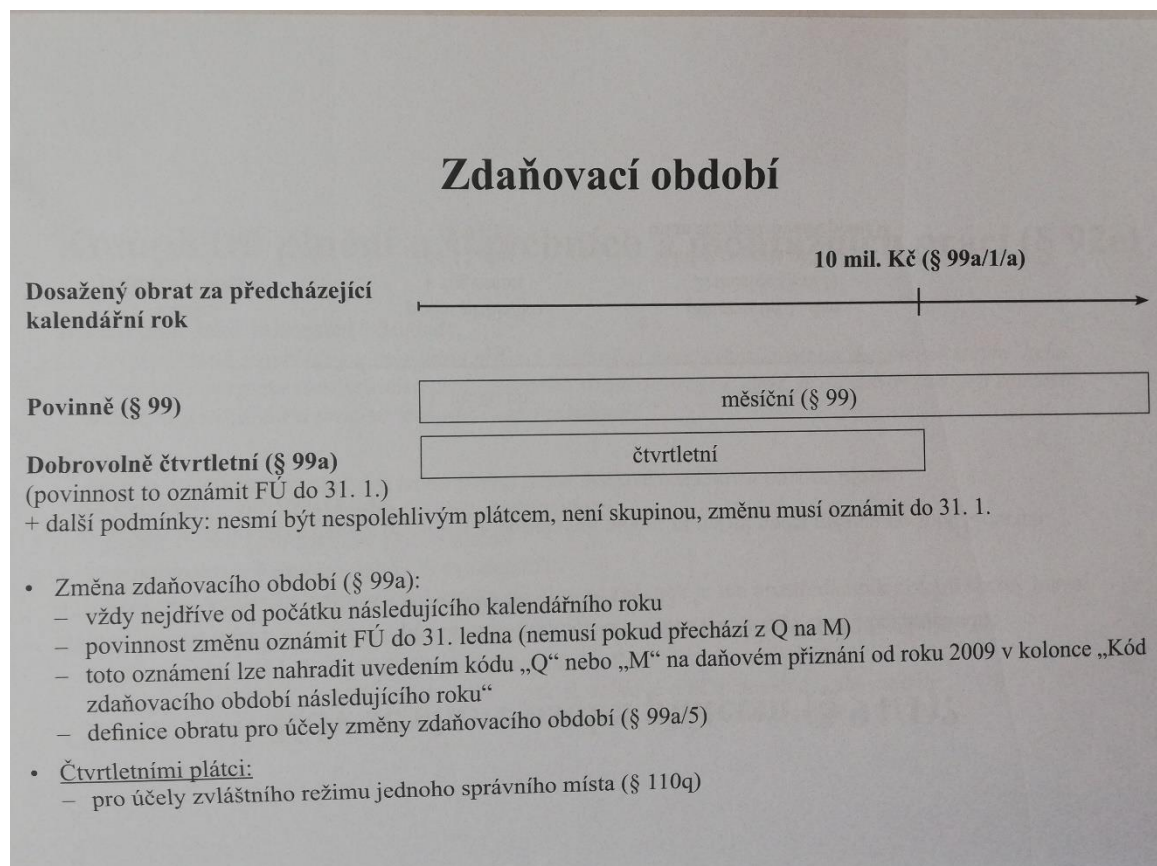


Aktualizováno: červen 2019
 Autor: Jitka Vachtová
 www.ucetnicek.cz

Zdroj: Daň z přidané hodnoty: Výpočet daně z přidané hodnoty. *Účetníček* [online]. 2019 [cit. 2022-11-07]. Dostupné z: <https://www.ucetnicek.cz/clanky/clanek/10>

Příloha 5

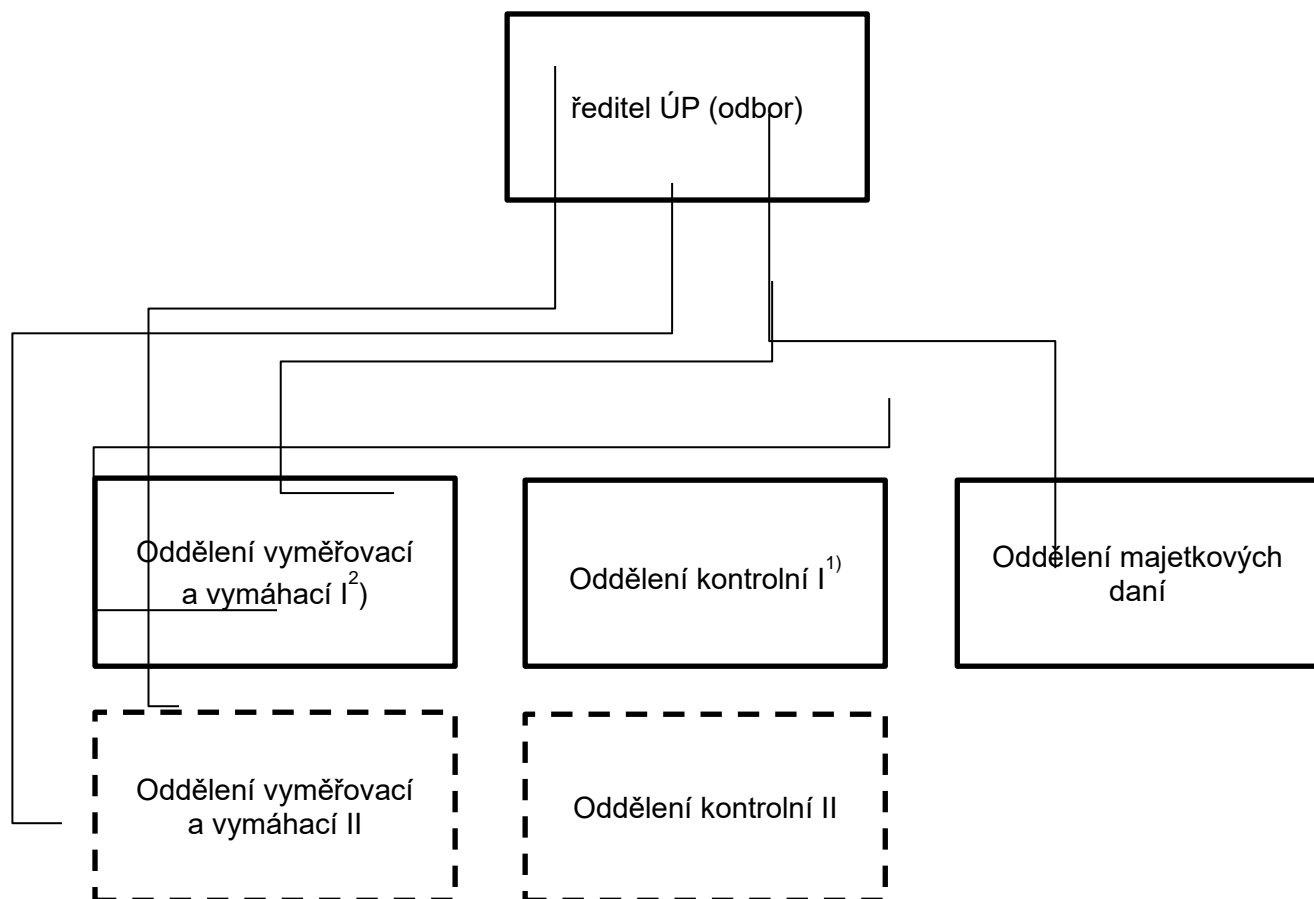
Obrázek č. 5 – Zdaňovací období



Zdroj: DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2020, 272 s. ISBN 978-80-271-1036-0. Str. 234.

Příloha 6

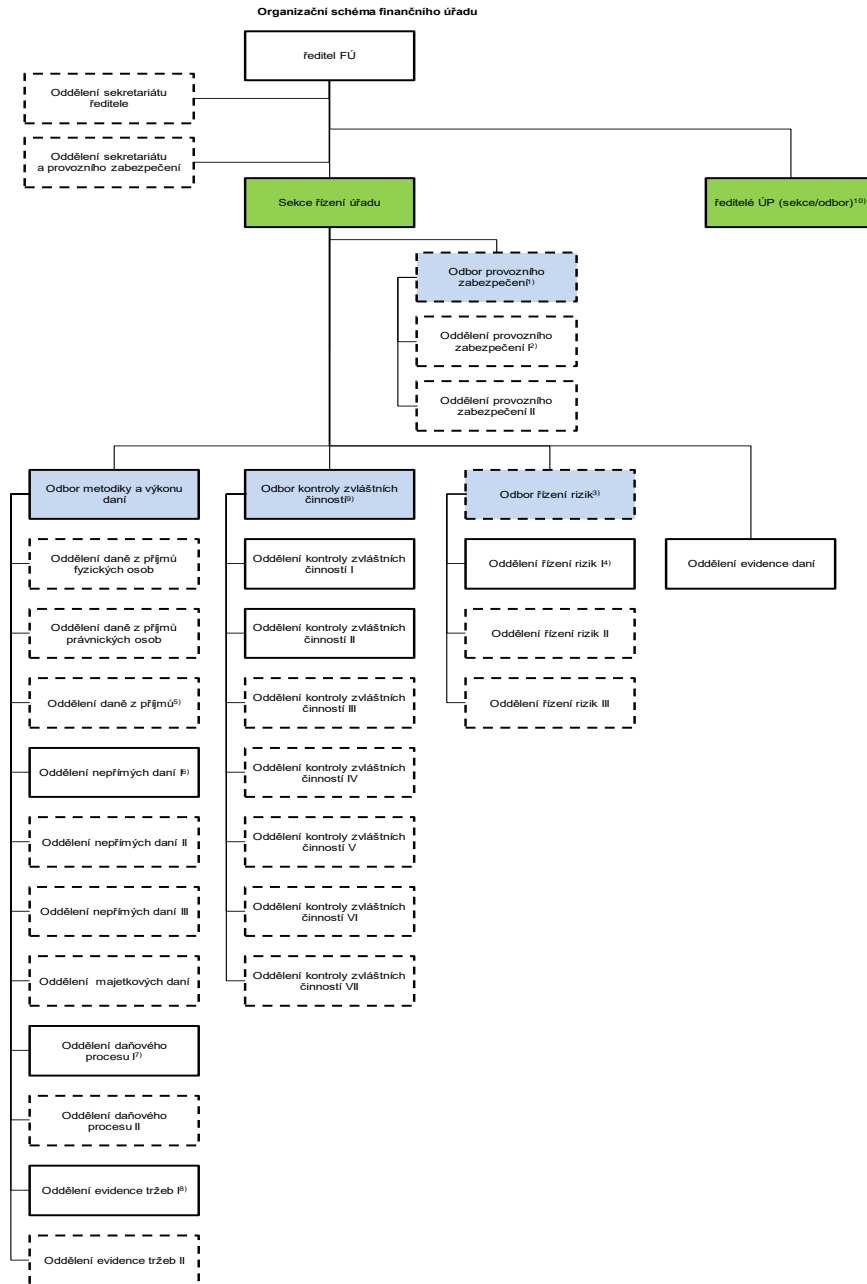
Obrázek 6 – Organizační schéma územního pracoviště Finančního úřadu na úrovni odboru



Zdroj: Organizační schéma územního pracoviště finančního úřadu na úrovni odboru-Interní akty. *Intranet Finanční správy České republiky* [online]. [cit. 2022-11-15]. Dostupné z: C:\Users\p109278\Desktop\Kopie – OR_FS_ÚZ_D11_P5.xlsx

Příloha 7

Obrázek 7 – organizační schéma finančního úřadu



Poznámky:

- ¹) Odbor provozního zabezpečení vznikne pouze v případě, kdy se vytvoří minimálně dvě Oddělení provozního zabezpečení.
- ²) Pokud nevzniká Oddělení provozního zabezpečení II, není v názvu Oddělení provozního zabezpečení uvedena římská číslice II.
- ³) Odbor řízení rizik vznikne pouze v případě, kdy se vytvoří minimálně dvě Oddělení řízení rizik.
- ⁴) Pokud nevzniká Oddělení řízení rizik II, není v názvu Oddělení řízení rizik uvedena římská číslice I.
- ⁵) Oddělení daně z příjmů lze zřídit, pokud se nezřizuje Oddělení daně z příjmů fyzických osob a Oddělení daně z příjmů právnických osob.
- ⁶) Pokud nevzniká Oddělení nepřímých daní II, není v názvu Oddělení nepřímých daní uvedena římská číslice I.
- ⁷) Pokud nevzniká Oddělení daňového procesu II, není v názvu Oddělení daňového procesu uvedena římská číslice I.
- ⁸) Pokud nevzniká Oddělení evidence tržeb II, není v názvu Oddělení evidence tržeb římská číslice I.
- ⁹) Pod Odborem kontroly zvláštních činností musí vzniknout minimálně dvě oddělení.
- ¹⁰) Termín ředitel ÚP (sekte) se použije v případě, kdy jsou na územním pracovišti zřízeny dva odbory. Nejsou-li na územním pracovišti zřízeny odbory, použije se ředitel ÚP (odbor).

Obecně platí:

1. Aby mohl vzniknout oddělení, musí být splněn počet 1+5 systemizovaných míst. Na základě žádosti může být povolena výjimka ze stanoveného počtu míst.
2. Odbor musí mít pod sebou minimálně dvě oddělení.

Přerušovaná čára obrysu buňky značí útvary, které vznikají pouze při splnění daných podmínek.
Plná čára obrysu buňky značí útvary, které vznikají vždy.

Zdroj: Organizační schéma územního pracoviště finančního úřadu na úrovni sekce – interní akty řízení. *Intranet Finanční správy České republiky* [online]. [cit. 2022-11-15]. Dostupné z: <http://s7000ap0501.fs.mfcr.cz/iar/secured/directiveview.xhtml?id=10073>

Harmonizace daně z přidané hodnoty v EU

Harmonizací daně se rozumí přizpůsobení a přibližování národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zemí, které se jí účastní. Jedná se o daňové právo s nadnárodní působností.

Předstupněm daňové harmonizace by se dala chápat daňová koordinace, která je vnímána jako vytváření bilaterálních, či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. Jsou zde vyslovována doporučení týkající se klíčových oblastí škodlivé daňové konkurence a také doporučení pro bilaterální smluvní vztahy jiných členských zemí, jako je například vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma zeměmi, ale také postup proti daňovým rájům. Tato koordinace neprobíhá pouze v Evropské unii a dalších světových zónách volného trhu, ale také na bázi mezinárodních organizací, jakou jsou OECD a MMF.¹⁹⁵

Harmonizace neznamena, že by všechny státy EU měly mít stejné daně a stejné vymezení jejich základu sazeb, trvá se pouze na jejich sladění, či přiblížení. Má pouze umožnit, aby daně nebyly překážkou volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi státy. Jedná se také o harmonizaci a koordinaci daňové správy.¹⁹⁶

„Harmonizace nepřímých daní je totiž nezbytná pro zajištění fungování společného trhu, který je založen na volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu.“¹⁹⁷

Primárním právním rámcem všech integračních procesů EU byly původně tzv. Římské dohody z roku 1957. Ty se v oblasti fiskálních opatření novými

¹⁹⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.

¹⁹⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.

¹⁹⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5. Str. 50.

smlouvami o Evropské unii neměnily, a tak dodnes platí nedotčené. Primárním právem se zakazuje ukládat na dovážené výrobky vyšší daň, než jakou je zatíženo domácí zboží, poskytovat na vyvážené zboží vyšší odpočet daně, než jaká byla z něj zaplacená a subvencovat úlevami na přímých daních domácí vývozce. Ukládá také připravit harmonizaci DPH.

Hlavními nástroji harmonizace daní jsou nařízení a směrnice ES, jakožto nástroje sekundárního práva. Nástrojem obecné platnosti je „Nařízení“ závazné pro členské země. Zatímco právním nástrojem, který sleduje dosažení určitého cíle je „Směrnice“.¹⁹⁸

Směrnice jsou závazné jen s ohledem svého cíle, kterého mají dosáhnout a nemají žádný přímý účinek. Tím se liší od nařízení, která jsou závazná v plném rozsahu a jsou přímo aplikovatelná. Směrnice musí být členskými státy fakticky provedeny. Toto se zpravidla činí prostřednictvím příslušného zákona. Směrnice však také mohou mít přímý účinek, ale za určitých předpokladů. Čímž je rozuměno, že právo Společenství má schopnost být přímo, tzn. bez zásahu svrchovaného státního aktu, závazné pro národní úřady a soudy. Směrnice nemá tzv. horizontální účinek, což je přímý účinek mezi soukromými osobami, ale pouze vertikální účinek, tedy mezi soukromou osobou a členským státem. Ve směrnici o DPH je většina ustanovení bezpodmínečná a dostatečně přesně definována. Osoba povinná k dani se tedy může u národního soudu a také vůči finančním úřadům odvolávat ustanovení Směrnice o DPH, jestliže jejich aplikace v celém rozsahu není národním právem zajištěna. Přímý účinek směrnic může mít tedy za následek, že národní finanční úřady nesmějí praktikovat národní právo, jestliže je v rozporu se směrnicí. Místo toho musejí aplikovat přímo směrnici. Z tohoto tedy vyplývá, že právní úprava obsažená ve směrnici má aplikační

¹⁹⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.

přednost před vnitrostátním právním předpisem, který je v rozporu s danou směrnicí.¹⁹⁹

První směrnice

První směrnice č. 67/227/EEC byla přijata v roce 1967. Zavazovala členské země nahradit do 1. ledna 1970 jejich stávající systémy daní z obratu jednotným systémem DPH na principu všeobecné daně ze spotřeby, jenž je uvalována na veškeré zboží a služby a je stanovována procentem z prodejní ceny. Implementace systému DPH tedy zaručovala neutralitu. Sazby daně byly plně ponechány v kompetenci jednotlivých členských států.²⁰⁰ Věcný obsah První směrnice, ze kterého je soudním dvorem vyvozován i zákaz zavádění jakékoliv další nové nepřímé daně, která by konkurovala DPH v členských státech EU, převzala od 1. 1. 2007 nová směrnice 2006/112/ES (viz dále).²⁰¹

Druhá směrnice

Druhá směrnice č. 67/228/EEC definovala přesně předmět daně. Je jím prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Dále definuje místo plnění plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb a ponechává členským zemím právo přijmout speciální ustanovení, které by zabraňovalo daňovým únikům. V kompetenci jednotlivých členských zemí byla ponechána volba velikosti standardní sazby daně, stejně tak i možnost podrobit vybraný okruh zboží či služeb zvýšené či snížené sazbě daně. Výrazně byla omezena možnost aplikovat nulové sazby daně.²⁰² Druhá směrnice byla v roce 1977 nahrazena Šestou směrnicí (viz dále).²⁰³

¹⁹⁹ BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani t přidané hodnoty: Praktický komentář*. Praha: 1. VOX, 2010, 735 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

²⁰⁰ NERUDOVIÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

²⁰¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

²⁰² NERUDOVIÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

²⁰³ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

Třetí směrnice č. 69/463/EEC, prodlužovala termín pro přijetí DPH pro Belgii do konce roku 1972. Čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC a pátá směrnice č. 72/250/EEC, prodlužovaly časový limit termínu pro Itálii do konce roku 1973.

Šestá směrnice

Nejdůležitější směrnice v oblasti harmonizace DPH byla tzv. Šestá směrnice č. 77/388/EEC, která je považována za základní směrnici, protože stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Cílem bylo harmonizování rozdílných národních systémů (v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnice), a to zejména zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění. Do přijetí recastu byla tato směrnice novelizována více než třicetkrát.²⁰⁴ Na tuto směrnici byla navázána další důležitá legislativa. Věcný obsah šesté směrnice byl začleněn do směrnice č. 2006/112/EC.²⁰⁵

Směrnice č. 2006/112/EC

Směrnice č. 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, byla přijata jako zásadní dokument harmonizace daně z přidané hodnoty, ale nepřináší žádné věcné změny. Odkazy na zrušenou první a šestou směrnici se považují za odkazy na tuto novou směrnici. Směrnice obsahuje 15 hlav a 12 příloh. Text směrnice vymezuje a ošetřuje hlavně předmět daně, teritoriální působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné transakce, místo plnění zdanitelných transakcí, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, sazby daně, osvobození od daně, odpočet daně, osoby povinné platit daň, povinnost osob povinných platit daň, zvláštní režimy, zjednodušující postupy a ustanovuje Výbor pro daň z přidané hodnoty. Směrnice byla několikrát

²⁰⁴ NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

²⁰⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

novelizována. Důležité jsou přílohy směrnice, které také vymezují položky, které mohou být zařazeny do snížené sazby daně.²⁰⁶

Směrnice 91/680/EHS a směrnice 92/77/EHS

Tyto směrnice jsou významné legislativní dokumenty, které také zasahují do oblasti daně z přidané hodnoty.

- Směrnice 91/680/EHS zrušila daňové hranice uvnitř Evropských společenství, čímž podstatným způsobem ovlivnila režim vzájemné interakce systémů daně z přidané hodnoty mezi jednotlivými členskými státy. A sice nákup soukromých osob je zdaňován výhradně v zemi původu (vyjma nových dopravních prostředků).
- Směrnice 92/77/EHS stanovila minimální sazby daně z přidané hodnoty, což znamená že sjednotila počet stanovených sazeb a samotné daňové sazby. Za základní model je považován model dvou sazeb, tedy základní a snížená sazba daně. S účinností od 1. 1. 1993 byla zavedena touto směrnicí minimální hranice daňových pásem na 15 % pro základní sazbu a 5 % pro jednu až dvě snížené sazby daně.²⁰⁷

²⁰⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

²⁰⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018, 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

Příloha 9

Právní úprava daně z přidané hodnoty v České republice

Mezi prameny práva DPH v ČR:

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- „recast“ Šesté směrnice Rady 2006/112/ES
- nařízení Rady (EU)
- prováděcí nařízení Rady (EU)
- prováděcí nařízení Komise (EU)
- judikatura Soudního dvora EU.
- Zákon č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod v článku 11, odst. 5 hovoří o tom, že daně a poplatky je možné ukládat jen na základě zákona.

Daň z přidané hodnoty vymezují příslušné zákonné předpisy. V české republice máme některé předpisy zásadní, z nichž následně vycházejí další, ve které problematika DPH řešena pouze okrajově nebo v dílčích částech. Jsou to zákony, usnesení vlády, vyhlášky, směrnice, nařízení vlády, nálezy Ústavního soudu, různé metodiky, zpravodaje, ale také tzv. pokyny D, které se vztahují k daním. Tyto pokyny jsou vydávány Generálním finančním ředitelstvím. Všechny předpisy jsou k dispozici i na internetových stránkách např. Ministerstva financí ČR a Finanční správy. Česká republika musela přizpůsobit všechny vnitrostátní právní předpisy principům stanoveným právními předpisy Evropské unie, k čemuž se zavázala v roce 2004 při svém vstupu do EU.

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který je základním právním předpisem vymezujícím daň z přidané hodnoty
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (v rámci kontroly DPH)
- zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, který reguluje dovoz a vývoz zboží.
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti,
- zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb,
- zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon,

- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 227/2000 Sb., zákon o elektronickém podpisu,
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník,
- zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád,
- zákon č. 500/2004 Sb., správní řád,
- zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní,
- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník,
- zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád),
- zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim,
- Vyhláška ministerstva financí České republiky č. 44/1993 Sb. o uplatnění nároku na odpočet daně z obratu a dovozní daně u zásob materiálu a zboží při přechodu na systém daně z přidané hodnoty,
- Pokyn GFŘ D–4, kterým se stanovuje formát a struktura výpisu z evidence pro daňové účely podle dle §92a odst.6 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Daň z obratu

Dle zákona č.73/1952 Sb., o dani z obratu, ve znění zákona č. 107/1990 Sb. (zrušen zákonem č. 588/1992 Sb.) a vyhlášky č. 560/1990 Sb., kterou se provádí zákon o dani z obratu (zrušena zákonem č. 588/1992 Sb.) byla daň z obratu nepřímou daní, která se uplatňovala v České socialistické a následně federativní republice před zavedením systému daně z přidané hodnoty, tj. před 1. 1. 1993. Daň z obratu byla odváděna především z prodeje nebo vnitropodnikového použití zboží a uplatňovala se jednorázově. Nebyly jí zatěžovány dodávky pro výrobní spotřebu a na vývoz a byly jí zatěžovány jen výrobky a výkony uvedené v Sazebníku daně z obratu ve vazbě na dříve užívanou Jednotnou klasifikaci průmyslových oborů a výrobků. Okruh plátců této daně byl vymezen zákonem. Plátcí daně z obratu a další vyjmenované osoby (např. rozpočtové a příspěvkové organizace) mohli za stanovených podmínek nakupovat za ceny bez této daně. Občané a další subjekty, nakupovali za ceny včetně této daně bez možnosti uplatnění odpočtu. Vznik zdanitelného obratu byl vázán na vystavení faktury o prodeji nebo dokladu o vnitropodnikovém použití zboží. Základem daně byla prodejní cena, tj. cena zahrnující i daň z obratu.²⁰⁸

Největším rozdílem mezi daní z přidané hodnoty a daní z obratu je v tom, že se daň z obratu odvádí až na konci celého procesu doručování produktu koncovému spotřebiteli, ale daň z přidané hodnoty je odváděna v každé fázi tohoto procesu, tedy pokaždé, když dojde ke zvýšení (přidání) jeho hodnoty.

²⁰⁸ Daň z obratu a DPH. *Poradna.net* [online]. 2014 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://ekonomicka.poradna.net/questions/2643685-dan-z-obratu-a-dph>

Daň z přidané hodnoty v České republice

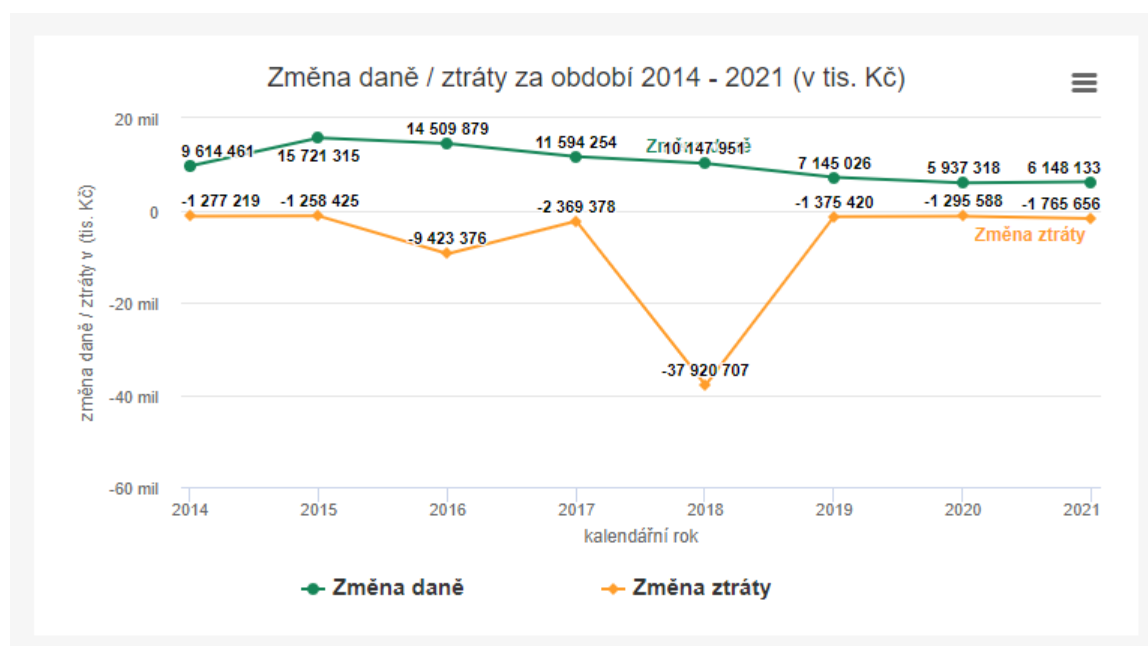
V roce 1918 vznikl Československý stát, a to na troskách Rakouska-Uherska zákonem č. 11/1918 Sb. z. a n., o zřízení samostatného státu československého. Tímto zákonem byla také přijata právní úprava daní, včetně organizace finanční správy. Jednalo se o přímé osobní daně, přímé reálné daně a nepřímé daně. V roce 1927 proběhla tzv. Englišova daňová reforma, kterou byl přijat nový zákon o přímých daních. Tento platil až do prosince 1952. Přímé daně se dělily na daň důchodovou a výnosové daně. Systém nepřímých daní byl členitější a byl rozdělen do více předpisů. V období protektorátu byla právní úprava nahrazena právní úpravou říšsko-německou, zejména daní ze mzdy, daní korporační, daní z majetku a daní z vystěhování. Po osvobození Československa v květnu 1945 byly zrušeny okupační předpisy a byla převzata stará daňová soustava předválečného Československa, ve které byly provedeny úpravy vyvolané politickými, hospodářskými a společenskými změnami. K 1. lednu roku 1953 byla provedena zásadní daňová reforma, kdy byly předchozí daně zrušeny a nově zavedeny jiné daně, včetně daně z obratu, která byla v roce 1993 nahrazena daní z přidané hodnoty.²⁰⁹

Během historie daně z přidané hodnoty se v České republice od roku 1993 měnily sazby daně z přidané hodnoty. Nejvyšší základní sazbou daně byla daň 23 % a to v období od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1994. Následovala daň ve výši 22 % v období od 1. 1. 1995 do 30. 4. 2004. Od 1. 5. 2004 byla daň zase o trochu nižší a to 19 %, tato sazba vydržela do 31. 12. 2009. Od 1. 1. 2010 základní sazba daně opět stoupá a to na 20 %. Již 1. 1. 2013 se zvedá na 21 %, kdy je tato sazba v platnosti do dnes. Snížená sazba daně od svého počátku 1. 1. 1993 činila 5 % a to až do 31. 12. 2007. Od 1. 1. 2008 se snížená sazba daně změnila na 9 %.

²⁰⁹ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 492 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

K následnému zvýšení na 10 % došlo 1. 1. 2010 a to na pouhé dva roky, protože od 1. 1. 2012 byla snižena sazba daně již 14 %. Ke zvýšení sazby daně na 15 % došlo po jediném roce a to od 1. 1. 2013 a tato snižena sazba si svých 15 % udržela až dosud. Nicméně od 1. 1. 2015 vznikla tzv. druhá snižena sazba daně a to 10 %.

Obrázek č. 12 – Změna daně / ztráty za období 2014-2021



Zdroj: Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol: Počet kontrol za období 2014-2021. Finanční správa ČR [online]. 2022 [cit. 2022-11-24]. Dostupné z: file:///C:/Users/p109278/Desktop/P%C5%99ehled%20o%20po%C4%8Dtu%20a%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20da%C5%88ov%C3%BDch%20kontrol%20_%20Kontroln%C3%AD%20%C4%8Dinnost%20_%20Statistiky%20Finan%C4%8Dn%C3%AD%20spr%C3%A1vy.html

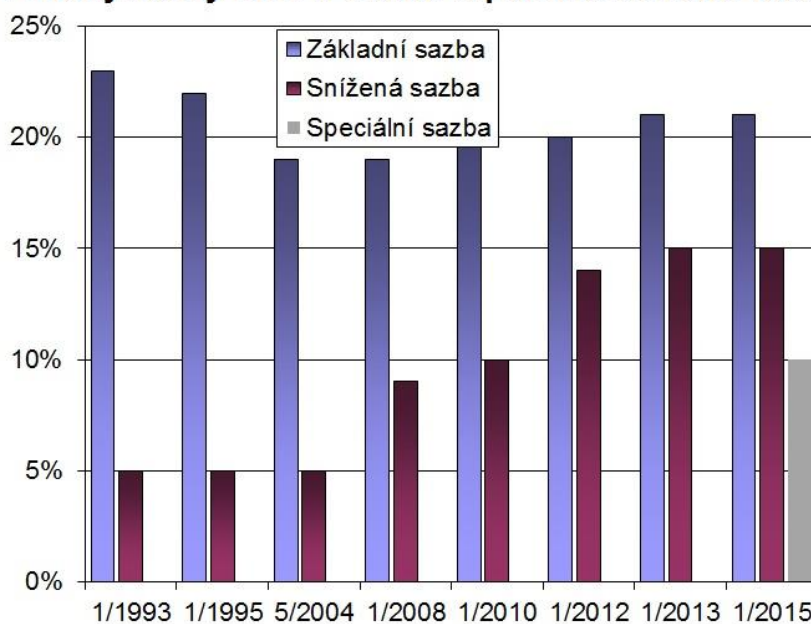
Tabulka 4 – Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty v České republice

Období	Základní sazba	První snížená sazba	Druhá snížená sazba
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %	
1. 1. 1995 – 30. 04. 2004	22 %	5 %	
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %	
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %	
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %	
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %	
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21 %	15 %	
1. 1. 2015 – dosud	21 %	15 %	10 %

Vlastní zpracování. Zdroj: Kurzy.cz [online]. [cit.4.11.2022]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/dph/sazby/>

Obrázek 13 – Vývoj změny sazby DPH v České republice od roku 1993

Změny sazby DPH v České republice od roku 1993



Zdroj: DPH – Sazby daně z přidané hodnoty: Změny sazby DPH v České republice od roku 1993. Kurzy.cz [online]. [cit. 2022-11-04]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/dph/sazby/>

Historie daně z přidané hodnoty

Zmínky o prvním systému výběru daní je znám se Starověkého Egypta již kolem roku 3000 až 2800 před naším letopočtem. Už tehdy měl dva pilíře a byla možnost výběru, jak daň odvést. Znamenalo to vybírání tzv. desátků, a pokud byl rolník moc chudý a nemohl si dovolit platit daně, byl nucen daň odpracovat ve prospěch faraóna.²¹⁰

Další formou daně byly berně, z níž nejstarší je uvedena roku 1327, kterou platili sedláci, mlynáři, krčmáři a řemeslníci. Šlechta platit nemusela. Od roku 1406 existovala tzv. hřivna, která se platila z lánu, a to až do roku 1535. Berně domovní byla daní od roku 1567 a roku 1587 byla zavedena berně zemská, a to pro válečné potřeby. Bernictví bylo upraveno v roce 1652, kdy byla zřízena komise, která měla dozor na vybírání daní. Další berně byly za ubytování vojska, pícová a přípřeží nebo válečná. V roce 1752 byla zřízena Tereziánská berní soustava, která nahradila nový berní katastr z roku 1726. V roce 1812 byla zavedena daň z výdělku a roku 1820 řádná domovní daň. Tyto a podobné dávky zrušil až patent ze dne 7. září 1848 zároveň se zrušením poddanského svazku. V roce 1849 začala platit daň z příjmu.²¹¹

Své kořeny má DPH ve státě Michigan, kde byla zavedena poprvé již v roce 1953.²¹² Mezi první evropské země, v nichž byla zavedena daň z přidané hodnoty, byla Francie a Německo v průběhu 1. světové války, formou obecné spotřební daně. Za tvůrce daně z přidané hodnoty, v tehdejší době nazývané *taxe sur la valeur ajoutée* (francouzsky TVA), je považován francouzský ekonom Maurice Lauré. Tuto daň použil poprvé v roce 1954, v době, kdy se po druhé světové válce

²¹⁰ Jak se vybíraly daně v minulosti. *FINANCE.cz* [online]. 2013 [cit.4.11.2022]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/zpravy/finance/377709-jak-se-vybiraly-dane-v-minulosti/>

²¹¹ Daně, dávky a desátek. *ROD ČACKÝCH A NEBESKÝCH genealogie* [online]. [cit.4.11.2022]. Dostupné z: <https://rod-cackych.webnode.cz/products/dane-davky-a-desatek/>

²¹² ŠEVČÍK, Michal. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 98 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

stal ředitelem francouzské daňové správy (*Direction générale des impôts*) v kolonii Ivory Coast (Côte d'Ivoire). Po úspěšném experimentu byla ve Francii zavedena v roce 1958.²¹³ Nejdříve se daň vztahovala pouze na velké korporace, časem se ale rozšířila na všechny druhy zboží. V současné době tvoří DPH ve Francii přes polovinu příjmů státu.²¹⁴

Mnoho evropských zemí přijalo DPH v 60. a 70. letech. Další země následovaly v 80. letech a poté. Sijbren Cnossen, přední odborník na DPH z Maastrichtské univerzity v Nizozemsku, nazval jeho šíření „nejdůležitější událostí ve vývoji daňové struktury v poslední polovině 20. století“.²¹⁵ „V 80. letech vzniká tzv. druhá generace zemí s daní z přidané hodnoty.“²¹⁶

Velká skupina zemí přecházející na daň z přidané hodnoty, na konci let osmdesátých a počátkem let devadesátých, byly postkomunistické státy, které touto daní nahrazovali dosavadní obrátové daně. V současnosti má DPH již většina zemí světa.²¹⁷

²¹³ HELGASON, Agnar Freyr. *Unleashing the 'money machine': the domestic political foundations of VAT adoption*. *Socio-Economic Review*, 2017, 797-813. DOI:10.1093/ser/mwx004. (anglicky)

²¹⁴ *Les recettes fiscales* [online]. Minister of the Economy, Industry and Employment (France), 30 October 2009. Dostupné online. (french)

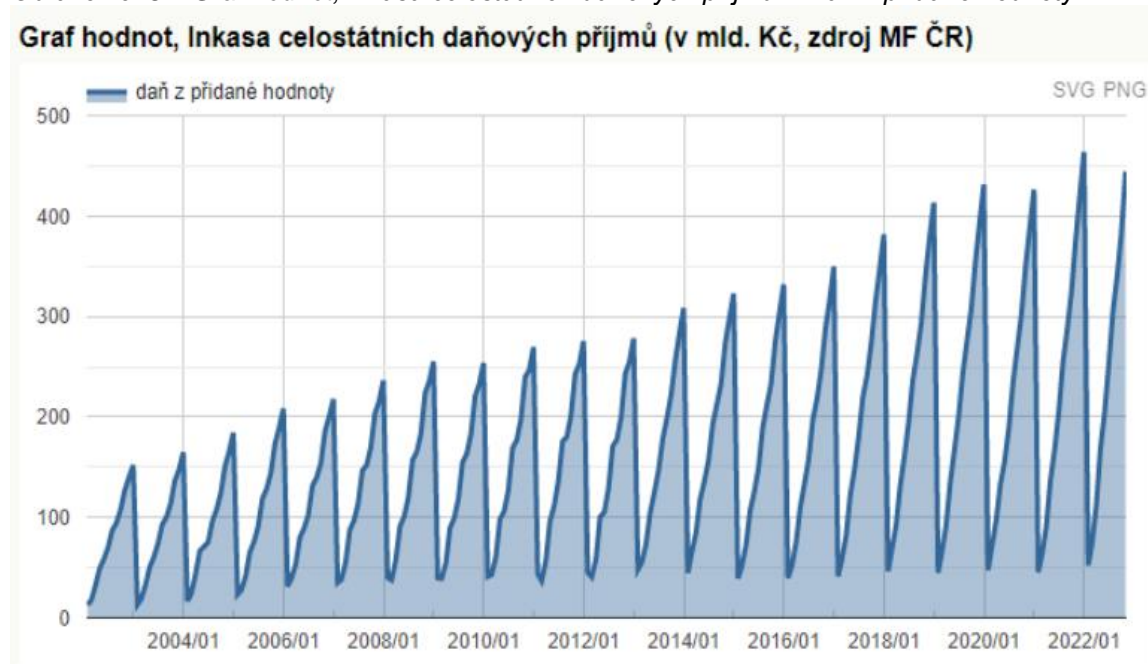
²¹⁵ Jak bychom mohli zlepšit federální daňový systém? Jaká je historie DPH? : *Informační příručka daňové politiky* [online]. 2020 [cit. 4. 11. 2022]. Dostupné z: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-history-vat>

²¹⁶ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3. Str. 223.

²¹⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová edice a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.

Příloha 13

Obrázek č. 8 – Graf hodnot, inkasa celostátních daňových příjmů – Daň z přidané hodnoty



Zdroj: Daň z přidané hodnoty (Inkasa celostátních daňových příjmů (v mld. Kč, zdroj MF ČR)) – ekonomika ČNB. *Kurzy.cz* [online]. 11. 11. 2022 [cit. 2022-11-11]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/cnb/ekonomika/dan-z-pridane-hodnoty/>

Příloha 14

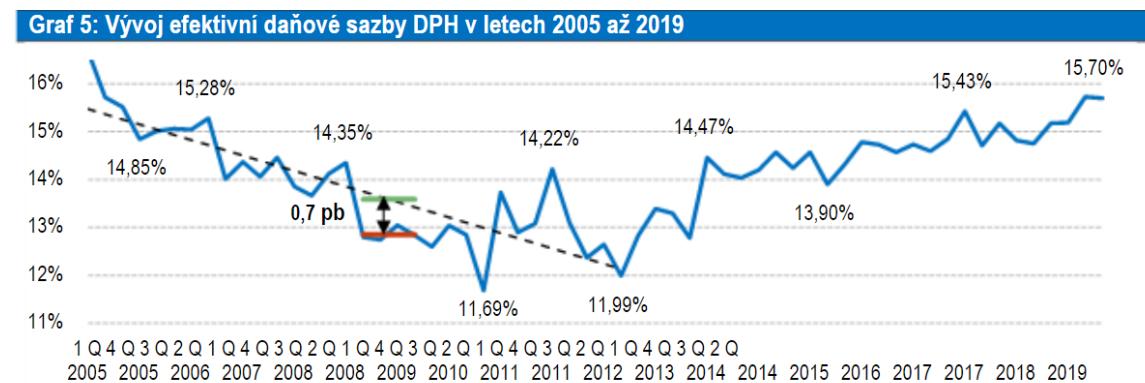
Tabulka 1 – Vývoj inkasa DPH celkem v mil. Kč

Rok	2017	2018	2019	2020	2021	Index (%) 21/20	Rozdíl 21-20
Daňové inkaso	692 244,4	732 306,3	766 082,1	742 978,7	811 401,0	109,2	68 422,3
Předepsáno	679 565,9	721 216,6	756 570,9	749 024,3	810 949,0	108,3	61 924,7
Výtežnost (%)	101,9	101,5	101,3	99,2	100,1		
Nadměrný odpočet	-310 809,6	-319 293,8	-334 771,0	-316 781,0	-348 136,0	109,9	-31 355,0
CELKEM	381 434,8	413 012,6	431 311,1	426 197,7	463 265,0	108,7	37 067,3

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021: Informace o činnosti Finanční správy České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 20. 7. 2022 [cit. 2022-11-11]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-sprav-cr-a-c-48219>.

Příloha 15

Obrázek č. 9 – Vývoj efektivní daňové sazby DPH v letech 2005 až 2019 na Slovensku

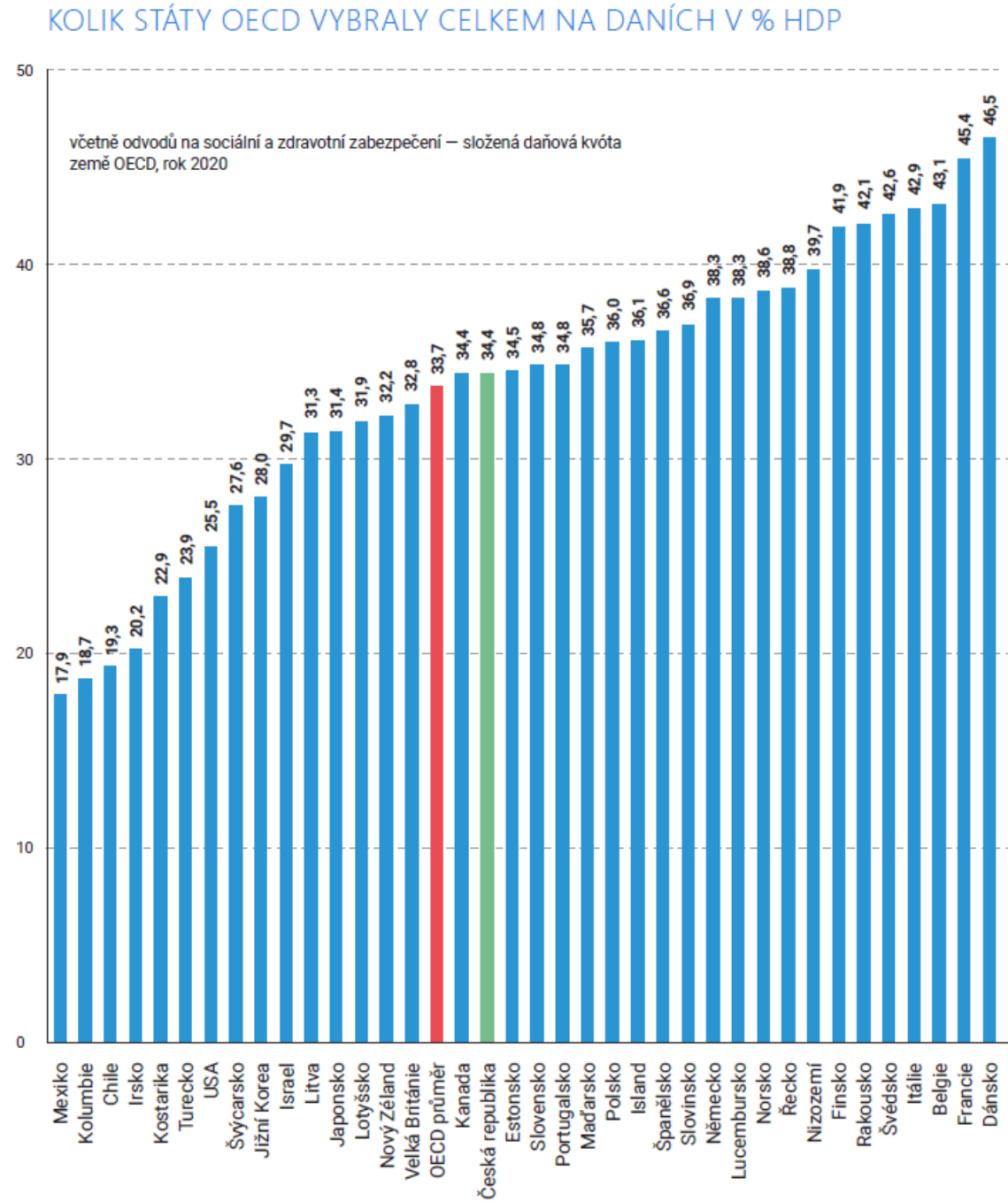


Zdroj: MF SR, IFP - Daňová prognóza VPDP

Zdroj: STANOVISKO Najvyššieho úradníka Slovenskej republiky k návrhu štátneho účtu Slovenskej republiky za rok 2019: Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky. *Národná rada Slovenskej republiky* [online]. 2020 [cit. 2022-11-04]. Dostupné z: <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=479918>.

Příloha 16

Obrázek č. 10 – Kolik státy OECD vybraly celkem na daních v % HDP



Zdroj: Státní rozpočet v kostce 2022: Kapesní příručka Ministerstva financí ČR. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2022-11-28]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2022-47759>

Příloha 17

Tabulka 2 – Přehled sazeb DPH v členských státech EU a Velké Británii na rok 2020

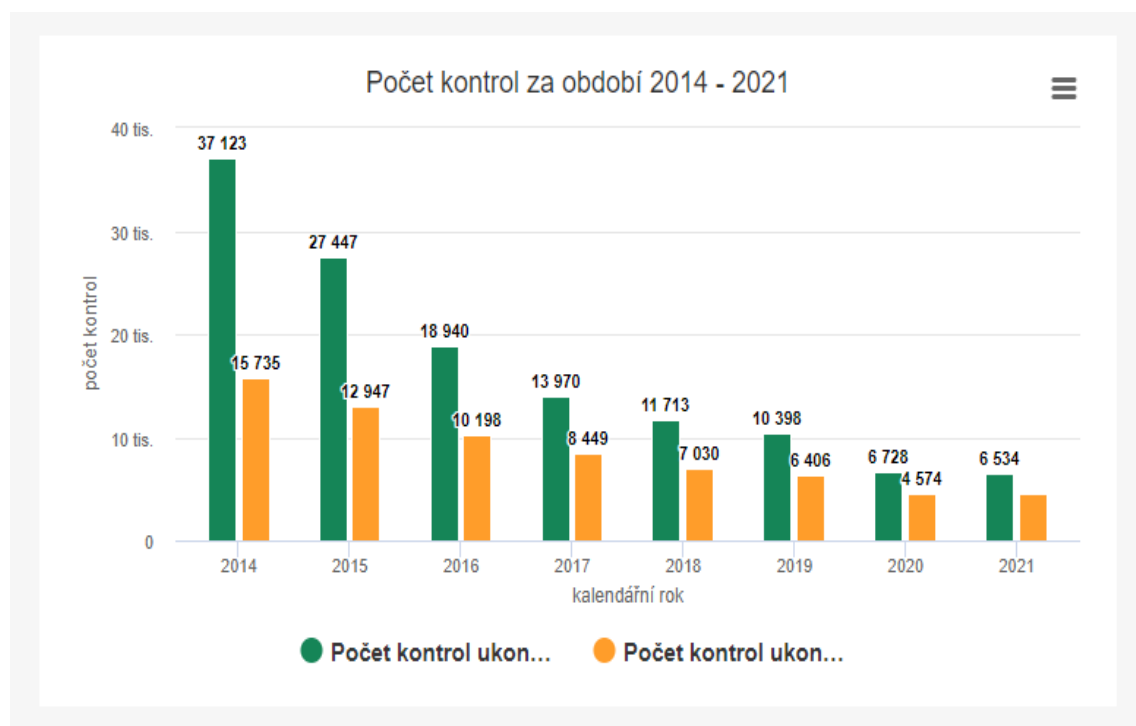
Členský stát	Kód země	Základní sazba	1. snížená sazba	2. snížená sazba
Rakousko	AT	20	10 / 13	–
Belgie	BE	21	6 / 12	–
Bulharsko	BG	20	9	–
Kypr	CY	19	5 / 9	–
Česko	CZ	21	10 / 15	–
Německo	DE	19	7	–
Dánsko	DK	25	–	–
Estonsko	EE	20	9	–
Řecko	EL	24	6 / 13	–
Španělsko	ES	21	10	4
Finsko	FI	24	10 / 14	–
Francie	FR	20	5,5 / 10	2,1
Chorvatsko	HR	25	5 / 13	–
Maďarsko	HU	27	5 / 18	–
Irsko	IE	23	9 / 13,5	4,8

Itálie	IT	22	5 / 10	4
Litva	LT	21	5 / 9	–
Lucembursko	LU	17	8	3
Lotyšsko	LV	21	12 / 5	–
Malta	MT	18	5 / 7	–
Nizozemí	NL	21	9	–
Polsko	PL	23	5 / 8	–
Portugalsko	PT	23	6 / 13	–
Rumunsko	RO	19	5 / 9	–
Švédsko	SE	25	6 / 12	–
Slovinsko	SI	22	9,5	–
Slovensko	SK	20	10	–
Velká Británie	UK	20	5	–

Zdroj: Přehled platných sazeb DPH v EU v roce 2020. *Eurofiscalis* [online]. [cit. 2022-11-03].
Dostupné z: <https://www.eurofiscalis.com/cs/sazby-dph-2020/>

Příloha 18

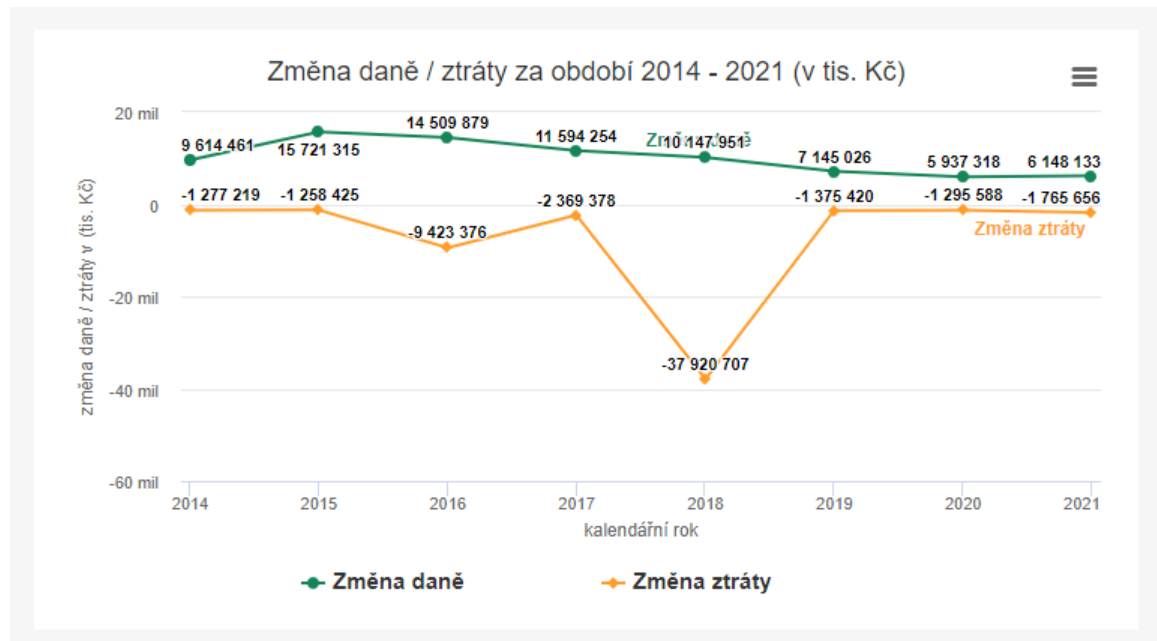
Obrázek č. 11 – Počet kontrol za období 2014-2021



Zdroj: Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol: Počet kontrol za období 2014-2021. Finanční správa ČR [online]. 2022 [cit. 2022-11-24]. Dostupné z: file:///C:/Users/p109278/Desktop/P%C5%99ehled%20o%20po%C4%8Dtu%20a%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20da%C5%88ov%C3%BDch%20kontrol%20_%20Kontroln%C3%AD%20%C4%8Dinnost%20_%20Statistiky%20Finan%C4%8Dn%C3%AD%20spr%C3%A1vy.html

Příloha 19

Obrázek č. 12 – Změna daně / ztráty za období 2014-2021



Zdroj: Přehled o počtu a výsledcích daňových kontrol: Počet kontrol za období 2014-2021. Finanční správa ČR [online]. 2022 [cit. 2022-11-24]. Dostupné z: file:///C:/Users/p109278/Desktop/P%C5%99ehled%20o%20po%C4%8Dtu%20a%20v%C3%BDsledc%C3%ADch%20da%C5%88ov%C3%BDch%20kontrol%20_%20Kontroln%C3%AD%20C4%8Dinnost%20_%20Statistiky%20Finan%C4%8Dn%C3%AD%20spr%C3%A1vy.html

Mezinárodní pomoc při správě daní

- Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech

Úmluva byla vytvořena pod patronátem OECD a Rady Evropy a je otevřena k podpisu od roku 1988. Dne 1. června 2011 vstoupil v účinnost Protokol, kterým se mění Úmluva a který ji uvedl do souladu s novým standardem OECD pro výměnu informací v daňové oblasti. Od 1. června 2011 lze podepsat pouze Úmluvu ve znění Protokolu, která představuje komplexní multilaterální nástroj vyvinutý ve spolupráci Rady Evropy a OECD, který umožňuje v oblasti daní uvedených v příloze A Úmluvy všechny formy mezinárodní správní spolupráce, tzn.:

- výměnu informací na žádost, automatickou a spontánní,
- souběžná daňová šetření,
- přítomnost při daňových kontrolách v zahraničí,
- dožádání vymáhání a předběžných opatření,
- doručování dokumentů.

Úmluva ve znění Protokolu se vztahuje na všechny druhy daní vymezené vnitrostátními předpisy smluvních států včetně povinných příspěvků na sociální zabezpečení, nevztahuje se na oblast cel. Každý smluvní stát může uplatnit výhrady k jednotlivým formám správní spolupráce, které bude poskytovat a přijímat, a výhrady vůči jednotlivým kategoriím daní, na které se bude Úmluva pro tento stát vztahovat. Česká republika neuplatňuje žádnou výhradu.

Úmluva poskytuje správci daně možnost volby právního nástroje spolupráce, který je pro něj z hlediska výkonu jeho působnosti a zásad správy daní obsažených v daňovém řádu nejvýhodnější. Jak vyplývá z čl. 27 odst. 2

Úmluvy, platná evropská právní úprava je nadřazena použití Úmluvy, pokud Úmluva neumožňuje širší spolupráci pro členské státy Evropské unie.²¹⁸

- Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech (MCAA)

Globální standard výměny informací poskytovaných finančními institucemi daňovým správám je vytvořený na půdě OECD. Jedná se o požadavky kladené na finanční instituce v širším slova smyslu (nejde pouze o banky), které cílí na určitou úroveň postupů náležité péče o klienty a které současně mohou pomoci finančním správám v boji s rozsáhlými daňovými úniky.

Vše se odehrává v rovině mezinárodní spolupráce v oblasti daní, kde je výměna informací považována za efektivní nástroj pro daňové správy. S postupujícími technickými možnostmi nabývá výměna informací na rozměru i na významu. Společný standard se týká automatické výměny informací, které by při správném využití mohly přispět ke zlepšení výběru daní. Pro daňové subjekty nebude již tak jednoduché skrýt peníze na účtech v zahraničí, aniž by je přiznaly v daňových tvrzeních své daňové rezidence. Finanční správa by se o příjmech svých rezidentů ukládaných v zahraničí měla dozvědět právě prostřednictvím automatické výměny informací o finančních účtech.

Tento společný standard předepisuje, jaké informace by si měla každá oznamující finanční instituce zjistit o účtech, které mají dostatečnou vazbu k daňovým povinnostem v zahraničí. Finanční instituce má povinnost relevantní informace v pravidelných intervalech předávat daňové správě v zemi svého působení. I pobočky kopírují princip teritoriality, kde stěžejním kritériem je shoda místa působnosti a reportingu příslušné finanční správě. Společný standard obsahuje

²¹⁸ Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech: Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech představuje komplexní multilaterální nástroj vyvinutý pro všechny formy spolupráce při správě daní, a to jak v rovině nalézací, tak platební. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov>

pravidla týkající se oznamování na jedné straně a pravidla řádné péče na straně druhé. Je koncipován jako širokopásmový a třídimenzionální.

Podle názoru OECD je společným standardem vytvářena masivní sada pravidel řádné péče, které budou vyžadovány od finančních institucí při identifikaci účtů podléhajících oznamovací povinnosti a při obdržení identifikačních informací o držiteli účtu. Právním základem pro použití společného standardu, včetně komentářů OECD k CRS, jsou:

- mnohostranná dohoda příslušných orgánů, provádějící Úmluvu o správní pomoci v daňových záležitostech z r. 1988, ve znění Protokolu z r. 2010 (pro Českou republiku platná od února 2014)
- předpis evropského práva, směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (resp. Její novela z roku 2014)

Evropská unie přijala společný standard jako vhodný prostředek pro automatickou výměnu informací poskytovaných finančními institucemi mezi členskými státy. Cílem je vytvoření celosvětového konceptu, jakékoliv jiné řešení by nebylo v dnešním propojeném světě efektivní.²¹⁹

- Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o výměně Zpráv podle jednotlivých zemí (CbCR)

²¹⁹ Mnohostranná dohoda (MCAA) a Společný standard (CRS). *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2017 [cit.8.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-mcaa-a-spolecny-stand>

Právní předpisy upravující mezinárodní administrativní spolupráci v oblasti DPH v České republice

- Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (přepracování nařízení Rady 1798/2003/ES o administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty).

Nařízení je v současné době asi nejdůležitější normativní předpis v oblasti mezinárodní spolupráce při správě DPH v EU. Vymezuje především základní nástroje spolupráce a s tím související práva a povinnosti jednotlivých členských států. Pro všechny členské země EU je toto nařízení právně závazné a přímo použitelné v celém svém rozsahu.

K nařízení bylo vydáno prováděcí nařízení Komise (EU) č. 79/2012, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení (EU) č. 904/2010. Prováděcí nařízení upravuje předávání sdělovaných informací, výměnu informací v rámci vrácení DPH, poskytování údajů k fakturaci a statistických údajů pro vyhodnocení nařízení. Dále jsou zde určeny přesné kategorie informací, které jsou automaticky vyměňovány bez předchozí žádosti, četnost předávání těchto informací, účast na této výměně informací a praktická opatření v dotčené oblasti. Dále se k nařízení vztahuje prováděcí nařízení Komise (EU) č. 815/2012, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (EU) č. 904/2010. Tímto prováděcím nařízením jsou vymezena opatření ve vazbě na zvláštní režimy pro neusazené osoby povinné k dani, které poskytují telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby osobám nepovinným k dani.

Ke konkrétním intrakomunitárním transakcím umožňuje Nařízení Rady (EU) 904/2010 zjistit na základě individuálních žádostí o informace od zahraničních správců daně více informací pro daňové řízení.

Česká republika je také zapojena do automatické výměny informací bez předchozí žádosti, v jejímž rámci si státy EU navzájem vyměňují předem určené informace, například údaje o zahraničních osobách neusazených v ČR, ale které se registrovaly v ČR k DPH, nebo informace o dodání nových dopravních prostředků neplátcům DPH. Tyto informace jsou k dispozici nejpozději do tří měsíců od konce kalendářního čtvrtletí, v němž byly uvedené informace získány.

V souladu s Nařízením Rady (EU) č. 904/2010 také probíhá doručování správních aktů a rozhodnutí. Písemnost je doručována adresátovi v jiném členském státě prostřednictvím kompetentního orgánu v daném členském státě.²²⁰

- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p.

Ve vztahu k předpisům Evropské unie platí, že ZDPH coby národní úprava musí předpisy Evropské unie respektovat a být s nimi v souladu. Z hlediska mezinárodní administrativní spolupráce je důležitá zejména zákonná úprava týkající se registrace k DPH, dodání zboží do jiného členského státu EU, pořízení zboží z jiného členského státu EU a v neposlední řadě povinnosti plátců daně a identifikovaných osob ve vztahu k těmto transakcím.

- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p. (dále jen „DŘ“)

Pro účely mezinárodní administrativní spolupráce je tento základní daňově-procesní předpis samozřejmě důležitým realizačním východiskem. Uplatní se zde např. zejména v oblasti získávání informací a jejich následné výměny a zpracování informací přijatých, vše primárně v kontextu řádné správy daně a bránění daňovým únikům. Kromě dodržování základních zásad daňového řízení se v souvislosti s agendou souhrnných hlášení, jakož i jiných nástrojů mezinárodní

²²⁰ Informace o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2021: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 14. 7. 2022 [cit.7.11.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219>

spolupráce při správě DPH, uplatní celá řada pravidel a institutů zakotvených v DŘ (nestanoví-li ZDPH nebo nařízení jinak, platí v zásadě vždy DŘ).

- Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Tato směrnice je základním předpisem pro oblast uplatňování DPH v členských státech EU. Pravidla stanovená směrnicí jsou v podmínkách ČR transponována skrze ZDPH. Vztahují se k ní mj. následující právní předpisy EU:

- Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (přepracování).

Cílem tohoto nařízení je zajistit jednotné používání stávajícího systému DPH tím, že se stanoví prováděcí pravidla ke směrnici Rady 2006/112/ES, zejména pokud jde o osoby povinné k dani, dodávání zboží a poskytování služeb a místo zdanitelného plnění.

- Směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.

Směrnice mění směrnici 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby, v souladu se strategií Komise pro modernizaci a zjednodušení fungování společného systému DPH.

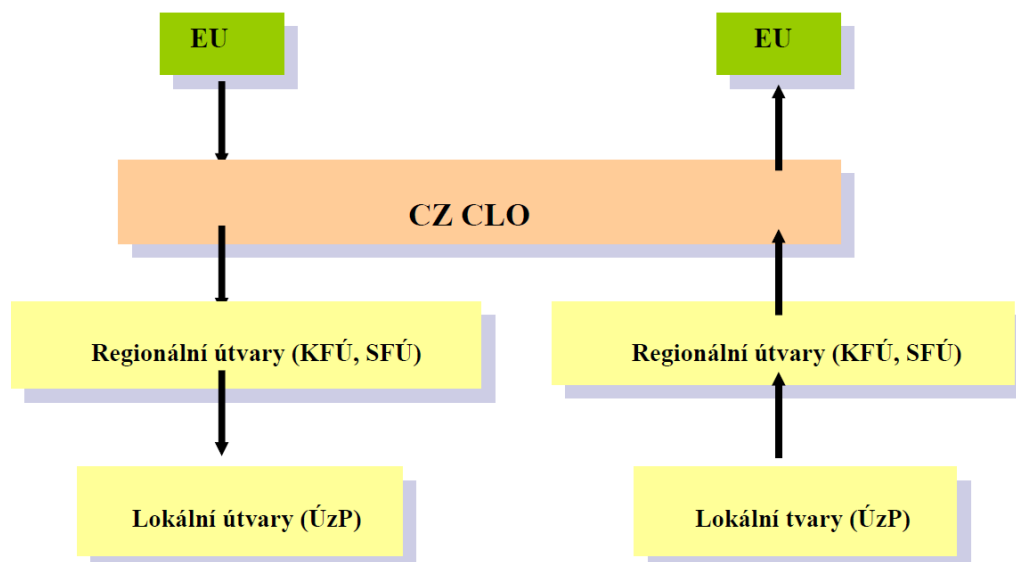
- Směrnice Rady 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.

Směrnice stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty podle článku 170 směrnice 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, které splňují podmínky stanovené v článku 3.

- Směrnice Rady 2008/117/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství Směrnice upravuje novou lhůtu pro podání souhrnného hlášení a případné výjimky k novému pravidlu.

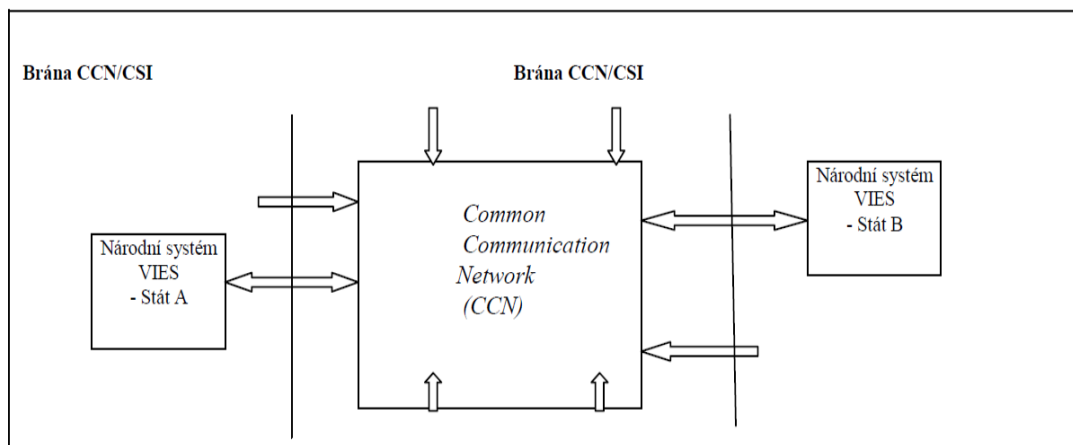
Příloha 22

Obrázek 14 – Informační toky



Zdroj: Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH v rámci EU: Metodická pomůcka. Praha, 2014, 29 s. Dostupné také z: <https://infoportal.fs.mfcr.cz/cv/stranky/results.aspx?k=54725%2F14%2F7001%2D21100%2D012884&q=1029>. Str. 40.

Obrázek č. 15 – Propojení národních databází prostřednictvím CNN v rámci EU



Zdroj: Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH v rámci EU: Metodická pomůcka. Praha, 2014, 29 s. Dostupné také z: <https://infoportal.fs.mfcr.cz/cv/stranky/results.aspx?k=54725%2F14%2F7001%2D21100%2D012884&q=1029>. Str. 35.

Příloha 24

Tabulka 3 – Počet a výsledky daňových kontrol v roce 2018

Počet a výsledky daňových kontrol na DPH (k 31. 12. 2018 v tis. Kč)

Druh příjmu	Počet subjektů *	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol	Změna ztráty
Daň z přidané hodnoty	560 365	5 256	7 763 568	-

* Údaj Počet subjektů je počtem aktivních daňových subjektů ve sledovaném období.

Zdroj: HABÁŇ, Petr. Finanční správa prověří tisíce podniků ročně. *Finanční správa* [online]. 2019, 19.7.2019 [cit. 2022-11-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/financni-sprava-proveri-tisice-podnetu-rocne-9932>

Příloha 25

Tabulka 4 – Podněty podané FÚ orgánům činným v trestním řízení

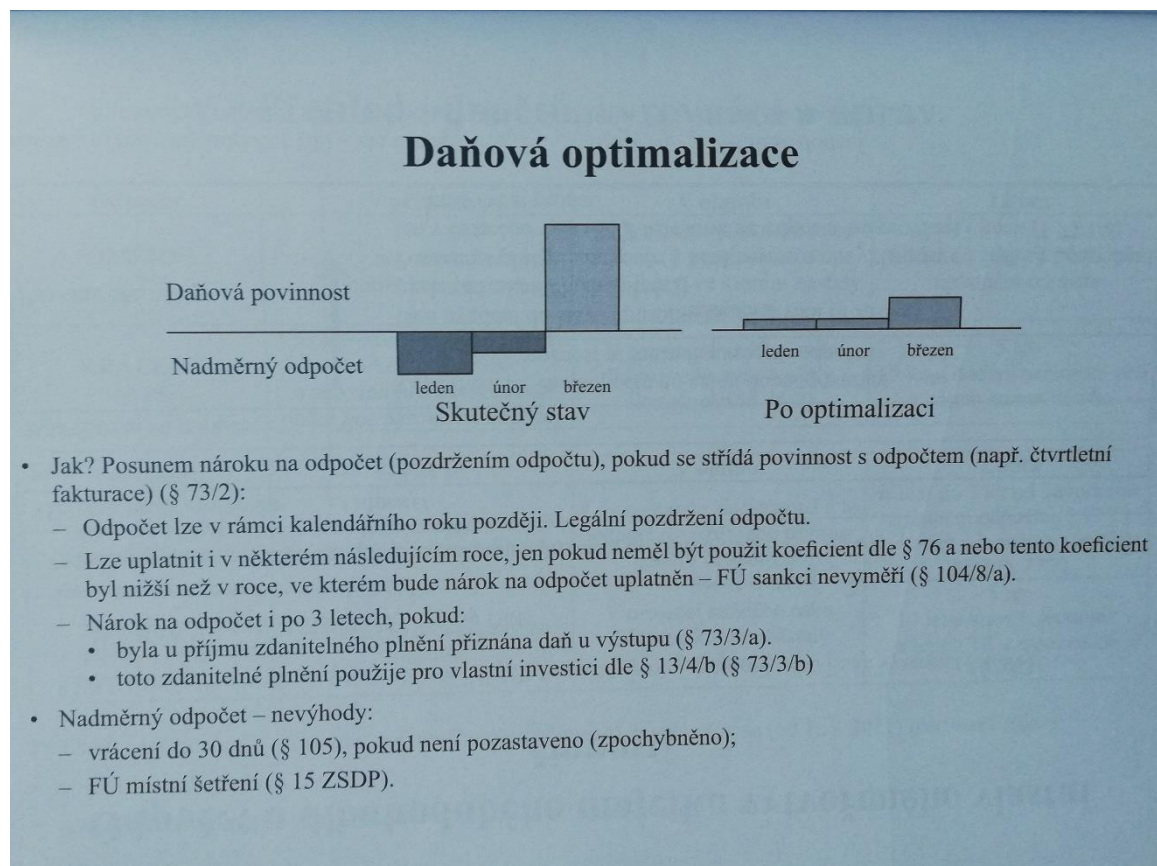
Podněty předané finančními úřady orgánům činným v trestním řízení (v mil. Kč)

	2014	2015	2016	2017	2018	Rozdíl 18-17
ohledně trestného činu	Počet případů					
zkrácení daně (§ 240)	1 294	1 512	1 376	1 968	2 088	120
jiného (§ 241)	182	187	283	570	445	- 125
CELKEM	1 476	1 699	1 659	2 538	2 533	- 5
ohledně trestného činu	Částka					
zkrácení daně (§ 240)	7 034	10 603	7 358	7 615	6 610	- 1 005
jiného (§ 241)	100	103	436	279	165	- 114
CELKEM	7 134	10 706	7 794	7 894	6 775	- 1 119
<i>Pozn.: Součtové rozdíly vyplývají ze zaokrouhlování na celé mil. Kč.</i>						

Zdroj: HABÁŇ, Petr. Finanční správa prověří tisíce podnětů ročně. *Finanční správa* [online]. 2019, 19.7.2019 [cit. 2021-02-13]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/financni-sprava-proveri-tisice-podnetu-rocne-9932>

Příloha 26

Obrázek č. 16 – Daňová optimalizace



Zdroj: DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2020, 272 s. ISBN 978-80-271-1036-0. Str. 201.

Daňová kriminalita dle trestního práva České republiky

Daňová kriminalita je součástí kriminality hospodářské. Hospodářská kriminalita ovlivňuje kvalitu života, protože zasahuje do základních státních příjmů (daně). Trestněprávní definice hospodářské kriminality zní tak, že hospodářskou kriminalitou je kriminalita, kterou páchají osoby činné v hospodářském životě společnosti. Kriminalistická definice řečena tak, že se jedná o nenásilnou kriminalitu, jež má sociální a ekonomické dopady na vnitřní stabilitu státu.

Jde o kriminalitu, která je skrytá, je těžké ji dohledat. Subjekty vyšetřované trestné činnosti jsou většinou firmy nebo obchodní společnosti. Podle českého práva musí být pachatelem fyzická osoba. Je mimořádně těžké určit pachatele. Je pro ně charakteristické, že jsou to většinou bezúhonné osoby, s nadprůměrnými znalostmi v oboru.

Škody evidované s tímto typem kriminality bývají velmi vysoké, tedy v porovnání s kriminalitou obecnou. Neexistuje jednotný postup pro zjišťování škod. Je nutné pořízení různých znaleckých posudků a vyjádření. Velmi závažným rysem je mlčenlivost. Vyskytuje se nejčastěji u daňového řízení a je s ní potřeba počítat i při vyšetřování případů. Nevznikají pouze škody ekonomické a hospodářské, ale také sociální. V důsledku hospodářské kriminality se snižuje důvěra lidí v systém a zákonnost.

Typickým jevem pro hospodářskou kriminalitu je nalézání malého množství materiálních stop. Hlavními stopami bývají různé účetní a daňové doklady nebo záznamy transakcí. Výsledky obviněných z hospodářské trestní činnosti jsou svým způsobem naprosto odlišné od výsledků v oblasti obecné kriminality. Je nutná důkladná příprava a naplánování pořadí předložení důkazních materiálů.²²¹

²²¹ Hospodářská kriminalita. *9pdf* [online]. [cit. 26.1.2023]. Dostupné z: <https://9pdf.info/article/hospod%C3%A1%C5%99sk%C3%A1-kriminalita-hlavn%C3%AD-pr%C3%A1ce-kill-pdf-mb.yevrn590>

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník upravuje oblast trestních činů daňových, poplatkových a devizových. Z pohledu daní jsou důležité především § 240 až § 243.

- Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby § 240
- Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné platby § 241
- Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení § 243

Zkrácení daně, je termín z oblasti trestního práva, není však využíván v právní úpravě správního trestání daňových deliktů. V obou případech dochází k postižení totožného protiprávního jednání. V případě zkrácení daně dle trestního zákoníku je postihováno protiprávní jednání dosahující příslušného rozsahu zkrácení daně aspoň v částce 50 000 Kč, spáchané pouze v určité formě zavinění.²²²

²²² SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4. Str.189. Str. 24.

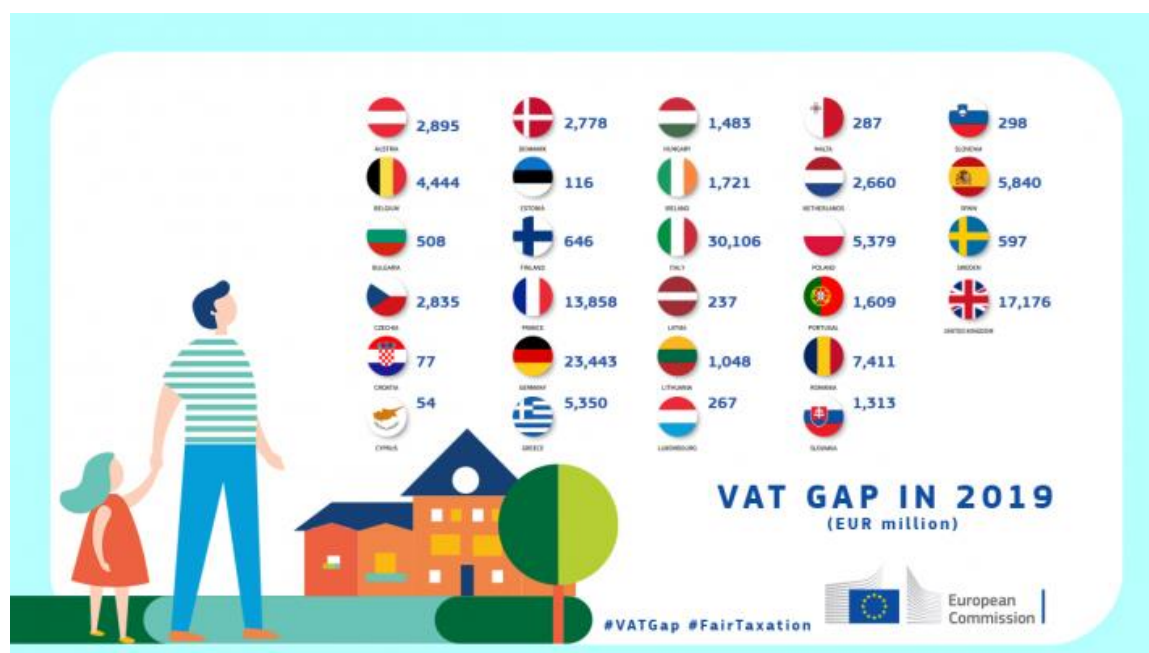
Příloha 28

Tabulka č. 5 – Výpadek příjmů z DPH: Země EU přišly v roce 2019 o příjmy z DPH ve výši 134 miliard eur

Země	Výpadek příjmů z DPH v roce 2019 (v milionech EUR)
Rakousko	2 895
Belgie	4 444
Bulharsko	508
Česko	2 835
Chorvatsko	77
Kypr	54
Dánsko	2 778
Estonsko	116
Finsko	646
Francie	13 858
Německo	23 443
Řecko	5 350
Maďarsko	1 483
Irsko	1 721
Itálie	30 106
Lotyšsko	237
Litva	1 048
Lucembursko	267
Malta	287
Nizozemsko	2 660
Polsko	5 379
Portugalsko	1 609
Rumunsko	7 411
Slovensko	1 313
Slovinsko	298
Španělsko	5 840
Švédsko	597
Spojené království	17 176

Příloha 29

Obrázek č. 17 – Výpadek příjmů DPH 2019



Zdroj: Výpadek příjmů z DPH: Ačkoli výpadek příjmů nadále klesá, nedokázaly země EU v roce 2019 vybrat DPH ve výši 134 miliard eur. *Evropská komise* [online]. 2. 12. 2021 [cit. 2022-11-24]. Dostupné z:

file:///C:/Users/p109278/Desktop/P%C5%99ehled%20o%20po%C4%8Dtu%20a%20v%C3%BDsl edc%C3%ADch%20da%C5%88ov%C3%BDch%20kontrol%20_%20Kontroln%C3%AD%20C4 %8Dinnost%20_%20Statistiky%20Finan%C4%8Dn%C3%AD%20spr%C3%A1vy.html

Příloha 30

Tabulka č. 6 – Vývoj daňové mezery u DPH v ČR

Rok	Daňová mezera u DPH (relativně)	Daňová mezera u DPH (absolutně)
2013	20,2 %	72,6 mld. Kč
2014	17,7 %	64,6 mld. Kč
2015	18,4 %	76,2 mld. Kč
2016	16,0 %	67,6 mld. Kč
2017	13,1 %	58,5 mld. Kč
2018	13,8 %	65,8 mld. Kč
2019	14,3 %	72,8 mld. Kč

Tabulka č. 7 – Vývoj daňové mezery u DPH v EU

Rok	Daňová mezera u DPH (průměr zemí EU)	Daňová mezera u DPH (celkem EU)
2015	12,8 %	152 mld. EUR
2016	12,1 %	144 mld. EUR
2017	11,8 %	146 mld. EUR
2018	11,1 %	141 mld. EUR
2019	10,3 %	134 mld. EUR

Zdroj: MORÁVEK, Daniel. Sliboval lepší výběr daní, za Babišovy vlády však daňové úniky rostly. *Podnikatel.cz* [online]. 2022 [cit. 2022-11-08]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/sliboval-lepsi-vyber-dani-za-babisovy-vlady-vsak-danove-uniky-rostly/>

Příloha 31

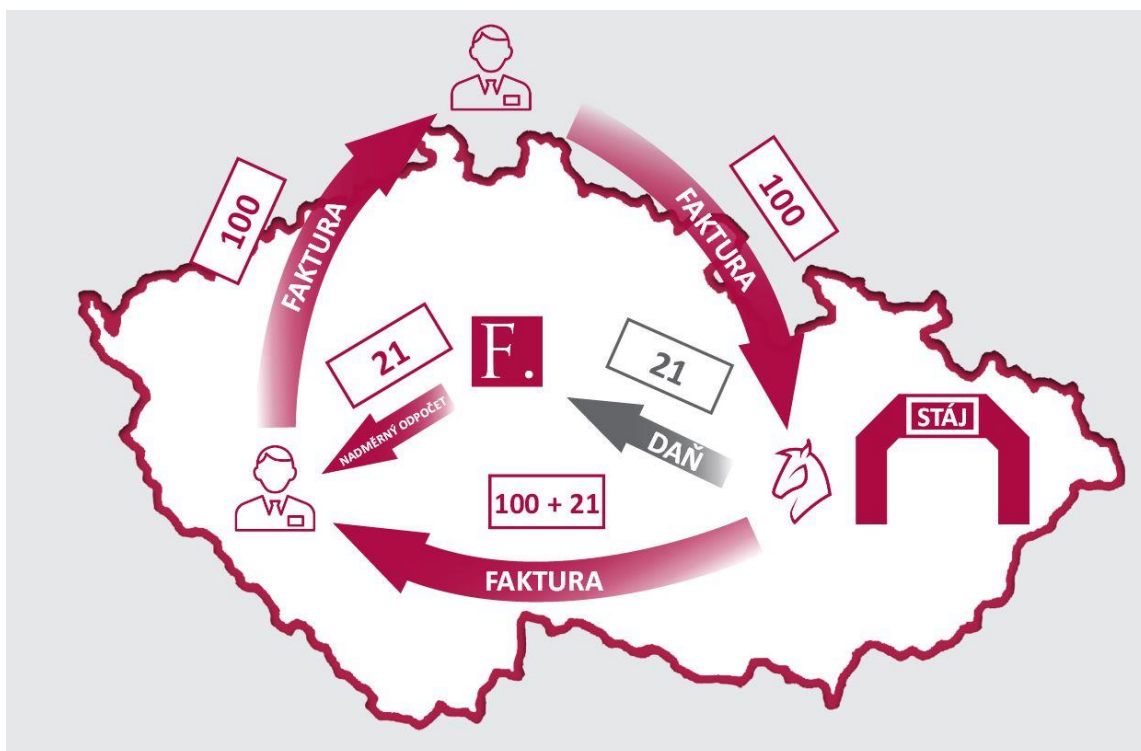
Tabulka č. 8 – Studie a zpráva o nedostacích DPH v členských státech EU- 28 v roce 2019

MS	2017			2018			VAT Gap Change (pp)	
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)
BE	29,763	33,619	3,856	11.5%	31,053	34,670	3,617	10.4%
BG	4,664	5,313	649	12.2%	5,097	5,711	614	10.8%
CZ	14,703	16,694	1,991	11.9%	16,075	18,261	2,187	12.0%
DK	27,966	30,475	2,509	8.2%	29,121	31,369	2,248	7.2%
DE	226,582	248,382	21,800	8.8%	235,130	257,207	22,077	8.6%
EE	2,149	2,286	137	6.0%	2,331	2,458	127	5.2%
IE	13,060	14,652	1,592	10.9%	14,175	15,857	1,682	10.6%
EL	14,642	21,898	7,256	33.1%	15,288	21,858	6,570	30.1%
ES	73,970	79,003	5,033	6.4%	77,561	82,470	4,909	6.0%
FR	162,011	173,840	11,829	6.8%	167,618	180,406	12,788	7.1%
HR	6,465	6,843	378	5.5%	6,946	7,198	252	3.5%
IT	107,576	142,939	35,363	24.7%	109,333	144,772	35,439	24.5%
CY	1,765	1,859	93	5.0%	1,951	2,028	77	3.8%
LV	2,164	2,512	348	13.9%	2,449	2,705	256	9.5%
LT	3,310	4,422	1,111	25.1%	3,522	4,754	1,232	25.9%
LU	3,433	3,525	92	2.6%	3,729	3,928	199	5.1%
HU	11,729	13,564	1,835	13.5%	12,950	14,140	1,190	8.4%
MT	810	984	174	17.7%	920	1,084	164	15.1%
NL	49,833	52,329	2,496	4.8%	52,619	54,897	2,278	4.2%
AT	28,304	30,949	2,645	8.5%	29,323	32,231	2,908	9.0%
PL	36,330	42,374	6,044	14.3%	40,411	44,862	4,451	9.9%
PT	16,810	18,872	2,062	10.9%	17,865	19,754	1,889	9.6%
RO	11,650	17,727	6,077	34.3%	12,890	19,485	6,595	33.8%
SI	3,482	3,640	159	4.4%	3,765	3,913	148	3.8%
SK	5,919	7,362	1,443	19.6%	6,319	7,899	1,579	20.0%
FI	20,404	21,510	1,106	5.1%	21,364	22,171	807	3.6%
SE	44,115	44,987	872	1.9%	43,433	43,739	306	0.7%
UK	162,724	184,706	21,982	11.9%	168,674	192,126	23,452	12.2%
Total EU-28	1,086,332	1,227,266	140,935	11.5%	1,131,912	1,271,953	140,042	11.0%
Median			10.9%				9.2%	

Zdroj: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. *Publications Office of the European Union* [online]. 2020 [cit. 2022-11-25]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1>

Příloha 32

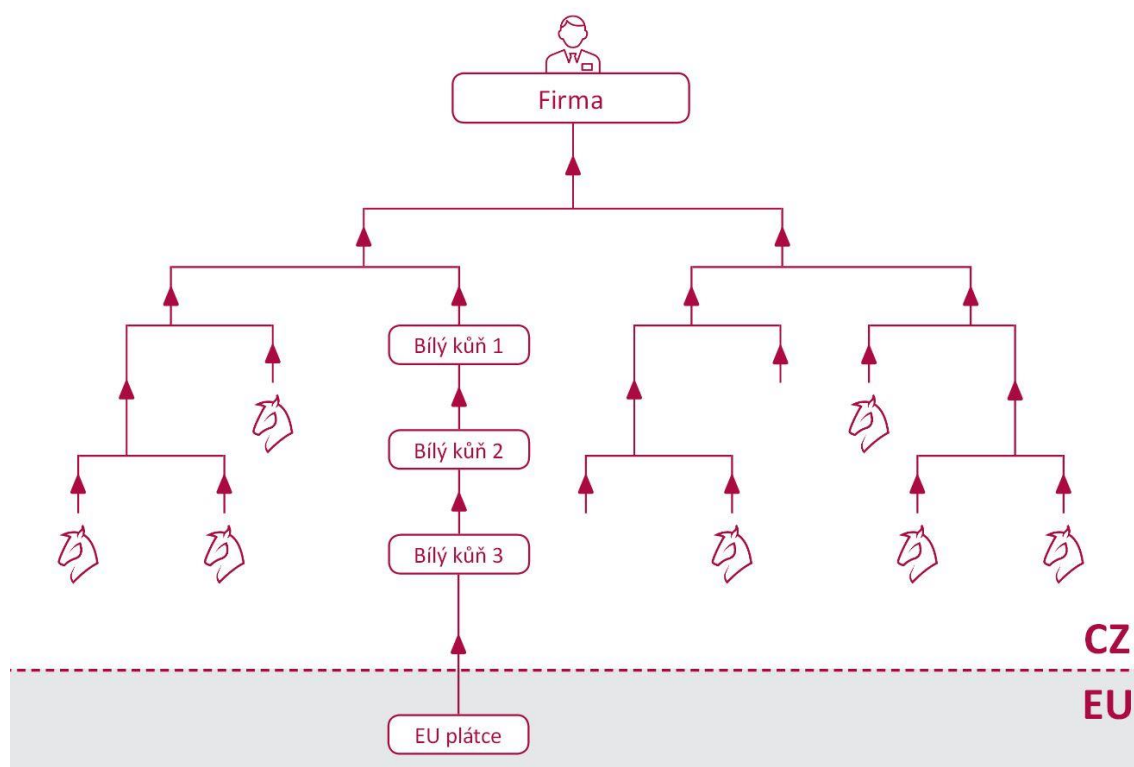
Obrázek 18 – Karuselová mapa



Zdroj: Karuselová mapa. *Generální finanční ředitelství* [online]. 28. 1. 2016 [cit. 2021-01-29]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/fs/2016_karusel_mapa.jpg

Příloha 33

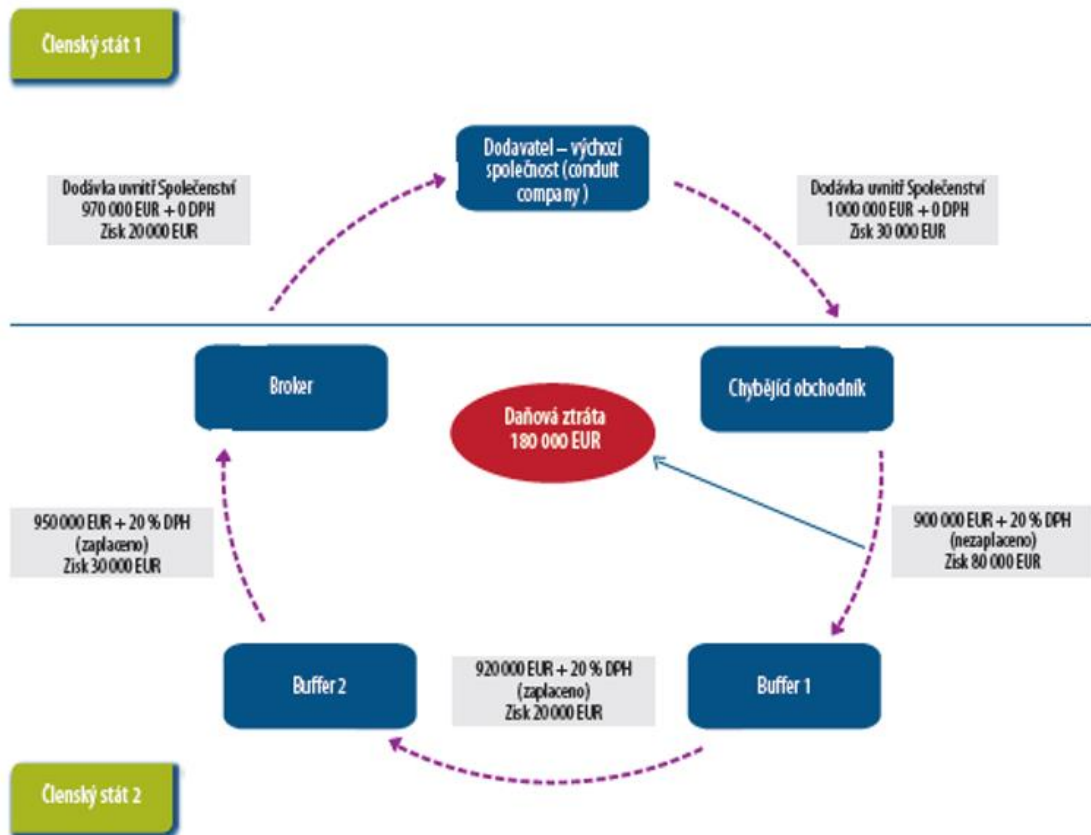
Obrázek 19 – Karuselová struktura



Zdroj: Karuselová struktura. *Generální finanční ředitelství* [online]. 28. 1. 2016 [cit. 2022-11-11]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/fs/2016_karusel_struktura.jpg

Příloha 34

Obrázek č. 20 – Model kolotočového podvodu



Zdroj: *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření: Zvláštní zpráva č. 24/2015 [online]. Evropský soudní dvůr, 2016 [cit. 2022-11-25]. ISBN 978-92-872-3806-1. Dostupné z:*

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_CS.pdf

Opatření potírající daňové úniky

Odmítnutí přiznání odpočtu daně na vstupu – Jedním z nejuniverzálnějších opatření potírajících daňové úniky je možnost správce daně rozhodnout o nepřiznání odpočtu této daně uhrazené na vstupu. Tento nástroj má v členských zemích EU již mnohaletou praxi (především v rámci kolotočových podvodů).²²³

Zneužití práva – Opatření, které je založeno na zkoumání právních norem a konkrétního jednání osoby povinné k dani.²²⁴

„Mezi zákonným a nezákonným postupem neexistuje přesná hranice, ale plynulý přechod. Řada výjimek může v důsledku toho zavést poplatníka postupně od zákonných praktik přes řadu mezistupňů k daňovému podvodu.“²²⁵

„Volba podnikatele mezi osvobozenými plněními a zdanitelnými plněními může být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je svoboda vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková volba svobody existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zásady zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně to, co definuje oblast volby, kterou společná pravidla DPH nabízejí osobám povinným k dani. Taková definice musí vzít do úvahy zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových poplatníků.“²²⁶

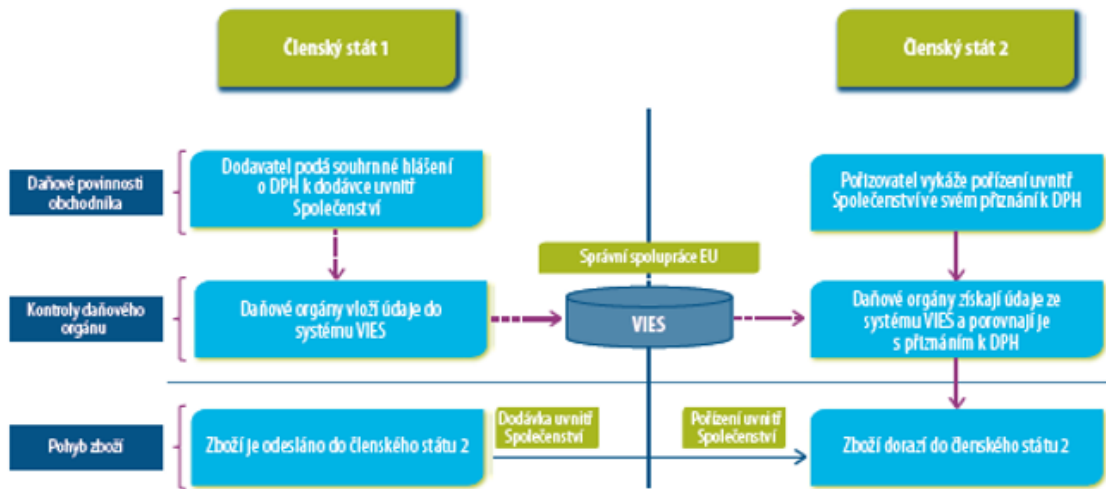
²²³ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

²²⁴ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

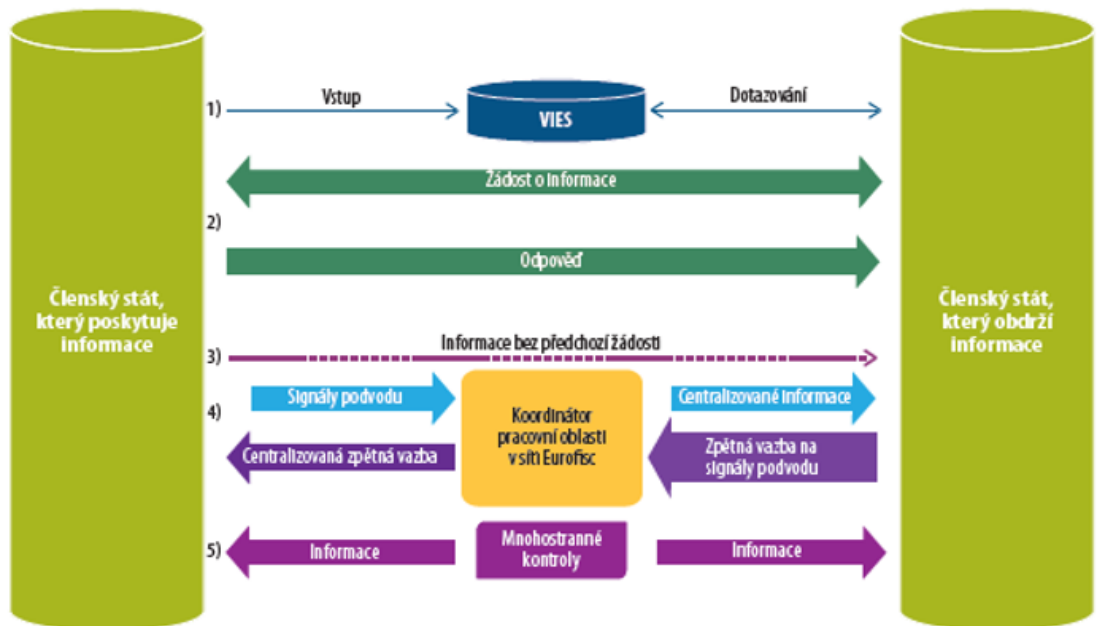
²²⁵ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3. Str. 55.

²²⁶ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3. Str. 65.

Obrázek č.21 – Jak funguje systém VIES



Obrázek č. 22 – Nástroje správní spolupráce




Zdroj: *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření: Zvláštní zpráva č. 24/2015* [online]. Evropský soudní dvůr, 2016 [cit. 2022-11-25]. ISBN 978-92-872-3806-1. Dostupné z: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_CS.pdf

Příloha 37

Obrázek č. 23 – Ověřování DIČ pro potřeby DPH

VIES – ověřování DIČ pro potřeby DPH
(VIES = VAT Information Exchange System)

Kontakt | Search | Legal Notice | Czech (cs)

 **EVROPSKÁ KOMISE**

Evropská komise > Daňová a celní unie > VIES

About us | Online Databases | Tenders & Grants | FAQ | Subscribe to newflash | Co je nového? | SI

About us | Online Databases | Tenders & Grants | FAQ

Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES

Zde si můžete si ověřit platnost daňového identifikačního čísla (DIČ) přiděleného pro účely DPH v nějakém členském státě EU. Ověření DIČ lze provést výběrem příslušného členského státu, který DIČ pro účely DPH vydal a vložením ověřovaného DIČ.

Členský stát	DE-Německo
DIČ	DE 145929079
Členský stát žadatele	CZ-Česká republika
DIČ	CZ 43378200

Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES

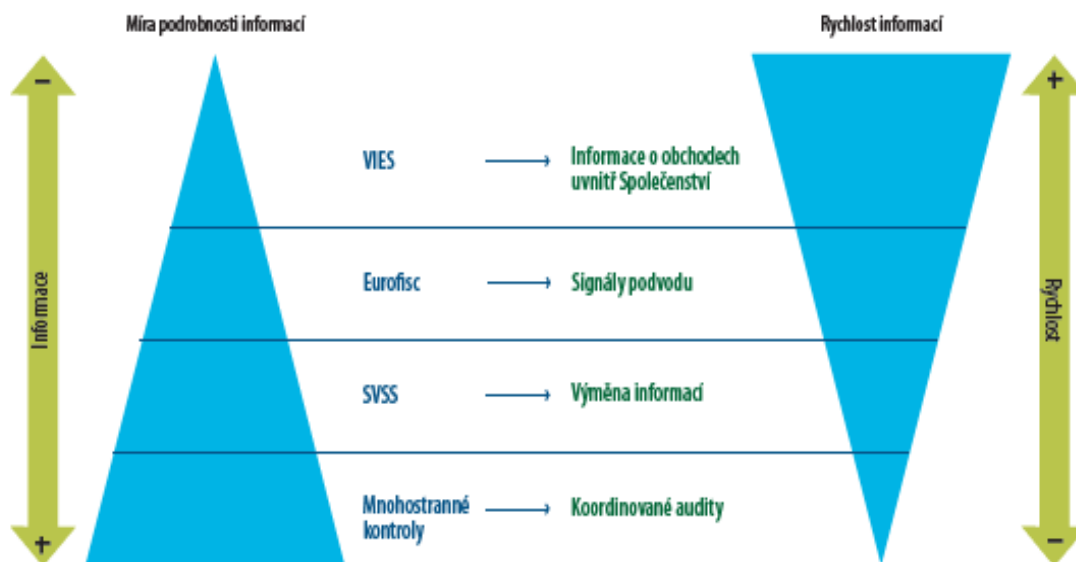
Ano, platné DIČ

Členský stát	DE
DIČ	DE 145929079
Datum přijetí žádosti	2013/11/10 08:27:56
Jméno	---
Adresa	---
unikátní číslo konzultace	WAPIAAAAUJA60wFs

Zdroj: DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2020, 272 s. ISBN 978-80-271-1036-0. Str. 157.

Příloha 38

Obrázek č. 24 – Pořadí nástrojů správní spolupráce z hlediska rychlosti a míry podrobnosti poskytovaných informací.



Zdroj: *Boj s podvody v oblasti DPH v rámci Společenství: jsou nutná další opatření: Zvláštní zpráva č. 24/2015* [online]. Evropský soudní dvůr, 2016 [cit. 2022-11-25]. ISBN 978-92-872-3806-1. Dostupné z: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_CS.pdf

Příloha 39

Tabulka č. 9 – Vývoj daně přiznané a vyměřené na DPH celkem v mil. Kč

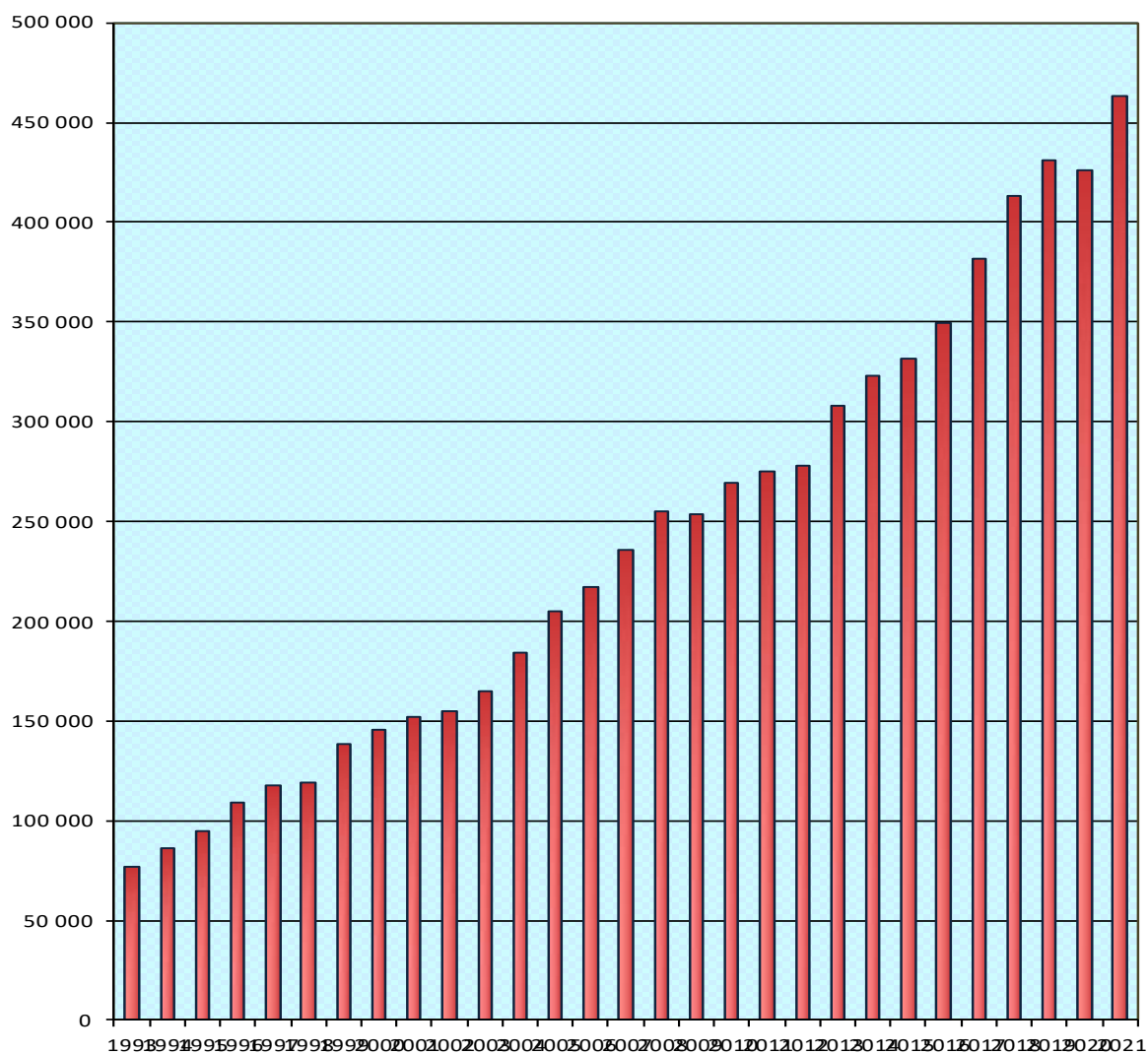
Daň přiznaná a vyměřená	2017	2018	2019	2020	2021	Index (%) 21/20	Rozdíl 21-20
Rozdíl mezi přiznanou a vyměřenou daní	10 925,8	8 100,4	6 647,6	4 715,6	3 490,9	74,0	-1 224,7
Doměřeno dle dodatečného DAP	1 783,9	3 684,2	3 339,3	1 154,2	1 404,2	121,7	250,1
Doměřeno z kontroly	6 013,8	6 177,2	6 308,5	4 748,7	3 959,8	83,4	-788,9
CELKEM	18 723,5	17 961,8	16 295,4	10 618,5	8 854,9	83,4	-1 763,6

Zdroj: INFORMACE O ČINNOSTI FINANČNÍ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY ZA ROK 2021. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2022-11-28]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2020/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-4227>.

Příloha 40

Obrázek č. 25 – Přehled vývoje inkasa DPH v letech 1993–2021

Přehled vývoje inkasa DPH celkem v letech 1993- 2021 (v mil. Kč)



Zdroj: Údaje z výběru daní. *Finanční správa České republiky* [online]. [cit. 2022-11-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Příloha 41

Obrázek č. 26 – Údaje o subjektech DPH

Údaje o subjektech DPH

Hledání subjektů podle zadanych výběrových údajů

I) podle daňových identifikačních čísel (DIČ)

Do vstupního pole zadejte kmenový kód DIČ jednotlivých subjektů

II) podle údaje o nespolehlivosti

Ve vstupním poli Nespolehlivost vyberte nespolehlivý plátce / nespolehlivá osoba / nezohledňovat

CZ	<input type="text"/>		<input type="button" value="Hledej"/>
CZ	<input type="text"/>		<input type="button" value="Obnovit původní"/>
Nespolehlivost	<input type="button" value="nezohledňovat"/>		

Počet DIČ k zadání:

Zdroj: Registr DPH: Údaje o subjektech DPH. *Daňový portál: Moje daně* [online]. [cit. 2022-11-10]. Dostupné z:

https://adisspr.mfcr.cz/adis/jepo/epo/dpr/apl_ramce.htm?R=/dpr/DphReg?ZPRAC=FDPHI1%26poc_dic=2%26OK=Zobraz

Příloha 42

Obrázek č. 27 – Registr plátců DPH

Registr plátců DPH

Údaje o subjektu DPH	
DIC:	CZ43378200 Právnícká osoba
Obchodní firma / název:	WinFAS software s.r.o.
Sídlo:	Okružní 2552/83 ŽDÁR NAD SÁZAVOU 3 591 01 ŽDÁR NAD SÁZAVOU 1

Finanční úřad pro Kraj Vysočina
Územní pracoviště ve Žďáru nad Sázavou, Strojrenská 28, ŽDÁR NAD SÁZAVOU, tel.: 566 652 311
Údaje zobrazeny dne 14.11.2018

Údaje o nespolehlivém plátcí DPH	
Nespolehlivý plátcí:	NE

Bankovní účty určené ke zveřejnění	
	Datum zveřejnění
222434672/0600	25.03.2017
2100998807/2010	03.06.2016
2900552221/2010	29.03.2014
2000552226/2010	29.03.2014
3769206001/5500	01.04.2013
2297477510/100	01.04.2013

Údaje o registraci k DPH		
Typ registrace	Registrace platná od:	Registrace platná do:
Plátcí	01.01.1993	

Údaje pro ručení za daň

dle § 109/3 (§ 106a)

dle § 109/2/c

Zdroj: DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2020, 272 s. ISBN 978-80-271-1036-0. Str. 158.

Příloha 43

Obrázek č. 28 – Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH a nespolehlivých osob



Zdroj: V Česku přibývá subjektů, které nespolehlivě platí DPH. Jejich počet se blíží 20 tisícům. *Businessinfo.cz* [online]. 2019 [cit. 2022-11-25]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/v-cesku-pribyva-subjektu-ktete-nespolehlive-plati-dph-jejich-pocet-se-blizi-20-tisicum/>

Příloha 44

Obrázek č. 29 – Kontrolní hlášení

Vytlačeno aplikací **EPO**

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Územní pracoviště v, ve, pro
Daňové identifikační číslo
C, Z
IČNÉ / NÁLEŽNÉ / SPRÁVNÉ
Důvody pro pořízení následného kontrolního řízení (příčina dne
Číslo jednací výzvy / Přijetí odpovědi na výzvu

KONTROLNÍ HLÁŠENÍ
podle § 101c a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
ve znění pozdějších předpisů (ZDPH)

za období měsíc / čtvrtletí / rok
od / do

Právníká osoba: Název právníké osoby

Fyzická osoba: Příjmení _____ **Jméno** _____ **Titul** _____
Bývalá právníká osoba / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:
a) obec _____ b) PSČ _____
c) ulice (nebo část obce) _____ d) číslo popisné / orientační _____
e) státní _____ f) telefon _____
g) ID datové schránky _____ h) e-mail _____

**PROHLÁŠUJÍ, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODŮLECH A, B, C TOTOHO HLÁŠENÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJÍ JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě: Fyzická podepisující osoba: Právníká podepisující osoba:
Jméno (a) a příjmení / Název právníké osoby _____
Datum namíření / Evazování (slovo souhlasí) daňového poručení / Číslo právníké osoby _____
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt o daňové právníké osobě,
s uvedením vztahu k právníké osobě (rozdíl jména, příjmení, příjmení a příjmení):
Jméno (a) a příjmení / Vztah k právníké osobě _____
Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu: Osoba oprávněná k podpisu: Ustanovený podpis
Osoba oprávněná k podpisu: Osoba oprávněná k podpisu:

Kontaktní osoba / Telefon

Zdroj: Kontrolní hlášení: Vzor. [Bing.com/images](https://www.pregis.cz/wp-content/uploads/2019/02/kontrolni-hlaseni.png) [online]. 2019 [cit. 2022-11-25]. Dostupné z: <https://www.pregis.cz/wp-content/uploads/2019/02/kontrolni-hlaseni.png>

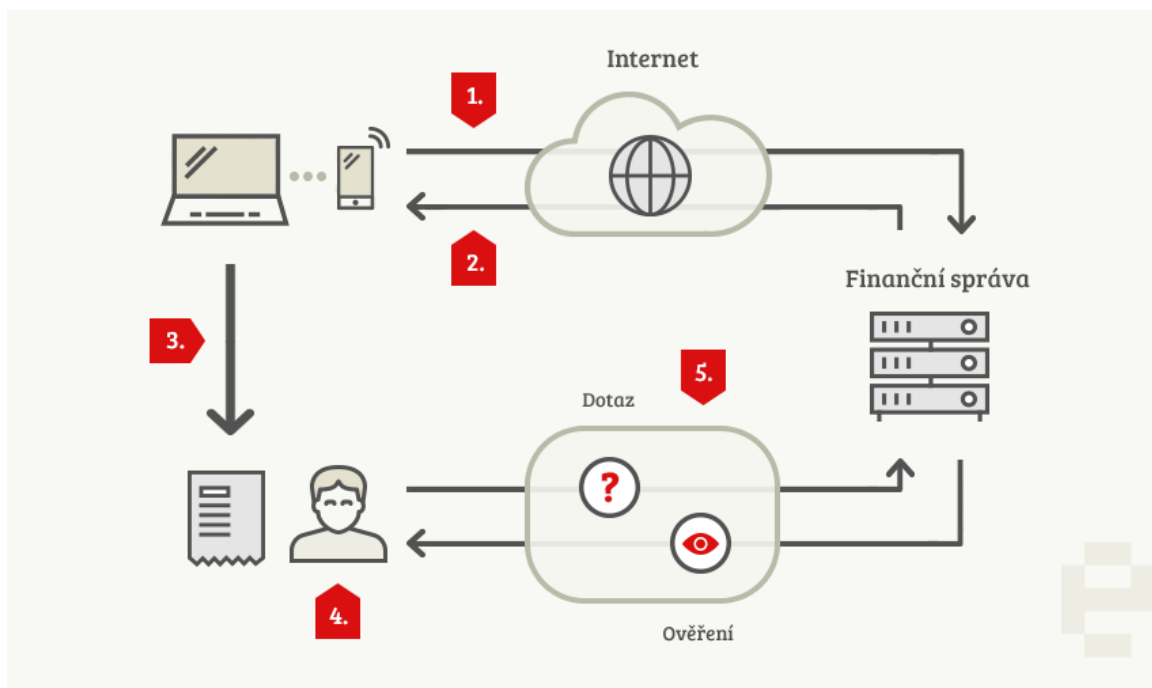
Příloha 45

Obrázek č. 30 – Kontrolní hlášení, základní vazby (příklad)

	DIČ odběratele	Evidenční číslo daňového dokladu	Datum povinnosti přiznat daň
KH dodavatele CZ87654321	CZ12345678	VF-2016-0055	30. 1. 2016
		↓	↓
	DIČ dodavatele	Evidenční číslo daňového dokladu	Datum povinnosti přiznat daň
KH odběratele CZ12345678	CZ87654321	VF-2016-0055	30. 1. 2016

Zdroj: DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Sedmnácté. Praha: GRADA Publishing, 2020, 272 s. ISBN 978-80-271-1036-0. Str. 252.

Obrázek č. 31 – On-line evidence tržeb



Podnikatel zašle datovou zprávu o transakci ve formátu XML do systému Finanční správy. Ze systému Finanční správy je zasláno potvrzení o přijetí s fiskálním identifikačním kódem. Podnikatel vystaví účtenku (včetně fiskálního identifikačního kódu), kterou předá zákazníkovi.

Zákazník si může ověřit svoji účtenku na Daňovém portále, podnikatel si má možnost ověřit tržby evidované pod jeho jménem ve webové aplikaci Elektronická evidence tržeb. Technické řešení vyžaduje zařízení, které dokáže elektronicky komunikovat přes internet (PC, tablet, mobilní telefon, pokladna, pokladní systém...) a připojení na internet v okamžiku přijetí platby. Je čistě na uvážení podnikatele, jaké pokladní zařízení a jaký pokladní software odpovídající zvláštnostem jeho podnikatelské činnosti zvolí, pokud zajistí splnění povinnosti odeslat údaje o evidované tržbě datovou zprávu a vydat účtenku. Není nutné pořizovat žádné speciální certifikované registrační pokladny.

Zdroj: Jak to funguje? Způsob fungování systému evidence tržeb. *E-tržby* [online]. [cit. 2022-11-25]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>

Příloha 47

Obrázek č.328 – Souhrnné hlášení

Vytisknuto aplikací **EPO**

KONTROLNĚPIS Pořadové číslo strany / Celkový počet stran **1 / 1**

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v. ve. pro

Číslové identifikační číslo

C, Z

SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ
k dani z přidané hodnoty
podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
za kalendářní měsíc za kalendářní čtvrtletí rok

Převzatá osoba:
Obchodní jméno

Fyzická osoba:
Příjmení Jméno Titul

Trvale bydlící fyzická osoba nebo kdosi právnická osoba:
Obec PSČ

Ulice, část obce (číslo popisné / číslo orientační)

Stát

B. ODDÍL

Číslo řádku	Kód země	DIČ poskytovatele zboží	Kód přání	Počet přání	Celková hodnota přání v Kč
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					

Kontrolní součet řádků 1-20: 0

Zdroj: Souhrnné hlášení: Vzor. [Bing.com/images](https://bing.com/images) [online]. [cit. 2022-11-28]. Dostupné z: https://neotax.eu/user/pages/images-blog/Souhrnne_hlaseni.png?resize=150,100

Příloha 48

Dotazník

1. Kolik let pracujete na kontrolním oddělení finančního úřadu?*

Vyberte jednu odpověď

méně než 5 let

5 až 10 let

více než 10 let



2. V rámci kontrolního oddělení jste zařazen/a na pozici...*

Vyberte jednu odpověď

Referent, odborný referent

Rada

Odborný rada



3. Jste muž, žena, jiné?*

Vyberte jednu odpověď

Muž

Žena

Jiné



4. DPH předcházela daň z obrátu. Myslíte si, že daň z obrátu byla vůči všem daňovým subjektům spravedlivější než DPH?*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



5. Myslíte si, že by daň z obrátu měla větší přínos do státního rozpočtu, než DPH?*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



6. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být „plošné zavedené reverse charge“? (Celoplošné zavedení přenesené daňové povinnosti na všechna plnění.)*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



7. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být „Zpřísnění zápisu do obchodního rejstříku“? (Zpřísněním zápisu od obchodního rejstříku je myšlena důslednější kontrola zapsaných statutárních orgánů. Často se stává, že je korporace zapsána bez statutárních orgánů, nebo jsou zapsáni neexistující jednatelé, falešné osoby, či bílí koně.)*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



8. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být „Složení kauce u správce daně“? (Jedná se o záruku na daň pro plátce daně z přidané hodnoty při první registraci daně z přidané hodnoty. Složení povinné zálohy na daň pro plátce daně z přidané hodnoty již při registraci, by pomohlo vyřešit nedoplatky u správce daně. Při nedostatku financí na složení kauce, by správce daně nevyplácel nadměrné odpočty až do nastřádání finanční částky do výše této kauce. Tato kauce by posloužila v případě neuhrazené daně, či nedoplatků. V případě vyčerpání této kauce na nedoplatky, by se celý proces opakoval a opět by nebyly vypláceny daňovému subjektu nadměrné odpočty, až do nastřádání stanovené výše kauce.)*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



9. Při prováděných kontrolách DPH přicházíte u daňových subjektů na zatajování skutečných příjmů, upravování skutečných nákladů a realizování podvodných praktik. Myslíte si, že má finanční správa dostatečné nástroje k jejich eliminaci, či úplnému potlačení?*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



10. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohl být „V případě zjištění daňových úniků zákaz další činnosti“?*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



11. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být "Propadnutí majetku ve prospěch státu" (v případě, že daňový subjekt nebude hradit své dluhy vůči správci daně a ty budou dále narůstat, nebo se dokonce v rámci zadluženosti pokusí o převod korporace na někoho jiného, měl by mít správce daně možnost zabavit i soukromý majetek statutárnímu orgánu - nynější úprava zákona umožňuje korporaci majetek nemít) a to ve výši dluhu u správce daně?*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



12. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být "Uzavření provozovny"?*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



13. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohl být "Zákaz podnikání"? (Při opakovaném prokázání podvodného jednání by měla být možnost uložit trest zákazu podnikání. A to z důvodu nepoučitelnosti daňového subjektu a k předcházení dalších možných podvodů páchaných daňovým subjektem.)*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



14. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohla být "Hlubší spolupráce jednotlivých složek státního aparátu"?*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



15. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být "Zvýšení trestní odpovědnosti statutárních orgánů"? (Trestní odpovědnost statutárního orgánu daňového subjektu, který je odpovědný za kontrolované zdaňovací období i po převedení korporace, či vypsání z funkce. Běžně se stává, že je v korporaci zapsán nový statutární orgán, či je korporace prodána a tím se původní statutární orgán zbavuje své odpovědnosti.)*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



16. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohla být "Rychlejší propojenost ověřování jednotlivých subjektů a jejich statutárů v rámci Evropské unie"??*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



17. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů k eliminaci daňových úniků mohlo být "Zpřísnění trestního postihu"? (Vzhledem k tomu, že dle nynější právní úpravy nehrozí daňovým subjektům až tak velké tresty, aby je to odradilo od páčání daňových podvodů, bylo by přínosné zvýšit trestní sazby za spáchání trestného činu daňového charakteru.)*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



18. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů eliminace daňových úniků mohla být "Výchova budoucích plátců již od dětského věku"? (Zavedení problematiky daňových povinností do školních osnov, výchova budoucích plátců a seznámení s placením daní v základech již ve školním věku.)*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



19. Domníváte se, že by jako jeden z nástrojů eliminace daňových úniků mohl být "Ručitel v případě, že je statutární osoba ze třetích zemí"? (Pokud je statutární osoba občan třetích zemí, bez trvalého bydliště na území ČR, není prakticky možné takovou osobu dohledat, či s ní nějak navázat jednání, pokud ona sama nechce. Mohl by být řešením ručitel (občan ČR), který by v případě takového statutárního orgánu převzal veškerou odpovědnost.)*

Vyberte jednu odpověď

Ano

Ne

Nevím



20. Pokud máte vlastní návrh nástrojů k eliminaci daňových úniků, prosím, uveďte ho níže.*

Napište jedno nebo více slov...



500

Zdroj: Moje dotazníky: Daňové úniky. *Survio* [online]. [cit. 2023-02-15]. Dostupné z: <https://my.survio.com/>

Příloha 49

Tabulka č. 10 – Odpověď č 20. v dotazníkovém průzkumu – Vlastní návrhy nástrojů pracovníků kontrolních oddělení Finanční správy ČR

Nemám, souhlasím s uvedeným	51	79,2 %
Skutečně využívat zákonné nástroje k eliminaci daňových úniků.	1	1,6 %
Pracovníci FS ČR by pro odhalování daňových úniků a podvodů měli mít k dispozici lepší softwarové vybavení umožňující zjistit základní parametry včetně údajů (zda DS řádně podávají DAP, zda nemají nedoplatky na daních, zda si plní povinnosti řádně a včas, zda nejsou zapojeni v řetězcích apod.) o všech DS evidovaných v ČR. Dále by měli mít širší práva k nahlížení a využívání evidovaných údajů v systémech FS a některé procesy by měly být v rámci spolupráce všech složek FS zjednodušeny.	1	1,6 %
Pokud daňový subjekt spolu úniky na daních neplní další povinnosti, např. nedává na rejstříkový soud roční uzávěrky a další povinné listiny, navrhoval bych po 3 letech, kdy to nesplnil, výmaz subjektu z obchodního rejstříku.	1	1,6 %
plošný reverse chargé, žádné vyplácení DPH	1	1,6 %
Zavedení zpět daně z obratu.	1	1,6 %
Zjednodušení daňových zákonů	1	1,6 %
zpřísnit evidenci podnikajících osob	1	1,6 %

<p>Trestní odpovědnost by se měla vztahovat na statutární orgán, který byl zapsán v OR v období k únikům na dani nebo daňovému podvodu docházelo, pokud poté došlo k převodu na jinou osobu. 2. Menší daňové úniky – cca do 1.000.000, - Kč by měly být postihovány citelnými peněžitými pokutami, buď taxativně stanovenými nebo % z obrátu. Postihy v trestním řízení jsou neúčinné, neboť orgány PČR nejsou v mnohých případech schopny prokázat pachatelům daňových úniků a podvodů úmyslnou trestnou činnost.</p>	1	1,6 %
<p>Padlo to tu, největší problém vidím v tom, že je možné přepsat osobu, která není občanem České republiky na pozici statutárních orgánů a elegantně se tak zbavit vší odpovědnosti, protože je nedohledatelná. Teď jsou to především občané Ukrajiny a Ruska – v těchto případech by byl ručitel vhodný. Mělo by se to řešit legislativní změnou.</p>	1	1,6 %
<p>Zjednodušení, zprůhlednění a zpřehlednění naší daňové soustavy</p>	1	1,6 %
<p>Zabavení majetku ostatním členům rodiny statutárního orgánu</p>	1	1,6 %
<p>Viz výše a lepší spolupráce s Finančním ředitelstvím</p>	1	1,6 %
<p>Zrušení virtuálních sídel</p>	1	1,6 %

Zdroj: Vlastní zpracování