



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

KVANTIFIKACE A SROVNÁNÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ NA DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EVROPSKÉ UNIE A ODHAD DAŇOVÉ MEZERY

COMPARISON OF TAX EVASION IN VALUE ADDED TAX IN SELECTED EU COUNTRIES AND
ESTIMATION OF THE VAT GAP

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Tomáš Kašpar

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Pavel Svirák, Dr.

BRNO 2021

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	Bc. Tomáš Kašpar
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	Ing. Pavel Svirák, Dr.
Akademický rok:	2020/21

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Kvantifikace a srovnání daňových úniků na dani z přidané hodnoty ve vybraných zemích Evropské unie a odhad daňové mezery

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Vymezení problému, metody a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné práce
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je zjistit a vyhodnotit užitek a vliv nástrojů finanční správy v České republice a ve vybraných zemích Evropské unie dle obdobných ekonomických ukazatelů. V diplomové práci je třeba provést analýzu účinnosti a užitku využitých nástrojů a jak se jejich absence případně promítne v ekonomikách a daňových výnosech všech vybraných států. Dále se zaměřit na samotný výpočet a kvantifikaci daňové mezery, přičemž k jejímu samotnému vyčíslení použít rozbor nástrojů, které ji přímo ovlivňují.

Základní literární prameny:

BONĚK, V. Daňové pojmy. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.

DUŠEK, J. DPH: zákon s přehledy. Praha: Grada, 2020. ISBN 978-80-271-1036-0.

HÁLEK, V. Karuselové obchody. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-72-1-881-9.

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

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 1.4.2004

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2020/21

V Brně dne 28.2.2021

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Specification Master's Thesis

Department: Institute of Finances
Student: **Bc. Tomáš Kašpar**
Study programme: Economics and Management
Study field: Accounting and Financial Management
Supervisor: **Ing. Pavel Svirák, Dr.**
Academic year: 2020/21

Pursuant to Act no. 111/1998 Coll. concerning universities as amended and pursuant to the BUT Study Rules, by the Director of the Institute, you have been assigned a Master's Thesis entitled:

Comparison of Tax Evasion in Value Added Tax in Selected EU Countries and Estimation of the VAT Gap

Basic sources of information:

BONĚK, V. Daňové pojmy. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.

DUŠEK, J. DPH: zákon s přehledy. Praha: Grada, 2020. ISBN 978-80-271-1036-0.

HÁLEK, V. Karuselové obchody. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-72-1-881-9.

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

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 1.4.2004

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991

Deadline for submission Master's Thesis is given by the Schedule of the Academic year 2020/21

In Brno dated 28.2.2021

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Director of the Institute

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
Dean

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci „Kvantifikace a srovnání daňových úniků na dani z přidané hodnoty ve vybraných zemích Evropské unie a odhad mezery DPH“ jsem vypracoval samostatně s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Olomouci dne 16. dubna 2021

Poděkování

Chtěl bych poděkovat vedoucímu diplomové práce, Ing. Pavlu Svirákovi, Dr., za odborné vedení a cenné rady a také všem mým nejbližším, kteří mě podporovali při psaní této práce.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá zjištěním a vyhodnocením užitku a vlivu nástrojů finanční správy v České republice a vybraných zemí Evropské unie dle obdobných ukazatelů. Cílem práce je analýza účinnosti a užitku využitých nástrojů. Srovná se počet informací v rámci mezinárodní výměny informací a vyhodnotí se množství daňových subjektů v šedé ekonomice a jejich zapojení do daňových úniků.

Teoretická část diplomové práce definuje stěžejní prvky diplomové práce, kterými jsou daň z přidané hodnoty, mezera na dani z přidané hodnoty a rozdělení nástrojů finanční správy. Současně charakterizuje související mechanismy, které mají zabezpečit eliminaci daňových úniků.

Praktická část diplomové práce analyzuje vybrané nástroje, kterými disponuje finanční správa v boji proti daňovým únikům, a jejich hodnoty. Z výstupních dat je odhadnuta daňová mezera na dani z přidané hodnoty při využití výpočtu pomocí metody očišťování hrubého domácího produktu. Všechny zjištěné hodnoty v rámci České republiky budou srovnány s dostupnými srovnatelnými údaji v zemích EU.

Závěrem této práce jsou výsledky vyhodnoceny a zhodnoceny nástroje finanční správy v mezinárodním měřítku. Je odhadnuta výše daňové mezery a možná predikce budoucího vývoje.

Klíčová slova

daň z přidané hodnoty, mezera na dani z přidané hodnoty, finanční správa, nástroje finanční správy, VIES, EUROFISC, mezinárodní výměna informací, režim přenesení daňové povinnosti, daňový únik

Abstract

The diploma thesis deals with the finding and evaluation of the usefulness and influence of tax authority tools in the Czech Republic and in selected countries of the European Union according to similar indicators. The aim of the thesis is to analyze the effectiveness and utility of the tools used. The number of information in the international exchange of information is compared and the number of tax subjects in the gray economy and their involvement in tax evasion is evaluated.

The theoretical part defines core elements of the diploma thesis which are the value added tax, the VAT GAP and the division of tax authority instruments. Concurrently, it describes related mechanisms which shall ensure the elimination of tax evasion.

The practical part analyzes selected instruments and their values that the tax authority has at its disposal to combat tax evasion. From the output data, the VAT GAP is estimated using a calculation using the gross domestic product adjustment method. All results found within the Czech Republic will be compared with available comparable data in the EU countries.

To conclude, the results are valorized, and instruments are evaluated internationally. It is estimated the amount of the VAT GAP and the possible prediction of future developments.

Key words

value added tax, VAT GAP, tax authority, tax authority instruments, VAT information exchange system, EUROFISC, international exchange of information, reverse charge, tax evasion

OBSAH

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	12
ÚVOD	14
CÍLE PRÁCE A METODIKA	15
1 TEORETICKÁ ČÁST	16
1.1 Finanční správa České republiky	16
1.2 Struktura daní v České republice	17
1.2.1 Daň.....	17
1.2.2 Daň přímé a nepřímé.....	18
1.2.3 Daň z přidané hodnoty	19
1.2.4 Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty.....	19
1.3 Důležité pojmy ve vztahu k dani z přidané hodnoty	22
1.4 Nástroje finanční správy v ČR	26
1.5 Daň z přidané hodnoty v Evropské unii.....	35
1.5.1 Jednotnost DPH mezi členskými státy.....	36
1.5.2 Klasifikace daňových úniků na DPH v rámci EU	37
1.5.3 Nástroje potírání daňových úniků práva EU.....	39
2 PRAKTICKÁ ČÁST	43
2.1 Mezera na dani z přidané hodnoty v ČR.....	43
2.1.1 Metody výpočtu mezery na dani z přidané hodnoty.....	43
2.1.2 Stanovení odhadu mezery na dani z přidané hodnoty	44
2.2 Mezera na dani z přidané hodnoty v členských státech EU.....	49
2.3 Daňové úniky ve vybraných zemích Evropské unie	50
2.3.1 Vybrané postupy při správě daní v ČR a jejich fiskální přínos	51
2.3.2 Vybrané postupy při správě daní na Slovensku a jejich fiskální přínos ...	74

2.3.3	Vybrané postupy při správě daní v Německu a jejich fiskální přínos	81
2.3.4	Vybrané postupy při správě daní v Polsku a jejich fiskální přínos.....	87
2.4	Srovnání účinnosti instrumentů finančních správ vybraných zemí	93
2.5	Prognóza a očekávaná budoucí predikce	97
2.6	Doporučení.....	98
ZÁVĚR		102
3	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	103
4	SEZNAM GRAFŮ	109
5	SEZNAM TABULEK.....	110
6	PŘÍLOHY	112

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

B2B	podnikatel podnikateli (business to business)
B2C	podnikatel spotřebiteli (business to customer)
CASE	Centrum pro sociální a ekonomický výzkum (Center for Social and Economic Research)
COVID-19	typ koronaviru
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DE	kód Německa
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPPO	daň z příjmů právnických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DIČ	daňové identifikační číslo
ECOFIN	Rada pro hospodářské a finanční věci
EET	elektronická evidence tržeb
EHP	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
EUR	euro
EUROFISC	decentralizovaná síť pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy Evropské unie
Europol	agentura Evropské unie působící v oblasti prosazování práva
FÚ	finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HDP	hrubý domácí produkt
IČO	identifikační číslo osoby
ISDS	informační systém datových schránek
JČS	jiný členský stát
JPK_VAT	jednotný kontrolní soubor daně z přidané hodnoty (jednolity plik kontrolny_vallue added tax)
KAS	Vnitrostátní daňová správa (Krajowa Administracja Skarbowa)

Kč	koruna česká
mil.	milion
MLC	multilaterální kontrola
mld.	miliarda
MTEC	typ daňového úniku s chybějícím obchodníkem (missing trader extra-community)
MTIC	typ daňového úniku s chybějícím obchodníkem (missing trader intra-community)
NESPO	nespolehlivá osoba
NESPP	nespolehlivý plátce
NISD	neziskové instituce sloužící domácnostem
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
OLAF	Evropský úřad pro boj proti podvodům
PLN	polský zlotý
POP	postup k odstranění pochybností
SARS-CoV-2	koronavirus
SR	Slovenská republika
SRN	Spolková republika Německo
tis.	tisíc
VAT	daň z přidané hodnoty (value added tax)
VAT GAP	mezera daně z přidané hodnoty
VAT ID	mezinárodní daňové číslo
VIIES	mezinárodní systém sloužící k výměně informací souvisejících s daní z přidané hodnoty
WAR	metoda výpočtu mezery na dani z přidané hodnoty
XML	rozšiřitelný značkovací jazyk
ZAREP	zaručený elektronický podpis

ÚVOD

Česká republika již od roku 1993, kdy došlo k rozpadu Československé republiky a rozdělení na dva samostatné územní celky, prošla radikální změnou a obměnou finanční a daňové správy. Byť ne vždy byly novelizace a změny daňových zákonů populární a veřejností přijaté kladně, jelikož se jednalo o zásah do jejich úspor, došlo k vytvoření takové daňové soustavy, jakou známe dnes.

I když většina podnikatelských subjektů z řad veřejnosti respektuje daňová nařízení, hospodaří se svými finančními prostředky v rámci platných daňových zákonů, existuje i nezanedbatelná skupina obyvatel, kteří se snaží svým jednáním poškodit daňový systém a za účelem daňové optimalizace a navýšení svých osobních příjmů páchají vědomou trestnou činností. Snahou státních orgánů nejen České republiky, ale i celé Evropské unie, je omezení takového chování a snaha eliminovat jejich jednání, přičemž se snaží minimalizovat ztráty s tím spojené a detekovat případy s protiprávními prvky. Čím více se zvyšuje takové jednání v rozporu se zákonem, tím více se zvyšuje též velikost tzv. daňové mezery.

Státní orgány se tudíž snaží snížit hodnotu daňové mezery různými nástroji, které aplikují ve své finanční správě, a každoročně dochází ke kvantifikaci a výpočtu hodnoty daňové mezery a vyhodnocení účelovosti a správné aplikace všech nástrojů k tomu určených. Dochází ke srovnání určení rozdílů mezi tím, kolik finančních prostředků mělo být na základě účinné legislativy odvedeno, a tím, kolik tvořil daňový výnos za sledované období.

Diplomová práce bude zaměřena na výpočet a vyhodnocení daňové mezery na dani z přidané hodnoty, kde dochází k nejvýraznějším daňovým únikům a podvodům, při analýze nástrojů finanční správy ČR a využití v praxi. V rámci srovnání s obdobnými nástroji finanční správy jiných států EU dojde k určení tuzemsku nejbližších zemí s obdobným ukazatelem, jako je např. výše HDP, počet obyvatel nebo vzájemné vazby.

CÍLE PRÁCE A METODIKA

Cílem diplomové práce je zjistit a vyhodnotit užitek a vliv nástrojů finanční správy v České republice a ve vybraných zemích Evropské unie dle obdobných ekonomických ukazatelů. Cílem autora bude analýza účinnosti a užitku využitých nástrojů a jak se jejich absence případně promítne v ekonomikách a daňových výnosech všech vybraných států. Dále autor srovná fiskální efekt při aplikaci těchto nástrojů ve vybraných zemích a seřadí a vyhodnotí, kolik má každá z těchto zemí daňových subjektů v tzv. šedé ekonomice a které ze zemí jsou nejvýznamněji zapojeny do daňových řetězců.

Teoretická část bude zaměřena na vymezení pojmů a základních podstat, které budou využity v následující praktické části. Autor seznámí čtenáře s chodem finanční správy v České republice a objasní klíčové prvky na dani z přidané hodnoty, daňové mezeře a paralelně definuje hlavní nástroje finanční správy ČR a jejich aplikaci v daňovém systému. V této části se soustředí také na srovnání nástrojů, které využívají členské státy EU. Autor určí provázanost spolupráce všech státních orgánů na základě platných mezinárodních smluv, kterými se řídí. Údaje využitě v teoretické části práce jsou primárně čerpány z norem, které jsou v době psaní této diplomové práce platné, dále z odborné tištěné a elektronické literatury, veřejně dostupných informací publikovaných finanční správou a článků, které se danou problematikou přímo zabývají.

V praktické části se věnuje autor samotnému výpočtu a kvantifikaci daňové mezery, přičemž k jejímu samotnému vyčíslení bude sloužit rozbor nástrojů, které ji přímo ovlivňují. Výsledky budou komparovány a využity k odhadu daňové mezery DPH. Autor využije výpočet pomocí metody očišťování hrubého domácího produktu, k čemuž slouží jako hlavní zdroj dat údaje z databází národních účtů, jež publikuje Český statistický úřad. Autor dále v této části diplomové práce analyzuje hodnoty a využití mezinárodních výměn informací, vyčíslení množství rizikových komodit s ohledem na DPH v rámci EUROFISC, aplikaci kontrolního hlášení, elektronické evidence tržeb (EET) a kvantifikaci daňových kontrol a daňových doměrků v České republice. S ohledem na finanční správu bude zmíněna tzv. Daňová Kobra, jejíž úspěchy a výsledky budou srovnány s obdobnými týmy pro boj s daňovými trestnými činy, které vznikly v jiných státech Evropské unie. Všechny výše zjištěné hodnoty v rámci České republiky budou srovnány s dostupnými srovnatelnými údaji v zemích EU.

1 TEORETICKÁ ČÁST

1.1 Finanční správa České republiky

Finanční správa České republiky (dále jen ČR) je soustavou dílčích správních orgánů, které jsou vytvořeny, a zároveň jim přísluší výkon správy daní v zákonem daném rozsahu. V rámci hierarchie jsou na území ČR zřízeny orgány finanční správy v následujícím pořadí¹:

Ministerstvo financí - Generální finanční ředitelství – Odvolací finanční ředitelství – Krajské finanční úřady – Územní pracoviště

„Ministerstvo financí je ústředním orgánem státní správy pro státní rozpočet republiky, státní závěrečný účet republiky, státní pokladnu ČR, finanční trh se zákonnými výjimkami. Ministerstvo financí zajišťuje členství v mezinárodních finančních institucích a finančních orgánech Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (tzv. OECD), Evropské unie a dalších mezinárodních hospodářských seskupení, pokud toto členství nepřislouží výlučně České národní bance.“²

Od konce roku 2017 až do současnosti zastává čelní funkci ministryně financí paní JUDr. Alena Schillerová, Ph.D.

Generální finanční ředitelství (dále jen GFŘ) řídí generální ředitel a Odvolací finanční ředitelství (dále jen OFŘ) a finanční úřady řídí ředitelé a všechny tyto funkce, tj. výběr, jmenování a odvolání, včetně jejich zástupců, se řídí zákonem o státní službě. GFŘ, OFŘ i finanční úřady mají postavení správních úřadů, jsou tedy oprávněny jménem státu vykonávat vrchnostenskou správu v oblasti své působnosti. Postavení tzv. účetní jednotky má s účinností od 1. ledna 2011 GFŘ a je tedy oprávněno samostatně hospodařit s majetkem státu, a to rovněž za podřízené OFŘ a finanční úřady, které mají pro účely hospodaření s majetkem státu postavení jeho vnitřních organizačních jednotek³.

V rámci působnosti finančních úřadů jsou zřizována územní pracoviště, která jsou organizačními útvary finančního úřadu. Územní pracoviště finančního úřadu v sídle finančního úřadu stanoví organizační řád. V čele těchto územních pracovišť stojí ředitel

¹ ČESKO, Zákon č. 456/2001 Sb., o finanční správě České republiky

² O ministerstvu Hlavní činnosti. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 2020-11-01]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/hlavni-cinnosti>

³ Kompetence a činnosti FS. *Finanční správa* [online]. [cit. 2020-11-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>

sekce nebo ředitel odboru územního pracoviště, který je přímo podřízen řediteli finančního úřadu.

Klíčovou součástí kompetence Finanční správy ČR je správa daní, ale zároveň také vykonává široké spektrum dalších agend.

1.2 Struktura daní v České republice

1.2.1 Daň

Daň je obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná a která se v pravidelných cyklech opakuje⁴. Tuto definici můžeme vyčíst z ekonomického slovníku a popisuje ve zkratce význam a hlavní prvky jedné z nejvýznamnějších příjmových složek státního rozpočtu.

„Daně lze uložit pouze zákonem, plynou přímo do veřejných rozpočtů, přičemž v nich nejsou účelově vázány. Pokud byla daň zaplacená ve výši stanovené zákonem, je nenávratná a za takto zaplacenou daň neobdrží daňový subjekt žádnou konkrétní protihodnotu, ale čerpá služby poskytované státem, územním správním celkem či obcí. Dalším důležitým znakem daně je její opakovatelnost v určitém intervalu. V českém daňovém systému jsou zařazeny daně, které tyto podmínky splňují bez výjimky (daň z přidané hodnoty, daň z příjmů fyzických a právnických osob), ale také jiné poplatky, které svou povahou připomínají daně. Těmito jsou např. clo, povinné pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo povinné pojistné na veřejné zdravotní pojištění.“⁵

„Daně se taktéž definují jako neúvěrové příjmy veřejných rozpočtů. Obecně mohou být příjmy do veřejných rozpočtů úvěrové, což jsou např. úvěry a půjčky, které jsou návratné a obvykle jsou navýšeny ještě o úrok, ale také neúvěrové, které jsou nenávratné. Rozhodující podíl na neúvěrových příjmech mají právě daně a ostatní neúvěrové příjmy jsou ve srovnání s daněmi zanedbatelné nebo velmi nízké. Neúvěrovými příjmy fiskálního charakteru jsou vedle daní také poplatky.“⁶

⁴ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 23

⁵ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 23

⁶ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 23

1.2.2 Daně přímé a nepřímé

V České republice jsou daně rozděleny do dvou významných typů, a to na daně přímé a nepřímé, dle jejich vazby na důchod či majetek jejich nositele. Přímé daně mají přímou vazbu na příjmy poplatníka, kterému náleží povinnost uhradit daň ze svého příjmu, majetku podléhajícímu dani. Daně přímé v daňové soustavě tvoří ⁷:

- majetkové daně – daň z nemovitých věcí,
- důchodové daně – daň z příjmů fyzických osob (DPFO), daň z příjmů právnických osob (DPPO),
- ostatní daně – daň z hazardních her.

Na druhé straně se nachází daně nepřímé. Zásadní rozdíl od přímých daní spočívá v tom, že daně nepřímé nedopadají na jejich nositele přímo formou daní, ale jsou nepřímo zahrnuty v cenách zboží a služeb, které hradí. Plátce neboli ten, který nepřímou daň odvádí, přenáší tuto daň prostřednictvím ceny na poplatníka, který takto nese břemeno úhrady. „U plátce je nepřímá daň pouze průběžnou položkou, nijak neovlivňující jeho majetkové poměry. V ČR patří mezi nepřímé daně“ ⁸:

- spotřební daně – daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků, daň ze surového tabáku ⁹,
- daň silniční,
- daň z přidané hodnoty (DPH).

V grafu, který je uveden v příloze č. 1 této diplomové práce (*viz Příloha č. 1*), je uveden přehled vývoje celkového inkasa na vybraných druzích příjmů počínaje od roku 2015 do roku 2019. Z grafu je zřejmé, že meziroční příjem při výběru daní má rostoucí tendenci, přičemž ve sledovaném období roku 2015 činilo celkové inkaso 732 197 mil. Kč, v roce 2018 dosahovalo hodnoty 853 634 mil. Kč a v posledním zjištěném roce dosáhla výše inkasa 907 039 mil. Kč. Rozdíl mezi rokem 2015 a 2019 činí 174 842 mil. Kč, což je za dobu 5 let o 23,88% více. V následujícím grafu, který je součástí přílohy č. 2 (*viz Příloha č. 2*), autor specifikuje, které vybrané druhy příjmů využil v prvním grafu, a provádí důkladný rozbor s poměrovým vyjádřením těchto příjmů. V rámci podílu příjmů je zřejmé, že se nejvýrazněji na celkovém inkasu

⁷ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 33

⁸ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 32

⁹ Spotřební daně a jejich správa. *Celní správa* [online]. [cit. 2020-11-02]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>

za sledované roky participuje daň z přidané hodnoty s výší 48%. Výraznou měrou se na celkovém inkasu podílejí také důchodové daně, ale i kdybychom sečetli podíl DPFO i DPPO, což by činilo 42%, stále by to bylo o 6% méně než podíl DPH.

Z těchto dvou grafů vyplývá, že nejvýznamnějším příjmem státního rozpočtu je DPH. Z toho důvodu je v praxi na tuto daň brán velký zřetel, a proto mnoho nástrojů finanční správy (a to nejen v ČR) se zaměřuje na daňové úniky a karuselové řetězce, u nichž dochází k nezákonné daňové optimalizaci DPH a nižším odvodům do státního rozpočtu.

1.2.3 Daň z přidané hodnoty

„Daň z přidané hodnoty je nepřímá daň, která od 1. ledna 1993 nahradila daň z obratu. Daň z přidané hodnoty zatěžuje především konečného spotřebitele, tj. osoby, které nakupují zboží a využívají služby ke své soukromé činnosti a nepřevádí je v podnikatelskou činnost. Daň z přidané hodnoty odvádějí daňové subjekty, kteří jsou registrováni jako plátcí DPH. Tato daň se vybírá po částech a v jednotlivých fázích výroby a odbytu zboží a při poskytnutí služeb. Plátce daně má povinnost odvést daň neboli uplatňovat daň na výstupu za jeho uskutečnění zdanitelná plnění, a zároveň má nárok na uplatnění odpočtu daně na vstupu, tedy u přijatých plnění, ze kterých zdaňuje přidanou hodnotu. Na základě tohoto významu se odvodil také název této daně. Tímto způsobem se zdaňuje pouze to, co dotyčný výrobce nebo poskytovatel přidal k původní ceně produktu či služby. Dani dále podléhá dovoz zboží ze zahraničí. Na vývoz zboží, poskytování služeb do zahraničí a mezinárodní přepravu se vztahuje osvobození od daně na výstupu.“¹⁰

1.2.4 Výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty

Na daň z přidané hodnoty lze nahlížet vícero způsoby, a kromě mnoha pozitiv s sebou nese i negativa. Např. Široký ve své publikaci srovnává výhody a nevýhody DPH. Jejím nesporným přínosem je neutralita, transparentnost, aplikovatelnost v rámci intrakomunitárních plnění, nezanedbatelný přínos do státního rozpočtu a schopnost

¹⁰ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 37

odolávat daňovým únikům.¹¹ I když ale má daň z přidané hodnoty díky nástrojům finanční správy velkou schopnost odolávat daňovým únikům, patří mezi daně, kde se daňové subjekty snaží nezákonně optimalizovat výši daňové povinnosti.

Pokud nahlédneme tedy na DPH podrobněji, jedná se o daň, která je vůči spotřebitelům a všem zúčastněným stranám spravedlivá a rovnostranná a v rámci tržního prostředí je konkurenčně neutrální. Jelikož jsou předmětem daně služby a zboží na území určitého státu, v našem případě České republiky, můžeme daň z přidané hodnoty hodnotit jako jednotnou a rovnou na základě zákonných podmínek. „Ve smyslu mezinárodního obchodování předchází DPH dvojímu zdanění nebo odlišnostem v sazbách daně. Výhodou DPH je také to, že zde probíhá vzájemná dodavatelsko-odběratelská kontrola, přičemž odběratel má zájem o to, aby mohl snížit svou daňovou povinnost uplatněním nároku na odpočet u daně na vstupu“.¹² Na základě této kontroly odběratel musí podrobně kontrolovat přijaté daňové doklady, aby mohl tuto výhodu využít a nevznikl nesoulad mezi ním a jeho dodavatelem, který by do budoucna mohl vyústit v sankcionování nebo doměření daně od správce daně.

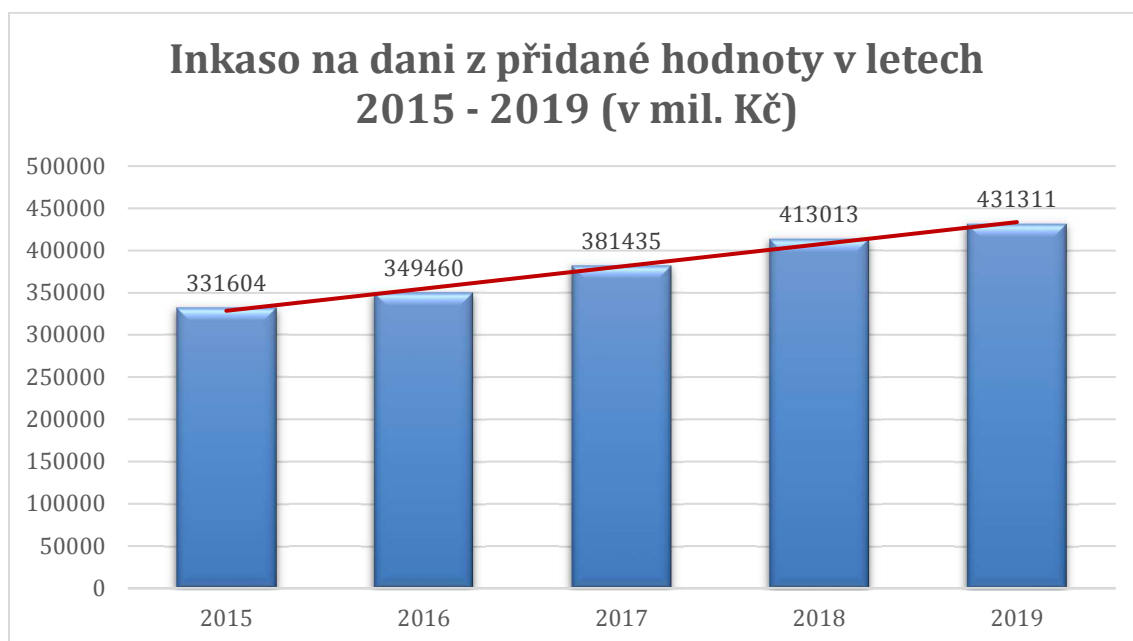
Nevýhodou daně z přidané hodnoty jsou s ní neodmyslitelně spojené vysoké požadavky na administrativu spojenou s touto daní, a to nejen při registraci k DPH, ale i při následné ekonomické činnosti, při níž u plátce daně dochází k aplikaci zákonem daných pravidel. Jedná se např. o plnění daňových povinností, kontrolu dodržování ze strany finanční správy nebo dodržování včasných úhrad daňových povinností a odevzdávání potřebných formulářů, jakými jsou daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, kontrolní hlášení nebo souhrnné hlášení, v daném termínu. Jelikož daň z přidané hodnoty vážně ovlivňuje tržní chování a promítá se do finální hodnoty všech produktů a služeb, jakýkoliv výkyv na základě zákonného zvýšení se odrazí na cenách. Již v minulosti docházelo k postupnému zvyšování daně z přidané hodnoty na současných 21%. Lze se ale setkat s případy, při nichž snížení daňové sazby, nepřinese kýžený efekt zlevnění a snížení ceny výrobku, ale jeho hodnota zůstane neměnná. To nastalo např.

¹¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 8074000052. str. 155

¹² ¹² ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 8074000052. str. 155

u snížení sazby u knih v roce 2014 z dosavadních 15% na 10%, ale úsporu při tomto opatření si ponechali nakladatelé a knihkupci na vyšší marži z prodejů.¹³

Jako v případě sledování trendů růstu u celkového inkasa v České republice autor srovnává i případný meziroční růst u daně z přidané hodnoty. Z grafu č. 1 je patrné, že k růstu skutečně dochází a mezi roky 2015 a 2019 vzrostla hodnota inkasa na DPH o 99 707 mil. Kč. Graf č. 2 zobrazuje meziroční procentní nárůst inkasa na DPH. Dle tohoto grafu došlo k nejvyššímu meziročnímu růstu mezi lety 2016 a 2017, a to o 3,77%. Následující roky došlo ke zpomalení růstu, přičemž ve srovnání mezi roky činil rozdíl 3,85%. Lze předpokládat, že tento trend nízkého růstu, či dokonce poklesu, nastane i v roce 2020 s ohledem na ekonomickou situaci v tuzemsku způsobenou pandemií COVID-19.

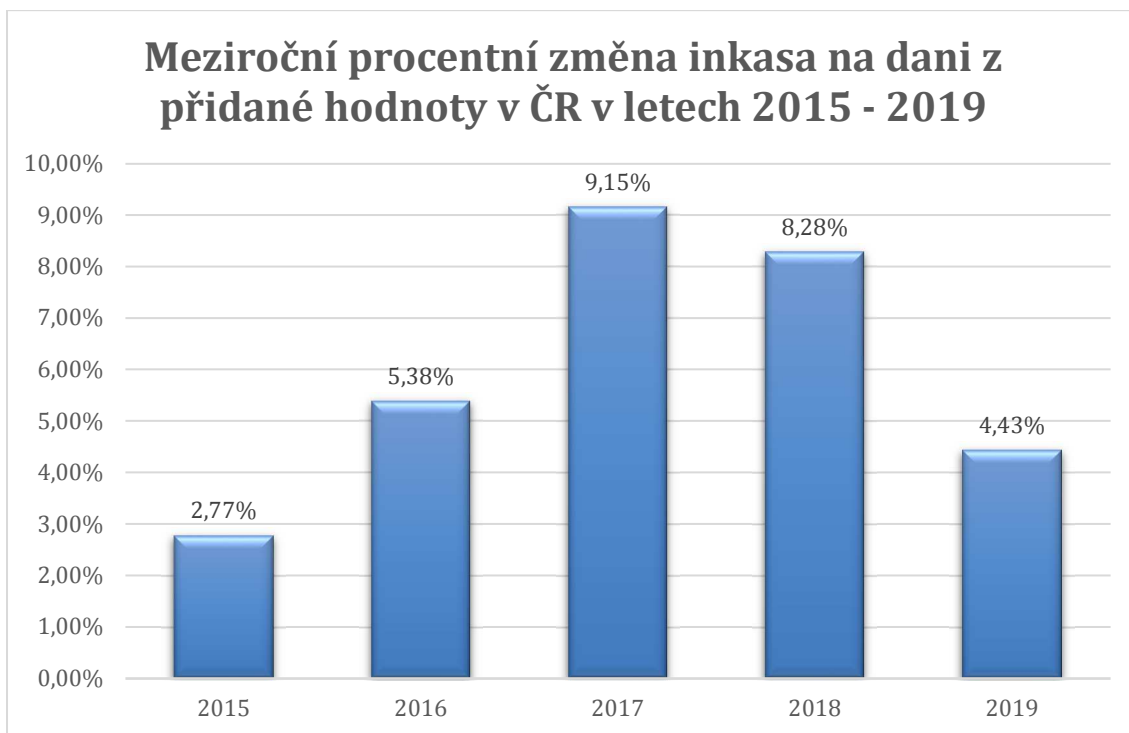


Graf č. 1: Inkaso na dani z přidané hodnoty v ČR (v mil. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Údaje z výběru daní. *Finanční správa* [online]. [cit. 2020-11-07].

Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>)

¹³ Co přinese nižší DPH? Levnější knihy nečekejte. [online]. [cit. 2020-11-07]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/knihy-sazba-dph/r~4069c83cc62311e38f5c0025900fea04/>



Graf č. 2: Meziroční procentní změna inkasa v ČR na DPH

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Údaje z výběru daní. *Finanční správa* [online]. [cit. 2020-11-07].

Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>)

1.3 Důležité pojmy ve vztahu k dani z přidané hodnoty

V oddílu níže se autor zaměřil na důležité pojmy, které přímo souvisejí s problematikou daně z přidané hodnoty v rámci tuzemského a mezinárodního daňového prostředí.

Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge, je v rámci mechanismu uplatňování DPH režimem specifickým. Narozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění neboli plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, tak u režimu přenesení daňové povinnosti je povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění. V rámci tohoto režimu má tedy povinnost přiznat a zaplatit daň plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. „Plátce, který dotčené zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad, kde oproti běžnému daňovému dokladu neuvede výši DPH, namísto toho uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit

a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno.“¹⁴ Tento doklad musí obsahovat odkaz na ustanovení DPH – reverse charge.

Režim přenesení daňové povinnosti se používá např. u stavebních a montážních prací, dodání zlata či dodání telekomunikačních služeb. Hlavním důvodem pro zavedení tohoto režimu bylo omezení daňových úniků, které byly odhaleny u příslušných komodit.

Samovyměření daně

Obdobě jako režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku funguje systém samovyměření daně v rámci intrakomunitárních plnění na úrovni členských států Evropské unie. Stěžejním faktorem pro splnění zákonných požadavků při poskytování služeb z EU je správnost uvedení, tzv. VAT ID (mezinárodního DIČ). Jeho existenci či aktuálnost si plátci mohou ověřit v mezinárodním systému VIES provozovaném Evropskou komisí. V pozici dodavatele tuzemský plátce vykazuje pouze fakturační hodnotu a neuvádí daň. Výčet plnění vyplňuje do souhrnného hlášení. V případě, že je tuzemský plátce v pozici odběratele, má povinnost z přijatého plnění od dodavatele z jiného členského státu provést výpočet daně, daň přiznat a odvést (= samovyměření daně), přičemž si současně může nárokovat odpočet této daně při oboustranném splnění podmínek pro osvobození.¹⁵

Intrakomunitární plnění a působnost

Za intrakomunitární plnění se považují obchodní transakce v oblasti zboží a služeb, které probíhají v rámci Evropské unie. V souladu s těmito transakcemi, konkrétně pohybem zboží v rámci členských států EU, zákon hovoří o dodání zboží do jiného členského státu, tj. výstup vybraných výrobků z území tuzemska do jiné členské země, a o pořízení zboží z jiného členského státu, tj. vstup vybraného zboží na území ČR z jiné členské země. Specificky je upravena oblast služeb. Mezi nejběžnější situace z praxe v rámci intrakomunitárního plnění jsou dodání zboží do EU, pořízení zboží z EU, poskytnutí služby do EU a poskytnutí služby z EU. Kromě uvedených situací dochází mimo jiné také ke specifickým situacím, jakými jsou např. zasílání zboží nebo dodání

¹⁴ Informace k režimu přenesení daňové povinnosti k DPH. *Sagit* [online.] [cit. 2020-11-20]. Dostupné z: <https://www.sagit.cz/info/informace-k-rezimu-prenesení-danove-povinnosti-k-dph-ve-stavebnictvi-podle-92e-zakona-o-dph>

¹⁵ DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Praha: Grada, 2020. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-1036-0. str. 161

a pořízení dopravních prostředků. Ty jsou specificky upraveny zákonem o DPH.¹⁶ Vždy je potřeba u každého případu, který nastane v rámci intrakomunitárního plnění, jednat dle aktuálně platných zákonných opatření daného státu, popřípadě směrnic EU.

VIES (VAT Information Exchange System)

VIES je elektronický systém, který umožňuje přenos informací týkajících se registrace k DPH v rámci Evropské unie (tzv. ověřování platnosti DIČ k DPH). „Prostřednictvím systému jsou mezi daňovými správami jednotlivých členských zemí elektronicky přenášeny informace o intrakomunitárních dodání zboží. Informace týkající se registrace k DPH jsou shromažďovány jednotlivými daňovými správami a vkládány do národních databází, ty jsou poté propojeny do systému VIES. Totéž platí i u údajů o intrakomunitárních dodání zboží, které plátcí DPH uvádějí v souhrnných hlášeních. Údaje jsou poskytovány v reálném čase a kdykoli daňový subjekt provádí ověření, dotaz je postoupen členskému státu, který DIČ pro účely DPH vydal, za účelem aktuálního ověření, zda je DIČ platné.“¹⁷

EUROFISC

Pod pojmem EUROFISC se skrývá 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. EUROFISC definovalo jako jeden z nástrojů Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Jako hlavní důvody přijetí tohoto nařízení uvedla Rada EU, že vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou¹⁸:

- k rozpočtovým ztrátám,
- k porušování zásady spravedlivého zdanění,
- mohou způsobit narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže a
- ovlivňují tak fungování vnitřního trhu.

„Boj proti těmto únikům vyžaduje úzkou spolupráci mezi příslušnými orgány v jednotlivých členských státech. V rámci EUROFISCU členské státy zavedly

¹⁶ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. str. 39

¹⁷ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. str. 36

¹⁸ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. str. 36

mnohostranný mechanismus včasného varování pro boj proti podvodům v oblasti DPH, koordinují rychlou mnohostrannou výměnu cílených informací v tematických okruzích, v jejichž rámci EUROFISC vyvíjí činnost a koordinují práci kontaktních úředníků EUROFISCU zúčastněných členských států při reakci na obdržená varování. Komise poskytuje EUROFISCU technickou a logistickou podporu. Komise nemá přístup k informacím, které mohou být prostřednictvím EUROFISCU vyměňovány. Pokud příslušný orgán členského státu obdrží informace od třetí země, může je podat dále příslušným orgánům těch členských států, které by mohly mít o tyto informace zájem, v každém případě však všem členským státům, které o tyto informace požádají, pokud to ujednání o pomoci uzavřená s dotyčnou třetí zemí povolují.“¹⁹

Daňový únik

Daňovým únikem se rozumí minimalizace (popřípadě až anulace daňové povinnosti). Daňový únik může být buď legální, nebo nelegální. Legálním daňovým únikem je stav, kdy daňový subjekt využívá nedostatků v zákonech způsobem, který nebyl záměrem zákonodárce. Bránit se proti legálním daňovým únikům lze zkvalitňováním zákonů a dalších právních předpisů. „Stav, kdy daňový subjekt využívá k optimalizaci své daňové povinnosti možností daných právními předpisy úmyslně, např. volbou mezi povolenými způsoby odpisů, se nepovažuje za daňový únik.“²⁰

Nelegálními daňovými úniky jsou případy, kdy daňový subjekt získává daňovou výhodu v rozporu se zákonem, tedy jeho porušováním. Může jít o daňové úniky neúmyslné, způsobené neúplnou informovaností daňového subjektu, nepochopením právních předpisů apod., a daňové úniky úmyslné, jejichž rozsah je obvykle největší. „Úmyslné daňové úniky jsou převážně daňovými trestnými činy. Nelegálním daňovým únikům se jednotlivé státy brání posílením kontrolní a vyhledávací činnosti správců daně, včetně posílení jejich pravomocí, zkvalitňováním právních předpisů, trestními postihy atd. Ke snižování neúmyslných daňových úniků pak napomáhá např. informační činnost ze strany správců daně a zejména ústředních orgánů.“²¹

¹⁹ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. str. 37

²⁰ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 89

²¹ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 90

Mezera na dani z přidané hodnoty

Mezera na dani z přidané hodnoty, tzv. „VAT GAP“ je tvořena mimo jiné daňovými úniky, jež úmyslně páchají fyzické a právnické osoby za účelem vlastního obohacení a daňové optimalizace.

Členské státy Evropské unie ztrácejí na příjmech z DPH miliardy eur kvůli daňovým podvodům a nedostatečnému systému výběru daní. Rozdíl v DPH, který tvoří mezeru na DPH, je rozdíl mezi očekávanými příjmy z DPH a skutečně vybranou DPH. Mezera poskytuje odhad ztráty příjmů v důsledku daňových podvodů, daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem, ale také v důsledku bankrotů, finančních úpadků nebo nesprávných výpočtů.²²

„Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ) na základě odhadu Českého statistického úřadu (ČSÚ) určil nejvýznamnější atributy, které negativním způsobem zvýšily hodnotu mezery na DPH. Jedná se o nelegální a stínovou ekonomiku, úmyslné zkreslování údajů podnikateli, přírůstek nesplacených nedoplatků, neodhalené daňové úniky a podvody, chyby a omyly v daňových přiznáních a rozdíly mezi statistickými a daňovými výkazy, které nejsou zachyceny v nezjištěné ekonomice.“²³

Dlouhodobým cílem orgánů finanční správy je udržení výše mezery na DPH na co nejnižší hodnotě, případně mezeru na DPH úplně eliminovat. Snahou je také minimalizovat ztráty z podvodných transakcí a za tímto účelem je zaváděna řada mechanismů a institutů s cílem včasné detekce případů s prvky protiprávní činnosti, kdy se daňové subjekty záměrně snaží odčerpávat prostředky ze systému daně z přidané hodnoty prostřednictvím daňových odpočtů.

1.4 Nástroje finanční správy v ČR

Cílem daňového řízení je stanovení daně a její vybrání tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, aby stanovená a vybraná daň nebyla nižší, než jaká má být podle daňových zákonů.²⁴

²² Taxation and Customs Union, What is the VAT Gap? [online]. [cit. 2020-11-24]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en

²³ Kontrolní závěr z kontrolní akce NKÚ č. 14/17. Nejvyšší kontrolní úřad [online]. [cit. 2020-11-24]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/assets/kon-zavery/K14017.pdf>

²⁴ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 27

„Takto definovaný cíl neznámá, že by správce daně v součinnosti s daňovým subjektem nemohl či nesměl vzít v úvahu skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu, i když činnost správce daně je zaměřena v první řadě na vyhledávání těch chyb a nedostatků, popřípadě i úmyslného jednání, které vedly ke zkrácení daňových příjmů, k daňovým únikům. V jednostranném pohledu však správci daně brání základní zásady daňového řízení i pravidla, jimiž se řídí dokazování. Je však prvořadě na daňovém subjektu, aby znal a uplatňoval svá práva v daňovém řízení. Není v silách správce daně zaručit stanovení a vyměření daně v absolutně správné výši, neboť nikdy nemůže mít jistotu o úplnosti a správnosti všech shromážděných důkazních prostředků.“²⁵

Tuzemská finanční správa disponuje mnoha nástroji, kterými se snaží dosahovat uvedeného cíle v rámci daňového řízení. Níže uvedené nástroje dopomáhají správci daně a omezují legální i nelegální daňové úniky, tudíž zároveň slouží k snížení výše mezery na dani z přidané hodnoty.

Vyhledávací činnost

„Správce daně při vyhledávací činnosti obstarává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní s nebo i bez součinnosti s daňovým subjektem.“²⁶

Místní šetření

Během místního šetření postupuje správce daně tím způsobem, že vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů přímo v jejich provozovnách nebo v sídle ve spolupráci s odpovědnou osobou. Její přítomnost je dle povahy věci potřebná a o samotném průběhu sepisuje správce daně protokol či úřední záznam.²⁷

Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností (POP), který byl v minulosti označován dle Zákona o správě daní a poplatků jako vytýkácí řízení, může správce daně zahájit, pakliže mu vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti týkající se podaného řádného či dodatečného daňového tvrzení nebo dalších písemností předložených daňovým subjektem. Daňový subjekt je tak prostřednictvím POP vyzván k jejich odstranění, přičemž tato výzva musí být konkrétní a jednoznačně specifikována tak, aby daňovému subjektu umožnila se k daným pochybnostem vyjádřit či opravit nepravdivé

²⁵ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 27

²⁶ ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁷ ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

údaje, a tímto krokem tak pochybnosti odstranit. Za zdůraznění zde stojí skutečnost, že správcem daně zahájená výzva, která je nekonkrétní, je považována za nezákonnou a je možno se proti ní bránit stížností, či přistoupit k soudní obraně prostřednictvím žaloby na nezákonný zásah státního orgánu.²⁸

Daňový subjekt musí reagovat ve správcem daně stanovené lhůtě, přičemž důkazní břemeno přechází na něj. Jestliže nebude reagováno nebo nebudou odstraněny pochybnosti, které vznikly správci daně, mohou být příčinou nevrácení nadměrného odpočtu, tj. přeplatku, který daňovému subjektu vychází v daňovém přiznání k DPH, nebo může dojít např. k navýšení hodnoty daňové povinnosti snížené o nárok na odpočet.

Daňová kontrola

Daňová kontrola je nedílnou součástí správy daní. Daňovou kontrolou pracovníci správce daně zjišťují a prověřují správnost základu daně, správnost daně a prověřují jednotlivé okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Kontrola se provádí u daňového subjektu, výjimečně na jiném místě, kde to je vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Z povahy a účelu kontroly vyplývá, že se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období a po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Daňová kontrola je obvykle souhrnem dílčích úkonů. V průběhu kontroly tak může být provedeno např. jedno či více místních šetření, jejichž výsledky budou zahrnuty do výsledků kontroly.²⁹

Lhůta pro stanovení daně činí 3 roky od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení. Tato lhůta může být prodloužena dalšími úkony, jakými jsou např. podání dodatečného daňového přiznání nebo výzva k podání tvrzení. Výsledkem daňové kontroly bývá doměření daňové povinnosti, ke které dochází doručením zprávy o daňové kontrole, v níž je zohledněna lhůta k vyjádření daňového subjektu.

Kontrolní hlášení

„S účinností od 1. ledna 2016 vzniká plátcům DPH zákonná povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení, jehož cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem DPH a identifikovat riziková spojení osob, jež uskutečňují např. karuselové obchody, a tudíž odčerpávají finanční prostředky

²⁸ Postup k odstranění pochybností (dále jen POP). *Epravo.cz* [online]. [cit. 2020-11-29]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/postup-k-odstraneni-pochybnosti-dale-jen-pop-97841.html>

²⁹ BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5. str. 47

ze státního rozpočtu. Před vznikem institutu kontrolního hlášení se na daňový únik přišlo až při kontrole daňového subjektu nebo při jeho úpadku.“³⁰

Kontrolní hlášení vzniklo také z důvodu kontroly a zamezení neoprávněných odpočtů v případech, kdy není na druhé straně odvedena daň z plnění. Ke kontrole těchto údajů slouží tzv. párování, kde se informace od obou protistran, tj. odběratele a dodavatele, kontrolují, a v případě nesrovnalostí prošetřují. „Kontrolní hlášení se podává v pravidelných intervalech správci daně, a to v případě, že plátce uskutečnil nebo přijal úplatu předem, pokud z ní vznikla povinnost přiznat daň, uplatňuje nárok na odpočet u přijatého zdanitelného plnění nebo ze zálohy nebo měl zvláštní režim pro investiční zlato.“³¹ Detekce nesrovnalostí probíhá v centru, kde se mezi sebou všechna podaná kontrolní hlášení párují.

Ministerstvo financí věří, že navrhované opatření je adekvátní situaci, ve které se Česká republika v oblasti podvodů na DPH nachází, a to jak s ohledem na řetězové či karuselové podvody, tak i významný fenomén krácení DPH mimo tyto kriminální praktiky. Při přípravě opatření byla velmi pečlivě zvážena zvýšená administrativní zátěž podnikatelů, kterou nové opatření přináší, tak, aby byla vyvážena skutečným a významným celospolečenským přínosem z vyššího výběru daní a mírou závažnosti daňových úniků. „Očekávaný výrazný pozitivní efekt tohoto nástroje není jen odhadovanou skutečností, ale je jednoznačně potvrzený praxí ve Slovenské republice, kde kontrolní hlášení, respektive kontrolní výkaz, zavedli již v roce 2013.“³²

„Karuselový řetězec je nejčastěji tvořen kombinací článků, kde dochází k daňovým únikům opakovaně, a článků, které mají velmi malou životnost. Z tohoto pohledu institut kontrolního hlášení výrazně znesnadňuje dlouhodobé provozování karuselového řetězce, kde dochází k opakovaným únikům.“³³

Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb je systém, u něhož si státní správa nastavila jako hlavní cíl narovnat podnikatelské prostředí v České republice. Systém elektronické evidence

³⁰ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. str. 33

³¹ DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Praha: Grada, 2020. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-1036-0. str. 252-253

³² HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. str. 34

³³ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. str. 34

tržeb (EET) zajišťuje, aby ti, kteří neplatí daně, neměli výhodu ve srovnání s poctivými podnikateli a živnostníky. EET není v Evropské unii novým pojmem a obdobná forma evidence hotovostních tržeb funguje v bezmála dvacítce evropských zemí. V takto rovném prostředí, které EET vytváří, mají všichni stejné podmínky a řádné plnění povinností neznamena konkurenční nevýhodu, jelikož je tento nástroj státní správy od počátku zamýšlen jako plošné opatření pro hotovostní tržby napříč ekonomikou ČR. Podle ČSÚ dosahovaly před spuštěním elektronické evidence tržeb nevykázané tržby 160 mld. Kč ročně, což by v konečné fázi mělo přinést do státního rozpočtu dle předběžných odhadů příslušných státních orgánů cca 18 mld. Kč ročně.³⁴

System EET funguje na jednoduchém principu, kdy podnikatel zašle datovou zprávu o transakci ve formátu XML do systému Finanční správy, poté je ze systému Finanční správy zasláno potvrzení o přijetí s fiskálním identifikačním kódem. Podnikatel posléze vystaví účtenku se všem náležitostmi, kterou předá zákazníkovi. Zákazník si může ověřit svoji účtenku na Daňovém portále a podnikatel si ověří tržby evidované pod jeho jménem ve webové aplikaci Elektronická evidence tržeb, která byla zřízena k tomuto využití.³⁵

Souhrnné hlášení

Řada plátců DPH má kromě povinnosti podat samotné přiznání k dani z přidané hodnoty také povinnost souhrnného hlášení. To slouží jednotlivým členským státům Evropské unie ke kontrole, zda bylo poskytnuté plnění v rámci unie zdaněno. Souhrnné hlášení lze podat pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny FÚ a ve formátu zveřejněným správcem daně. Pokud je souhrnné hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy, která není podepsána uznávaným elektronickým podpisem, nebo není odeslána prostřednictvím datové schránky, musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání souhrnného hlášení.³⁶

Daňové identifikační číslo daňového subjektu v rámci intrakomunitárního plnění (VAT ID), uváděné v souhrnném hlášení, musí být bezchybné a správné. Tuto informaci lze nejrychleji ověřit v systému VIES. „Nejen plátce DPH, ale i právnická osoba nepovinná k DPH, která je identifikovaná osobou nebo osobou registrovanou k DPH

³⁴ Proč evidence tržeb? Hlavní důvody pro zavedení evidence tržeb. *Etržby* [online] [cit. 2020-11-28]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>

³⁵ Jak to funguje? On-line evidence tržeb. *Etržby* [online]. [cit. 2020-11-28]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>

³⁶ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. str. 30

v jiném členském státě EU, je povinna podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnila poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě, jak je uvedeno v § 9 odst. 3 písm. b), zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů³⁷ (dále jen „zákon o DPH“).

Tuzemský režim přenesení daňové povinnosti (Reverse charge) a samovyměření mezi členskými státy

Oba uvedené nástroje se zaměřují na vyměření DPH obzvláště na straně odběratele a hlavní snahou je dosáhnout oboustranné neprodlené evidence rizikových transakcí a dvojí kontroly z pozice dodavatele i odběratele. Autor se o těchto nástrojích finanční správy blíže rozepisuje v podkapitole 1.3 Důležité pojmy ve vztahu k dani z přidané hodnoty.

Mezinárodní výměna informací

Mezinárodní výměna informací je důležitým nástrojem v boji proti mezinárodním daňovým únikům a finanční správa ČR tuto formu mezinárodní spolupráce využívá každým dalším rokem ve stále větším měřítku. Mezinárodní výměna informací se opírá o tři formy výměny informací, a to o³⁸:

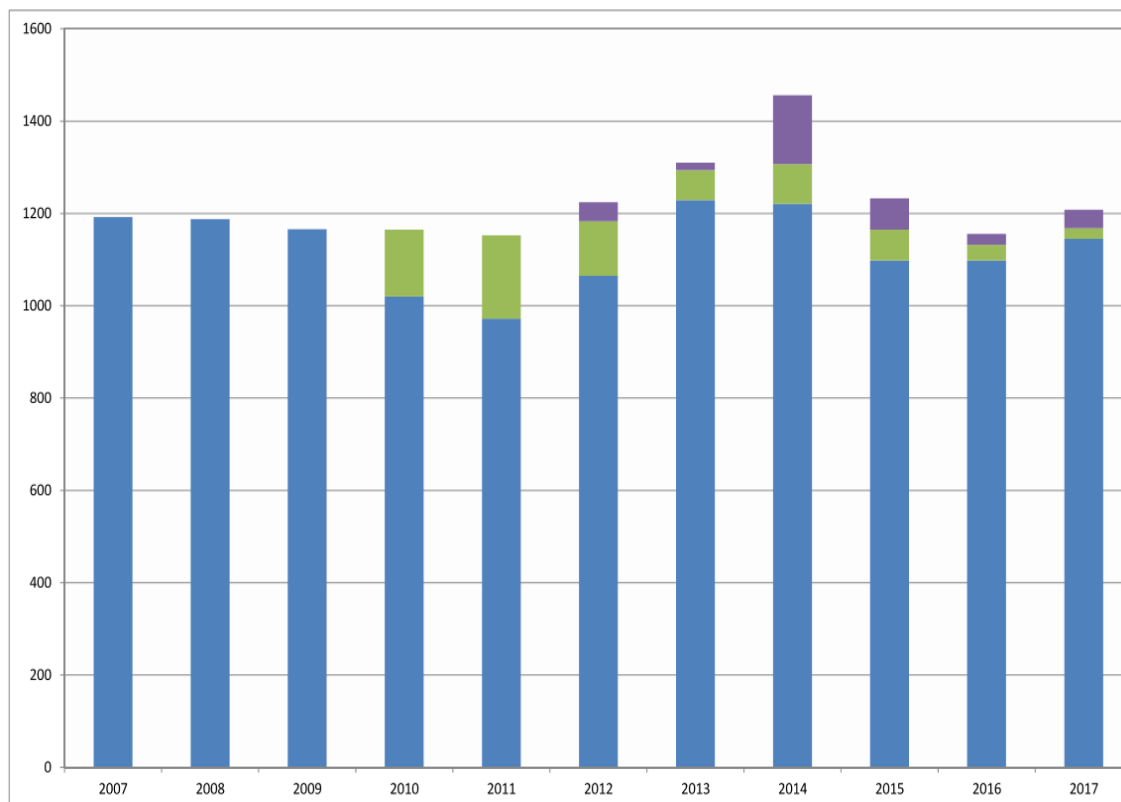
- výměnu informací na dožádání,
- poskytování informací z vlastního podnětu,
- automatickou výměnu informací.

Autor níže využil graf ze stránek finanční správy pro představu celkové kvantifikace četnosti korespondence spojenou s výměnou informací na dožádání a z vlastního podnětu. Automatická výměna informací níže není zahrnuta. Tento graf zahrnuje celkový počet čísel jednacích spojených s výměnou informací, přičemž jedno číslo jednacích je jeden případ. Pro bližší specifikaci, modrou barvou je označena centrální výměna informací na úrovni GFŘ se všemi smluvními státy, zelenou je označena výměna informací mezi pověřenými finančními úřady ČR a Bavorskem a Saskem a fialovou barvou výměna informací mezi ČR a pověřenými daňovými úřady Slovenska.

³⁷ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. str. 32

³⁸ Mezinárodní výměna informací. *Finanční správa* [online] [cit 2020-11-28]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/mezinarodni-vymena-informaci/celkovy-pocet-cisel-jednacich-spojnych-s-vymenou-informaci-4363>

Nejvyšší množství výměny informací bylo ve sledovaném období v roce 2014, kdy počet čísel jednacích dosahoval hodnoty přes 1400, nejnižší počet výměny informací byl pro změnu v roce 2016, kdy jejich počet dosahoval zhruba 1150.



Graf č. 3: Počet čísel jednacích spojených s mezinárodní výměnou informací

(Zdroj: Mezinárodní výměna informací. *Finanční správa* [online]. [cit. 2020-11-29]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/mezinarodni-vymena-informaci/celkovy-pocet-cisel-jednacich-spojnych-s-vymenou-informaci-4363>)

Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba

„Nespolehlivým plátcem (NESPP) se rozumí plátce, jenž závažným způsobem porušil své daňové povinnosti. Správce daně rozhoduje, zda tento plátce bude označen jako nespolehlivý plátce. Tento institut byl do zákona o DPH zaveden jako nástroj v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty s cílem označit rizikové plátce. Závažné porušení povinností je blíže specifikováno v § 106 odst. 1 zákona o DPH. Institut nespolehlivého plátce je alternativním postihem ke zrušení registrace DPH u plátců, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti DPH, ale kterým z důvodu jejich obratu

1 mil. Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců nelze zrušit registraci k DPH. Plátcí označení jako nespolehliví plátcí tak zůstávají i nadále plátcí daně.“³⁹

Vedle stávajícího institutu nespolehlivého plátce byl zaveden od 1. července 2017 obdobný institut s názvem nespolehlivá osoba (NESPO). Institut nespolehlivé osoby je tak dalším opatřením pro efektivnější boj proti únikům na DPH. Dle GFŘ je základním smyslem zajištění pokračující vazby u nespolehlivosti podle zákona o DPH u těch osob, které závažným způsobem porušily povinnosti při správě daně z přidané hodnoty a zároveň tento institut dává správci daně možnost označit jako nespolehlivé i jiné osoby, které jsou např. povinné k dani, nejsou plátcí DPH nebo jsou to osoby nepovinné k dani. Nespolehlivá osoba není cílená na osoby, které se dopustily neúmyslného pochybení, nestihly svá pochybení včas napravit, ale přitom jinak své zákonné povinnosti plní řádně.⁴⁰

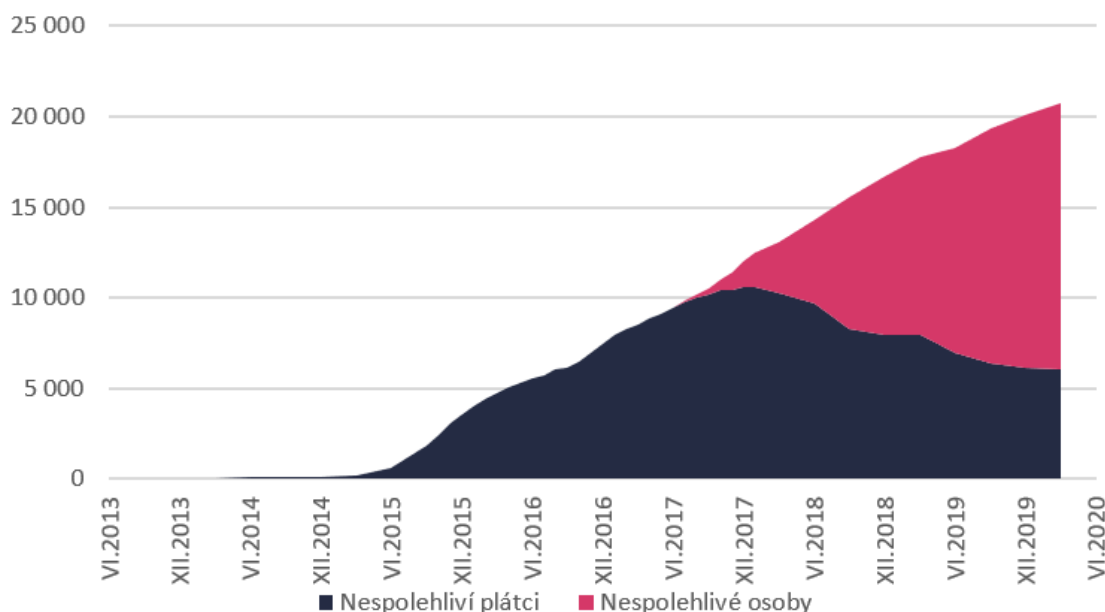
Dle poradenské společnosti Bisnode je za nespolehlivou považována firma, která nemá v pořádku daňové doklady a úřad jí vyměří daň alespoň 500.000 Kč, a také podnik podezřelý z účasti na podvodu. Za nespolehlivého plátce může být označena i společnost, která opakovaně neplní lhůty pro povinná podání. Nespolehlivou osobou se na základě rozhodnutí správce daně může stát fyzická i právnická osoba. Jde buď o subjekty, které nejsou plátcí DPH a závažným způsobem poruší povinnosti vztahující se ke správě daně, nebo o subjekty, jež přestaly být plátcem DPH v okamžiku, kdy byly uvedeny v registru nespolehlivých plátců DPH.⁴¹

Dle aktuálních dat dochází každoročně k růstu počtu nespolehlivých plátců DPH a nespolehlivých osob. Z grafu níže je zřejmé, že od roku 2017, kdy vznikl institut nespolehlivé osoby, dochází k pozvolnému snižování počtu nespolehlivých plátců, ale v celkovém množství NESPP a NESPO dochází každoročně k růstu. V druhé polovině roku 2019 překročilo toto množství hranici 20 000 subjektů.

³⁹ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6. str. 22

⁴⁰ Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční správa* [online]. [cit. 2020-12-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_nespolehlive_osobe_DPH_pro_verejnost_ve_zneni_Dodatku1.pdf

⁴¹ V ČR je 20 754 nespolehlivých plátců DPH. *Bisnode* [online] [cit. 2020-12-03]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/v-cr-je-20754-nespolehlivych-platcu-dph/>



Graf č. 4: Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH a nespolehlivých osob

(Zdroj: V ČR je 20 754 nespolehlivých plátců DPH. *Bisnode* [online] [cit 2020-12-03]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/v-cr-je-20754-nespolehlivych-platcu-dph/>)

K určení, zda právnická nebo fyzická osoba je či není nespolehlivý plátcem nebo nespolehlivá osoba, nám slouží registr plátců, který je online přístupný veřejnosti na webových stránkách Ministerstva financí ČR. K aktuálnímu dni při vytváření této diplomové práce, tj. začátek prosince 2020, bylo v tomto registru označeno za nespolehlivého plátce celkem 5 937 plátců a nespolehlivou osobou 18 965 osob. V součtu činí celková hodnota 24 902.⁴²

Zajišťovací příkazy

Zajišťovací příkaz je účinný nástroj finanční správy pro dosažení cíle správy daní. V případě, že je odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude její vymahatelnost nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz. Kromě účinnosti tohoto nástroje, která je jeho pozitivem, lze na druhou stranu neuváženou aplikací ze strany státní správy způsobit paralyzaci nebo ekonomickou likvidaci adresáta. Je proto důležité, aby správce daně zvažoval, zda

⁴² Registr plátců. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 2020-12-03]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/adis/jepo/epo/dpr/apl_ramce.htm?R=/adisc/DphReg?ZPRAC=FDPHI1%26poc_dic=2%26OK=Zobraz

přistoupí k zajištění daně a při vydávání zajišťovacího příkazu je povinen rozvést konkrétní důvody, proč pokládá vybrání daně za ohrožené a ty dále řádně specifikovat a odůvodnit.⁴³

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.“⁴⁴

Dle posledních informací na webových stránkách Daňové Kobry dopomohla svou činností k přerušení nekalé činnosti a daňových podvodů a ušetřila tak státní pokladně 11,7 mld. Kč.

1.5 Daň z přidané hodnoty v Evropské unii

Daň z přidané hodnoty je pro svoji všeobecnost a úlohu ve vzájemném obchodě klíčovým daňovým odvodem členských zemí. Tuto skutečnost podtrhuje i význam daně pro financování Evropské unie. Daň z přidané hodnoty je v současnosti jedinou nepřímou daní, kterou využívají všechny členské země Evropské unie. Jedná se o tzv. duplicitní vícefázovou nepřímou obratovou daň. Hlavním cílem procesu sladění nepřímých daní ve všech členských státech, obzvláště DPH, je fungování jednotného trhu EU. Na harmonizaci daně z přidané hodnoty se klade největší důraz.⁴⁵

⁴³ Zajišťovací příkaz dle § 167 daňového řádu aneb Rozhodování „na jeden pokus“. *Právní prostor* [online]. [cit. 2020-12-07]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/zajistovaci-prikaz-dle-167-danoveho-radu-aneb-rozhodovani-na-jeden-pokus>

⁴⁴ O Daňové Kobře. *Daňová Kobra* [online]. [cit. 2020-12-07]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>

⁴⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska: legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD: odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9. str. 131-132

1.5.1 Jednotnost DPH mezi členskými státy

Jak již bylo autorem uvedeno výše v rámci charakteristiky daně z přidané hodnoty v ČR, podstatou DPH je zdanění přidané hodnoty, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupené komodity. Mechanismus daně odstraňuje duplicitu, na daň již jednou zaplacenou v ceně nakoupeného zboží či služby se daň již znovu nevaluje. Daň je tudíž vhodná pro mezinárodní transakce, jelikož je vůči nim neutrální. Soudní dvůr ve svých judikátech charakterizuje daň z přidané hodnoty jako obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně. Dále jako daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží nebo služby. Poslední charakteristikou DPH dle Soudního dvoru EU je, že se jedná o daň vybíranou poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.⁴⁶

Rozhodování o tom, zda má být v členských státech typ nepřímé daně jednotný, a o tom, který ze systémů nepřímých daní při integraci použít, bylo jednoznačné. Komise vytvořené speciálně pro tento účel při rozhodování potvrdily, že členské státy musí zrušit kumulativní daňové systémy nepřímého zdanění a zavést daň z přidané hodnoty. „Pokud by totiž zůstalo zachováno více forem nepřímých daní, musely by členské státy při provádění společného obchodu uplatňovat složitý evropský systém vzájemných refundací, přičemž kontrola nad jejich zdárným výkonem by byla velice obtížná, ne-li nemožná, založená především na vzájemné důvěře mezi státy.“⁴⁷

Dle směrnice EU je zavedení daně z přidané hodnoty nezbytné z důvodů⁴⁸:

- vytvoření společného trhu s poctivou hospodářskou soutěží, který má stejné vlastnosti jako vnitrostátní trh,

⁴⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska: legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD: odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9. str. 133

⁴⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska: legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD: odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9. str. 133

⁴⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska: legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD: odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9. str. 134

- používání právních předpisů o obrátových daních, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže, jakož ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb na společném trhu,
- vyloučení faktorů, které mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Evropského společenství,
- dosažení cíle zrušit zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodě mezi členskými státy,
- zjištění, že systém daně z přidané hodnoty dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji, a pokud její oblast nese stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce,
- zjištění, že použitím daně z přidané hodnoty v mezinárodním obchodě je známa částka daňového zatížení zboží a může dojít k přesnému vyrovnání této částky.

Spolupráce a výměna informací v oblasti DPH je velice důležitá a v preambuli směrnice Rady již z roku 1981 jsou uvedeny důvody nutnosti rozšíření okruhu výměny informací z důvodu daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem, které vedou k rozpočtovým ztrátám. Dále kvůli správnému vyměřování a výběru DPH, a to s ohledem na povahu této daně jako obecné daně ze spotřeby. V neposlední řadě se také jedná o úlohu daně v systému vlastních zdrojů EU.⁴⁹

1.5.2 Klasifikace daňových úniků na DPH v rámci EU

V této kapitole autor zaměří pozornost na problematiku klasifikace daňových úniků. Prioritním tématem budou daňové podvody, které jsou v důsledku úmyslného zavinění porušení daňové povinnosti považovány za jeden z největších problémů zatěžující správný výběr daně z přidané hodnoty.

„Přestože členské státy Evropské unie deklarují přijímání opatření k potírání daňových podvodů a zároveň registrují vysoce organizované podvody na DPH, stávají se daňové podvody již zaběhnutým průmyslem těžícím z neadekvátních kontrolních mechanismů členských států EU, chybějících efektivních regulativních mechanismů

⁴⁹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska: legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD: odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9. str. 158

a obecně základního principu fungování unijního systému DPH založeného na rozeznávání osvobozených dodání zboží mezi jednotlivými členskými státy EU.“⁵⁰

„V případě klasifikace daňových úniků se setkáváme s rozličnými kritérii jejich rozdělení. S ohledem na komplikovanou hranici určující protiprávnost a zákonnost jednání daňového subjektu v oblasti daňového práva je přínosným rozdělením daňových úniků na daňové úniky v úzkém a širokém slova smyslu, kdy právě daňový únik v úzkém slova smyslu označuje pouze protiprávní jednání daňového subjektu s dopadem na výši daňové povinnosti. Právě daňový únik je nejčastější označení pro tato protiprávní jednání daňového subjektu. Pakliže ale existují daňové úniky v širokém slova smyslu, označující i zákonná jednání daňových subjektů, která se nacházejí v šedé zóně mezi zákonností a protiprávností určitého jednání, např. hraniční agresivní daňové plánování nebo vyhýbání se daňové povinnosti, je nezbytné rozlišovat i daňové úniky legální a nelegální. Relevantnost této klasifikace lze pak dovodit i v českém právním prostředí s ohledem na historický výklad úředních dokumentů a vnímání pohledu na daňový únik z hlediska veřejných rozpočtů.“⁵¹

Z pohledu uplatňovaných nástrojů boje proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty je ovšem nejvýznamnější rozlišení mezi daňovými úniky uvnitř obchodního řetězce páchanými osobami povinnými k dani, označované jako B2B (business to business) daňové úniky, a daňovými úniky při uskutečnění zdanitelného plnění ve vztahu ke spotřebiteli, označované jako B2C (business to customer) daňové úniky. B2C daňové úniky jsou přitom založeny na skutečnosti, že poskytovatel plnění neodvede daň z přidané hodnoty správci daně, a to i přesto, že tuto daň mohl od spotřebitele vybrat. S rozvojem e-commerce totiž dochází ke zjednodušení uskutečňování mezinárodního obchodu se spotřebiteli, kdy je v důsledku určitých typů osvobození plnění od DPH možné využívat příslušné hranice pro tříštění jinak ucelených plnění, a tedy i nelegitímnímu vyhýbání se DPH. Dalším aspektem je často nesnadná identifikace poskytovatele plnění, neboť spotřebitel jako takový není principiálně povinen k daňovému tvrzení, v důsledku čehož se správce daně ani nemusí dozvědět o daňovém úniku. Na poli B2C daňových úniků v ČR dochází prostřednictvím

⁵⁰ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 76

⁵¹ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 96

elektronické evidence tržeb po vzoru jiných jurisdikcí k rozvoji elektronické ohlašovací povinnosti osob povinných k dani, která je považována za jedno z nejúčinnějších opatření potírání tohoto typu daňových úniků.⁵²

„Z pohledu unijního práva regulujícího hmotnou konstrukci daně z přidané hodnoty je však nejdůležitější potírání B2B daňových úniků, neboť ty právě využívají fragmentárního výběru této daně v jednotlivých fázích výrobního a dodavatelského řetězce. Nejčastěji identifikované jsou podvody chybějícího obchodníka (tzv. missing trader), který v nejjednodušších daňových únicích sice vybere DPH od svých odběratelů, tuto daň ale nepřizná, ponechá si ji a nakonec „zmizí“. V důsledku existence osvobození plnění od DPH však do popředí zájmu vystupují daňové úniky využívající tohoto institutu, označované jako MTIC (tzv. missing trader intra-community)/MTEC (tzv. missing trader extra-community) daňové úniky a v jejich nejkompexnější a nejzávažnější formě jako kolotočové podvody. Tyto spočívají na organizovaných strukturách osob zapojených do těchto daňových úniků a dělby práce, čímž dochází ke ztížení jejich identifikace. Těmto daňovým únikům je nicméně možné zabránit pouze koncepční změnou systému daně z přidané hodnoty uplatňovaného v členských státech Evropské unie a jejich potírání do nalezení optimální koncepční změny tohoto systému slouží nástroje daňové správy.“⁵³

1.5.3 Nástroje potírání daňových úniků práva EU

Právo Evropské unie nabízí několik nástrojů, kterými lze úspěšně bojovat s daňovými úniky v oblasti daně z přidané hodnoty. Směrnice o společném systému DPH a primární právo EU však také vymezují hranice působnosti orgánů EU a jejich jednotlivých členských států, v důsledku čehož není v komplexním měřítku, neboť harmonizovaná právní úprava vymezuje především systém, jakým je DPH v prostoru Evropské unie uplatňováno. „Z tohoto důvodu pak v legislativní regulaci daně z přidané hodnoty nalézáme nástroje potírání daňových úniků pouze hmotněprávní povahy, řešící vymezení osoby, která je povinna odvést daň státu, anebo nástroje určující, jakým

⁵² SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 97

⁵³ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 97-98

způsobem mají být aplikovány další instituty fungování tohoto systému, jako je odpočet DPH na vstupu anebo osvobození od této daně, jichž bývá také v rozporu s jejich účelem používáno ke spáchání daňových podvodů.“⁵⁴

Odmítnutí přiznání odpočtu daně na vstupu

„Vedle mezinárodní spolupráce v daňových věcech dotýkající se především v oblasti daně z přidané hodnoty daňových podvodů typu MTIC/MTEC je jedním z nejuniverzálnějších opatření potírajících daňové úniky možnost správce daně rozhodnout o nepřiznání odpočtu daně uhrazené na vstupu. Přestože je totiž nárok na odpočet takto uhrazené daně nedílnou součástí harmonizovaného systému DPH, jež je vykonstruován k dosažení cíle zbavit jednotlivé podnikatele zatížení DPH splatné nebo již odvedené v rámci jeho hospodářské činnosti, existují okolnosti důvodně ospravedlňující zamítnutí přiznání nároku na odpočet této daně na vstupu. Samotné opatření se však neopírá o pozitivněprávní ustanovení směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, nýbrž je dovozeno judikaturou Soudního dvora Evropské unie, zaleženou na principu, že uplatňování práva EU nemůže být založeno na zneužívající podvodné praxi. Jedná se tedy o nástroj, který má v členských státech Evropské unie již mnohaletou praxi, a to především v oblasti segmentů vnitřního trhu stížených kolotočovými podvody.“⁵⁵

Lze říci, že „vědomost osoby povinné k dani uskutečňující plnění osvobozené od DPH o daňovém podvodu v následující fázi obchodního řetězce opravňuje správce daně k odmítnutí přiznání statusu osvobození této transakce, ale opětovně pouze v případech, kdy poskytovatel tohoto plnění nepřijal veškerá opatření, jež po něm mohou být rozumně požadována, tzn., že nejednal v dobré víře v legitimitu obchodního řetězce. Tato pravomoc správce daně je v detailech založena s minimálními odlišnostmi na analogickém převzetí teorie pravomoci správce daně odmítnout přiznání nároku na odpočet daně na vstupu“.⁵⁶

⁵⁴ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 184

⁵⁵ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 99-100

⁵⁶ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 185

Zneužití práva

„Unijní regulace daně z přidané hodnoty nenabízí pouze striktně pozitivněprávní nástroje, a již dovození pravomoci správce daně odmítnout přiznání nároku na odpočet ukazuje, jak významnou roli v potírání daňových úniků zastávají i soudy. Dalším příkladem může být problematika aplikace zákazu zneužití práva v oblasti DPH a daní vůbec jakožto vývojově realitně mladý institut aplikovatelný v daňovém právu, založený zejména na zkoumání teologického výkladu právních norem a konkrétního jednání osoby povinné k dani. Z tohoto důvodu lze princip zákazu zneužití práva s ohledem na jeho povahu nejbližše přirovnat k principům aplikace a interpretace práva. Tento institut, který zejména díky judikatuře Soudního dvora EU a poté i navazující judikatuře soudů správního soudnictví členských států EU pomalu získává své místo v daňovém právu, se tak stává jedním z dalších nástrojů správců daně sloužících k zajištění přednostně správného a v další řadě i řádného výběru nejen DPH.“⁵⁷

Ručení

Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty pamatuje na nezbytnost potírání daňových úniků ve své pozitivněprávní rovině, když k zajištění výběru této daně umožňuje členským státům Evropské unie stanovit povinnost k její úhradě jiné osobě než osobě primárně povinné k uhrazení daně. Dle směrnice EU je umožněno ve specifických případech stanovit, že DPH je povinna uhradit i jiná osoba než osoba povinná k této dani, bez ohledu na daňový status této osoby. Dle systematického zařazení této normy je možno vyvodit závěr, že toto ustanovení neurčuje, na koho se hledí jako na daňový subjekt, nýbrž se jedná toliko o přenesení jedné povinnosti daňového subjektu týkající se platební roviny, a to povinnosti uhradit daň z uskutečněného zdanitelného plnění příslušnému správci daně. „Svou povahou se tedy jedná o hmotněprávní přenesení závazku daňového subjektu daň uhradit. I když je interpretace a povaha tohoto nástroje jednoduchá, praxe ukázala, že je tento systém složitější, než se na první pohled zdá. Tato problematika více než jiná opatření s obdobným účelem doznává nezbytnosti aplikace výkladových postupů preferovaných Soudním dvorem EU vyžadujících prioritní interpretaci norem sekundárního práva EU systematickou a teologickou metodou výkladu.“⁵⁸

⁵⁷ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 110

⁵⁸ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 127-128

V české legislativě je problematika ručení příjemce zdanitelného plnění řešena v § 109 zákona o DPH.

Režim přenesené daňové povinnosti

Posledním specifickým unijním nástrojem v boji proti daňovým únikům je režim přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge (*viz kapitola 3.3*). Označení reverse charge je užito pro jeho principiální shodnost s procesem uplatňování daně z přidané hodnoty v případě intraunijních transakcí podléhajících této dani. Tento nástroj opatření potírání daňových úniků sice spočívá v odchylce od obecného režimu DPH zavedeného v Evropské unii, avšak jako fenomén není tedy úpravě směrnice EU o společném systému daně z přidané hodnoty neznámý. Reverse charge je účinným nástrojem boje zvláště proti B2B daňovým únikům, když jím dochází k eliminaci podvodu chybějícího obchodníka, neboť tento režim neumožňuje poskytovatelům zdanitelného plnění nárokovat odpočet daně, aniž by sami daň na vstupu přiznali a odvedli.⁵⁹

⁵⁹ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 152-153

2 PRAKTICKÁ ČÁST

2.1 Mezera na dani z přidané hodnoty v ČR

Autor v teoretické části diplomové práce seznámil čtenáře s pojmem mezera na dani z přidané hodnoty, tzv. VAT GAP, a nyní tento pojem rozebere podrobněji a přejde k vlastnímu stanovení odhadu daňové mezery. Jak již bylo zmíněno v podkapitole 1.3 Důležité pojmy ve vztahu k dani z přidané hodnoty, výše daňové mezery na DPH je tvořena mimo jiné daňovými úniky a nekalou činností fyzických a právnických osob, které tuto činnost páchají za účelem vlastního obohacení na úkor příjmu do státního rozpočtu. Nástroje, které autor uvedl v teoretické části, slouží zvláště k omezení tohoto chování, a tudíž aplikací těchto finančních nástrojů dochází ke snižování mezery na DPH. Dochází tak k potlačení daňových úniků a narovnávání tržního prostředí a správnému výběru daně z přidané hodnoty s omezením nekalých praktik daňových subjektů.

Stanovení mezery na DPH je jedním z důležitých témat, které má intrakomunitární přesah a v současné době je její stanovení prioritní a nevyhnutelné. Zjištěné informace o rostoucí tendenci mezery na DPH, a tedy stoupajícímu počtu daňových úniků a osob nalézajících se v šedé ekonomice, jsou zjevné např. z analýzy daňové mezery zpracovávané studií CASE či jinými osobami.

2.1.1 Metody výpočtu mezery na dani z přidané hodnoty

Výpočet odhadu mezery na dani z přidané hodnoty lze provést pomocí následujících metod:⁶⁰

- metoda výpočtu na základě tabulek dodávek a užití – nevýhodou je zveřejňování těchto dat Českým statistickým úřadem v pětiletých intervalech,
- metoda WAR využívající tabulek dodávek a užití a současně informací z daňových přiznání – nevýhodou je předpoklad znalosti údajů z daňových přiznání,
- metoda „očišťování“ HDP,

⁶⁰ ZÍDKOVÁ, Hana. *Diskuze metod odhadů mezery DPH* [online]. [cit. 2021-02-10]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=442.pdf>, str. 5

- přímé metody kalkulující s náhodně vybraným vzorkem subjektů a následným přepočtem na celé národní hospodářství.

2.1.2 Stanovení odhadu mezery na dani z přidané hodnoty

Z předchozí kapitoly je zřejmé, že existuje více možností k odhadu mezery na DPH a autor k vlastnímu stanovení odhadu využil metodu výpočtu pomocí očištění hrubého domácího produktu (dále jen „HDP“). Tyto informace budou využity z databáze národních účtů zveřejňovaných českým statistickým úřadem z důvodu dostupnosti dat pro autorem zvolená období. Při zpracování dat autor vycházel z metody výpočtu mezery za období 2004-2010, který ve své doktorské disertační práci aplikovala Hana Zídková⁶¹. Důvodem pro využití těchto údajů je přesné stanovení použitých dat z národních účtů, které jsou předmětem kvantifikace mezery na DPH.

HDP, národní hospodářství

Hodnota HDP, jež je uvedena v tabulce níže, vychází ze statistik národních účtů zveřejňovaných českým statistickým úřadem. Pro výpočet za období let 2016 až 2019 byl použit HDP v běžných cenách. Výpočet byl proveden tak, že výše hrubého domácího produktu za celé národní hospodářství byla snížena o hodnotu vývozu zboží a služeb a navýšena o hodnotu dovozu zboží a služeb.

Tabulka č. 1: Hrubý domácí produkt s úpravou o dovoz a vývoz (v mil. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Databáze národních účtů: HDP výdajová metoda. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2021-02-12]. Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.makroek_vydaj)

Období	2016	2017	2018	2019
Hrubý domácí produkt	4 796 873	5 110 743	5 409 665	5 748 805
HDP po úpravách (-dovoz +vývoz)	4 430 973	4 726 332	5 088 340	5 402 711

Za účelem definování hodnot výdajů, ze kterých v jednotlivých sektorech ekonomiky nelze nárokovat odpočet daně, je potřeba odečíst hrubou tvorbu kapitálu celého národního hospodářství. V tabulce č. 2 autor od hodnoty hrubého kapitálu odečetl výši změny zásob

⁶¹ ZÍDKOVÁ, Hana. *Analýza mezery DPH* [online]. [cit. 2021-02-10]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=442.pdf>

a čistého pořízení cenností za roky 2016 až 2019, takže došlo k vyčíslení celkového hrubého fixního kapitálu.

Tabulka č. 2: Tvorba hrubého fixního kapitálu (národní hospodářství, v mil. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Databáze národních účtů: HDP výdajová metoda. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2021-02-12]. Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.makroek_vydaj)

Období	2016	2017	2018	2019
Tvorba hrubého kapitálu	1 248 337	1 347 786	1 471 556	1 548 763
Změny zásob	44 528	68 652	39 990	30 937
Čisté pořízení cenností	7 342	5 727	8 542	8 772
Tvorba fixního kapitálu po zohlednění změny zásob a čistého pořízení cenností	1 196 467	1 273 407	1 423 024	1 509 054

Neziskové instituce sloužící domácnostem

Jeden ze sektorů, u něhož jsou zohledněny hodnoty nepodléhající odpočtům daně či osvobozená plnění, jsou neziskové instituce sloužící domácnostem (tzv. NISD). Do tohoto výpočtu vstupuje mezispotřeba těchto organizací. Mezispotřebou jsou myšleny výše výdajů, jež jsou spotřebovávány během výrobního procesu. Dále do výpočtu vstupuje pořízení nových i použitých aktiv, změna zásob a pořízení cenností a nehmotných nevyráběných aktiv.

Tabulka č. 3: Mezispotřeba a hrubá tvorba kapitálu (neziskové organizace, v mil. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Databáze národních účtů: Časové řady sektorových účtů. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2021-02-12]. Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.makroek_vydaj)

Období	2016	2017	2018	2019
Mezispotřeba + Hrubá tvorba kapitálu po úpravě (neziskové instituce)	54 970	60 744	68 938	76 203

Finanční instituce

Při stanovení mezispotřeby finančních institucí byla využita hodnota stanovená Hanou Zídkovou v její disertační práci ⁶², a to 40% výdajů, u nichž je uplatňován nárok na odpočet daně. Taktéž hrubá tvorba kapitálu zahrnující pořízení nových a použitých fixních aktiv, změnu zásob a pořízení cenností a nehmotných nevyráběných aktiv byla uvažována v poměrné výši výdajů bez nároku na odpočet, tj. poměr 60:40.

Tabulka č. 4: Mezispotřeba a hrubá tvorba kapitálu (finanční instituce, v mil. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Databáze národních účtů: Časové řady sektorových účtů. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2021-02-12]. Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.makroek_vydaj)

Období	2016	2017	2018	2019
Mezispotřeba + Hrubá tvorba kapitálu po úpravě a stanovení podílu bez nároku na odpočet daně (finanční instituce)	127 391	134 792	145 053	150 189

Vládní instituce

V tomto sektoru autor provedl součet mezispotřeby vládních institucí s nákupem nových a použitých finančních aktiv. Dále přičetl změny zásob a pořízení cennosti včetně nehmotných nevyráběných aktiv. Nakonec od tohoto výsledku byla odečtena hodnota výdajů kolektivní spotřeby.

Tabulka č. 5: Mezispotřeba a hrubá tvorba kapitálu (vládní instituce, v mil. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Databáze národních účtů: Časové řady sektorových účtů. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2021-02-15]. Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.makroek_vydaj)

Období	2016	2017	2018	2019
Mezispotřeba + Hrubá tvorba kapitálu po úpravě a odečtu kolektivní spotřeby (vládní instituce)	26 877	31 313	72 312	89 458

Domácnosti

V sektoru domácností zohlednil autor výdaje rezidentů v cizině a tyto odečetl od výdajů nerezidentů v České republice. Od pořízení nových a použitých fixních aktiv, změny zásob a pořízení cenností a nehmotných nevyráběných aktiv byla odečtena

⁶² ZÍDKOVÁ, Hana. *Analýza mezery DPH* [online]. [cit. 2021-02-15]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=442.pdf>

hodnota pořízení bydlení. Poté byl propočten podíl drobných podnikatelských subjektů, tj. plátců a neplátců daně z přidané hodnoty (viz příloha č. 3). Hrubá tvorba kapitálu podnikatelů neplátců daně z přidané hodnoty byla navýšena o celkové výdaje na pořízení bydlení a následně snížena o produkci pro vlastní konečné užití sektoru domácnosti.

Tabulka č. 6: Hrubá tvorba kapitálu po úpravě (domácnosti, v mil. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Databáze národních účtů: Časové řady sektorových účtů. Český statistický úřad [online]. [cit. 2021-02-15]. Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocnkavyber.makroek_vydaj)

Období	2016	2017	2018	2019
Hrubá tvorba kapitálu po úpravě výdajů ne/rezidentů, pořízení bydlení, vynětí podílu plátců daně z přidané hodnoty a odečtu produkce pro vlastní užití	104 554	78 661	118 596	141 286

Ke zjištění teoretické daňové povinnosti ze stanoveného teoretického základu daně (z celkové hodnoty včetně DPH, ze které bude výše daně vypočítána), neboli oddanění, je potřeba definovat váženou sazbu daně pomocí vzorce:

$$\text{vážená sazba (v \%)} = (\text{příjmy DPH} / \text{konečná spotřeba} - \text{příjmy DPH}) * 100$$

Konečná spotřeba domácností, vládních institucí a neziskových organizací bude souhrnně využita pro výpočet konečné spotřeby. Tyto údaje budou čerpány z národních účtů a od této sumy bude odečtena hodnota výdajů na kolektivní spotřebu.

Informace o příjmu daně z přidané hodnoty za sledované období budou užity ze zveřejněné analýzy finanční správy.⁶³

Na základě zjištěných údajů lze provést výpočet za období let 2016 až 2019 tímto způsobem (hodnoty jsou v mil. Kč):

$$\text{vážená sazba (2016) (v \%)} = (349\,460 / 2\,760\,016 - 349\,460) * 100 = \mathbf{14,50\%}$$

$$\text{vážená sazba (2017) (v \%)} = (381\,435 / 2\,936\,425 - 381\,435) * 100 = \mathbf{14,93\%}$$

$$\text{vážená sazba (2018) (v \%)} = (413\,013 / 3\,133\,455 - 413\,013) * 100 = \mathbf{15,18\%}$$

⁶³ Údaje z výběru daní. Finanční správa [online]. [cit. 2021-02-15]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

$$\text{vážená sazba (2019) (v \%)} = (431\,311 / 3\,343\,664 - 431\,311) * 100 = \mathbf{14,81\%}$$

Máme-li vypočtenou váženou sazbu daně, lze určit teoretickou daňovou povinnost, kterou Zídková udává vzorcem:

$$\text{teoretická daňová povinnost} = \text{teoretický základ daně} * \text{vážená sazba} / 1 + \text{vážená sazba}$$

Výslednou teoretickou výši daně za sledované období, tj. roky 2016 až 2019, lze přehledně vyčíst z tabulky níže.

Tabulka č. 7: Teoretická daňová povinnost (v mil. Kč)

(zdroj: autor)

Období	2016	2017	2018	2019
Teoretická daňová povinnost	449 348	488 240	536 429	561 234

V posledním kroku výpočtu mezery na DPH odečteme od teoretické daňové povinnosti reálně inkasované příjmy na dani z přidané hodnoty. V tabulce č. 8 je uvedena mezera na DPH v absolutním vyjádření v mil. Kč a v procentuálním vyjádření.

Tabulka č. 8: Absolutní a relativní mezera na dani z přidané hodnoty (v mil. Kč)

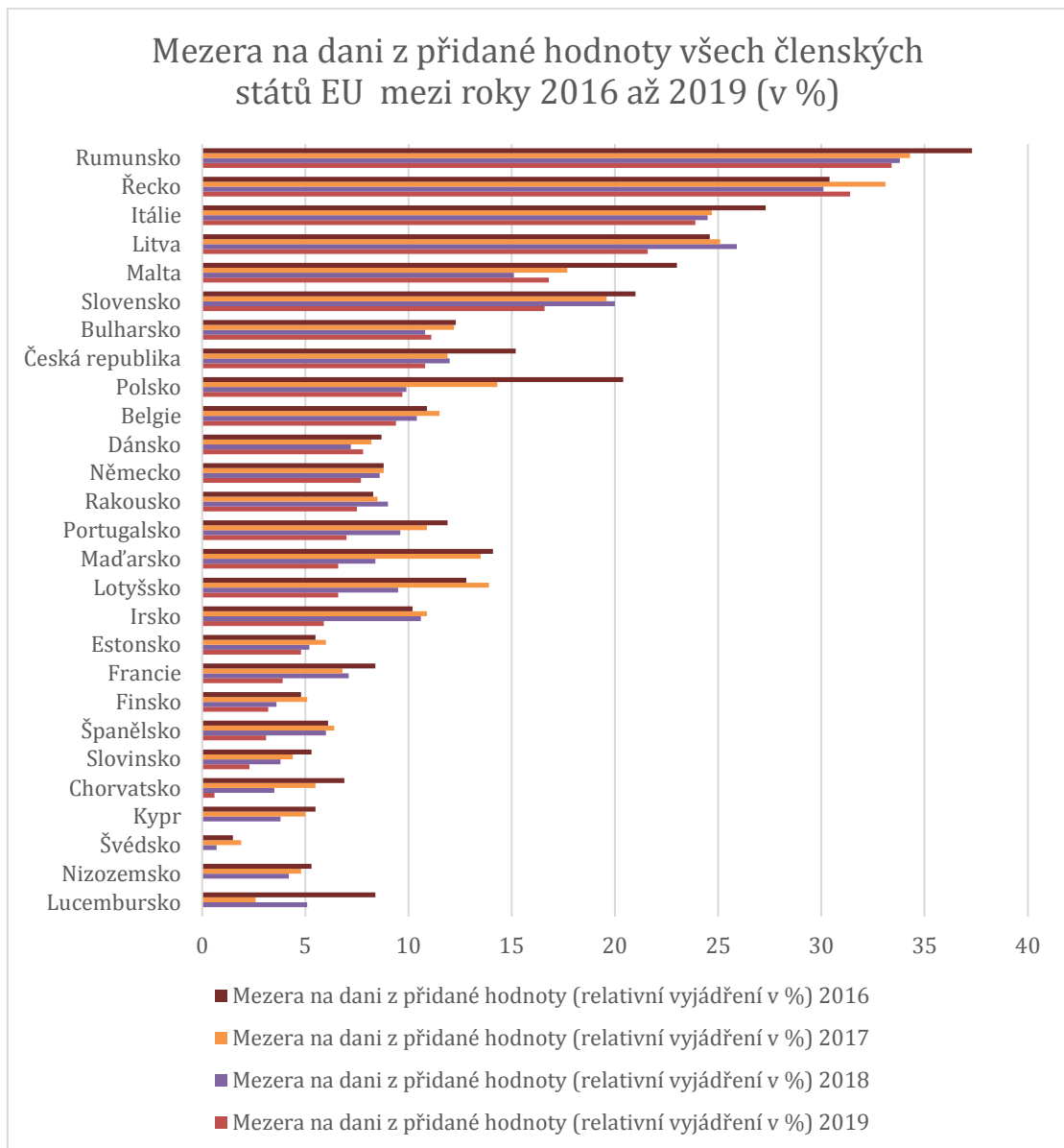
(Zdroj: autor)

Období	2016	2017	2018	2019
Mezera na DPH (v mil. Kč)	99 888	106 805	123 416	129 923
Mezera na DPH (v %)	22,23	21,88	23	23,15

Z výsledné tabulky je patrné, že se mezera na DPH v České republice za sledované období drží na úrovni mezi 21 až 23%. Při průběžných výpočtech čerpal autor z dostupných zdrojů, které zveřejňuje Český statistický úřad (ČSÚ). Ke vstupním datům, která publikuje ČSÚ, lze přistupovat z různých pohledů a v závislosti na aktualizacích použitých dat, čímž se údaje každým rokem mění. Autor při stanovení mezery na DPH zjistil, že kompletní data ČSÚ, jež slouží k výpočtům, jsou publikována zpětně.

2.2 Mezera na dani z přidané hodnoty v členských státech EU

Autor se ve své diplomové práci zaměřuje nejen na odhad mezery na dani z přidané hodnoty v rámci České republiky, ale také srovnává hodnoty s ostatními zeměmi Evropské unie. Na základě zveřejněných dat Úřadem pro publikace Evropské unie vytvořil autor graf, v němž porovnává celkovou mezeru na dani z přidané hodnoty u všech členských států EU.



Graf č. 5: Mezera na dani z přidané hodnoty všech členských států mezi roky 2016 až 2019 (v %)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Publication detail. Úřad pro publikace Evropské unie [online]. [cit. 2021-02-20]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF>)

Z výše uvedených hodnot vyplývá, v jak velké výši jsou odhadovány daňové úniky na DPH nejen v České republice, ale také ve všech členských zemích Evropské unie. Dokážeme určit, o kolik méně bylo na DPH vlivem daňových úniků inkasováno, tedy v jaké výši byl ovlivněn negativním způsobem výnos z DPH. Tato snížená část má dopad na příjem veřejných rozpočtů členských států EU.

V grafu jsou různými barvami označeny sledované roky, přičemž růžovou barvou je označen rok 2019, k němuž má autor nejaktuálnější dostupná data. I tak ale z dostupných zdrojů neměl autor k dispozici ke srovnání údaje o mezeře na DPH ze zemí Kypr, Švédsko, Nizozemsko a Lucembursko. Dle předcházejících období lze však očekávat, že hodnoty mezery nebudou dosahovat tak vysokých hodnot, jako je tomu v jiných zemích Evropské unie. Mezi země s nejnižší výší mezery na DPH patří Chorvatsko (0,6%), Slovinsko (2,3%), Španělsko (3,1%), Finsko (3,2%) a Francie (3,9%). Na opačném konci s nejvyšším procentním vyčíslením mezery se nacházejí země, jakými jsou Rumunsko (37,3%), Řecko (30,4%), Itálie (27,3%), Litva (24,6%), Malta (23%) či Slovensko (21%).

Česká republika se ve srovnání s ostatními zeměmi řadí na osmé místo, což znamená, že tuzemská výše mezery na dani z přidané hodnoty je i přes veškerou snahu finanční správy na nepříznivých hodnotách. Její výše nedosahuje tak vysokých hodnot, jaké mají například Itálie nebo Slovensko. Je zde tedy prostor pro zlepšení a snahou finanční správy by měla být důslednější a pečlivější aplikace nástrojů, kterými disponuje. Vše se odvíjí a závisí také na zlepšování daňového chování daňových subjektů, tj. fyzických i právnických osob, a na snižování transakcí, které se nacházejí ve stínové ekonomice, při níž dochází k únikům na dani z přidané hodnoty.

2.3 Daňové úniky ve vybraných zemích Evropské unie

Autor v další části práce provede srovnání a detailní analýzu stavu na DPH s ohledem na daňové úniky u vybraných zemí a vzájemnou komparací. Z dlouhodobého hlediska blízce spolupracuje finanční správa se sousedními zeměmi Slovenskem, Polskem a Německem. Každá z těchto členských zemí EU má vlastní orgány finanční správy a finanční nástroje, kterými se snaží zabraňovat daňovým únikům a zlepšení výběru daně z přidané hodnoty. V teoretické části byly podrobněji rozebrány typy nástrojů tuzemské finanční správy a také nástroje, jimiž EU potírá úniky na DPH.

2.3.1 Vybrané postupy při správě daní v ČR a jejich fiskální přínos

V zákonu o dani z přidané hodnoty a v daňovém řádu jsou implementovány způsoby a využití nástrojů finanční správy, díky kterým se má docílit správného stanovení daně a omezení daňových úniků na DPH. Některými z těchto nástrojů operuje finanční správa již od svých počátků a některé vznikly v tuzemském daňovém prostředí nedávno, např. kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb aj. Účelem ale i nadále zůstává zachycení a omezení nekalého chování daňových subjektů a osob povinných k dani, narovnání obchodního prostředí a zajištění, aby příjmy z DPH připadly do státního rozpočtu.

Daňová kontrola a doměrky po kontrole

Opomeneme-li místní šetření a vyhledávací činnost, které jsou základním pilířem při dokazování a ověřování informací správcem daně, tak prvním z nástrojů finanční správy je daňová kontrola a případně doměření daňové povinnosti po kontrole, tzv. doměrek. Daňová kontrola patří mezi nejpoužívanější postupy při správě daní a provází ji množství úkonů, které jsou rozhodné pro správné zjištění daně. Tento postup je realizován v průběhu vyměřovacího či doměřovacího řízení a využívá se při dokazování, jež je časově i personálně náročné. V tabulce níže autor seznamuje s počtem a také výsledky daňových kontrol za sledované období od roku 2016 do roku 2019, které vyplývají z výročních zpráv finanční správy České republiky.

Tabulka č. 9: Počet daňových kontrol na DPH za období let 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

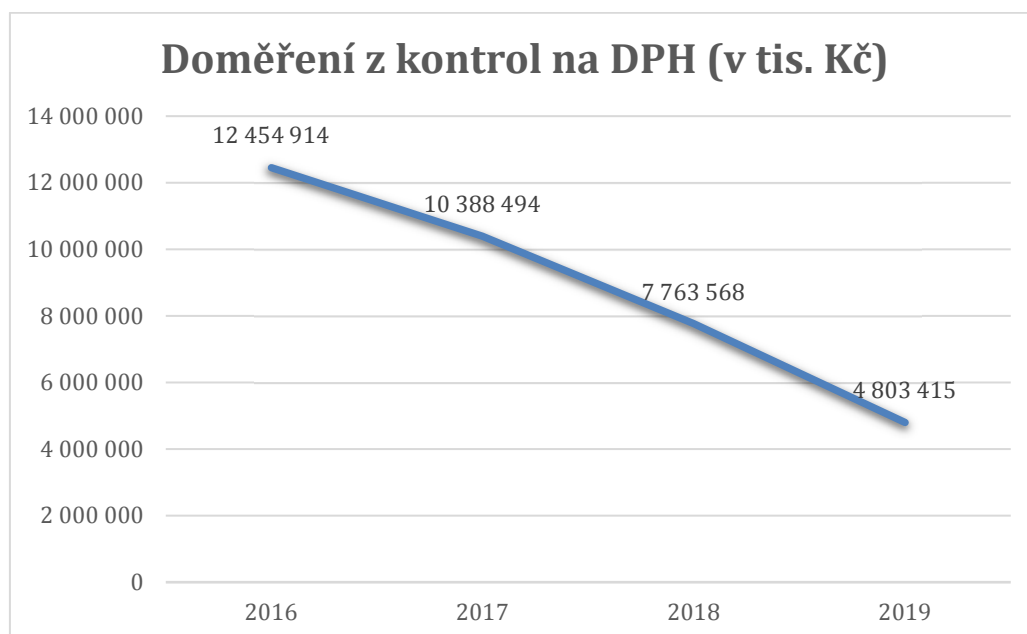
Období	2016	2017	2018	2019
Počet aktivních daňových subjektů	532 991	543 481	560 365	573 913
Počet ukončených daňových kontrol	8 351	6 712	5 256	4 679

Z tabulky č. 9 vyplývá, že za sledované období docházelo ke klesajícímu trendu počtu ukončených kontrol. Lze se domnívat, že tento trend je způsoben zavedením novějších institutů a nástrojů finanční správy. Od roku 2016 zavedla finanční správa kontrolní hlášení a v souvislosti tím byl očekávaný pokles daňových kontrol, jelikož kontrolním hlášením byly lépe sledovány nesrovnalosti různého charakteru. K poklesu

celkového počtu ukončených daňových kontrol napomohlo jistě také zahájení množství nových daňových kontrol, které řešily řetězové a karuselové podvody zjištěné na základě vzniku povinnosti podávat ze zákona kontrolní hlášení. Meziročně mezi roky 2018 a 2019 došlo k poklesu počtu ukončených daňových kontrol o 11% a od roku 2016 až 2019 poklesl jejich počet o 44%.

I přes zřejmý pokles počtu daňových kontrol lze vyčíst naopak postupný rostoucí trend vzniku nových subjektů, kteří se zaregistrovali k dani z přidané hodnoty. Meziročně se jejich počet navyšoval v řádu desetitisíců a za sledované období se jejich počet zvýšil o 40 922 na celkových 573 913.

Autor graficky zaznamenal množství finančních prostředků, které vplynuly z doměření daňových kontrol.



Graf č. 6: Doměření z kontrol na DPH (v tis. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

V roce 2019 činily celkové doměrky z daňových kontrol 4 803 415 tis. Kč, což je nesmírný pokles, srovnáme-li začátek sledovaného období, kdy byla doměřená daň po kontrole vyčíslena na 12 454 914 tis. Kč. Tento pokles je skoro dvoutřetinový. Meziroční pokles (mezi roky 2018 a 2019) byl zapříčiněn délkou již zahájených daňových kontrol.

Docházelo k zefektivnění analýz, které byly prováděny v rámci odhalování rizikových a rozsáhlých řetězových podvodů. S tím bylo spojeno náročné prověřování daňových subjektů zapojených do předmětných řetězců. Proces unesení důkazního břemene o tom, že je účasten na podvodu a mohl o něm vědět, je komplikovaný, přičemž tato složitost je podpořena obstrukčním jednáním některých daňových subjektů zapojených do karuselových podvodů.⁶⁴

„Na dani z přidané hodnoty byly v průběhu daňových kontrol nejčastěji zjištěny nestandardní situace spojené s řetězovými podvody na dani z přidané hodnoty, kdy účelem těchto řetězců je záměrné narušení daňové neutrality za účelem získání daňového prospěchu. Dále byly během daňových kontrol zjištěny pochybnosti vztahující se k neodvedení daně u zdanitelných plnění, případně neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet.“⁶⁵

Nicméně, i když z předchozího grafu lze pozorovat strmý pokles hodnot doměrku, v tabulce č. 10 autor srovnal procentní meziroční změny v počtu daňových kontrol a výnosy z nich za období let 2016 až 2019 a kromě toho provedl přepočítání výnosu z daňové kontroly na jednu daňovou kontrolu.

Tabulka č. 10: Meziroční daňové srovnání daňových kontrol

(Zdroj: autor)

Období	2016	2017	2018	2019
Meziroční změna v počtu DK	---	-20%	-22%	-11%
Meziroční změna ve výnosech z DK	---	-17%	-25%	-38%
Přepočítání výnosu doměrku na jednu DK (v tis. Kč)	1492	1548	1477	1026

I když docházelo k poklesu většiny sledovaných parametrů, v přepočtu na jednu kontrolu došlo mezi roky 2016 a 2017 k růstu o 56 tis. Kč. Další roky docházelo opět k mírnému poklesu, ale výše výnosů neklesají tak markantně, jak to působí z předchozích

⁶⁴ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

⁶⁵ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

přehledů. Nejvyšší hodnoty vykazoval rok 2017, kdy byla v přepočtu jedna daňová kontrola nejefektivnější, zatímco v roce 2019 byla naopak nejméně efektivní.

U subjektů zapojených do řetězových a karuselových podvodů a nekontaktních plátců je následné inkaso přeneseno na oddělení vymáhací. Jestliže nelze využít jiných nástrojů, jakými jsou např. ručení nebo zajišťovací příkazy, nedoplatek prekluduje. A to i za předpokladu, že byl protistranou uplatněn v rámci daňového jednání odpočet daně.

Postup k odstranění pochybností

Dalším nástrojem, kterým finanční správa disponuje, je postup k odstranění pochybností neboli POP. Jedná se o postup, jehož součástí je ucelený soubor úkonů, které jsou praktikovány v rámci nalézacího řízení. Jak již název napovídá, správce daně se při něm snaží odstranit konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti či úplnosti podaného řádného nebo dodatečného daňového přiznání. Na rozdíl od daňové kontroly je POP rychlejší a pružnější, přičemž je založen na vzájemné komunikaci mezi daňovým subjektem a mezi správcem daně.

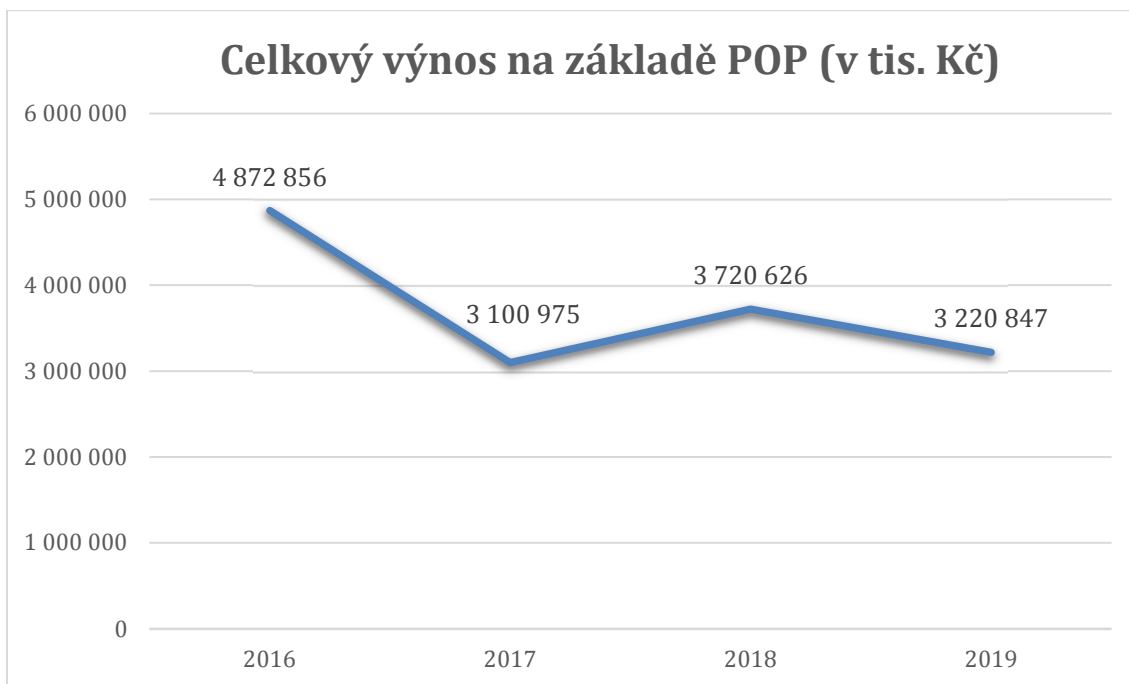
V rámci zkoumání vývoje nástrojů finanční správy ve sledovaném období vytvořil autor tabulku a graf, z něhož je zřejmý průběh, počty a výsledky postupů k odstranění pochybností ve vybraných letech 2016 až 2019.

Tabulka č. 11: Počet postupů k odstranění pochybností na DPH za období let 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

Období	2016	2017	2018	2019
Počet POP ukončených celkem	13 493	8 898	13 976	12 612
Počet POP ukončených s rozdílem	7 552	5 304	11 248	9 944

V grafu č. 7 zaznamenal autor částky, které utržila finanční správa na základě řízení ve věci postupu k odstranění pochybností. V důsledku tohoto postupu docházelo ke snížení daňových povinností či snížení nadměrných odpočtů. V grafu jsou tyto hodnoty sečteny dohromady, tj. změna na daňové povinnosti + změna na nadměrném odpočtu. Celková výše v tis. Kč pak obsahuje obě možné variace fiskálního přínosu.



Graf č. 7: Celkový výnos na základě postupu k odstranění pochybností (v tis. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-23]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

Z tabulky č 10 je patrné, že v roce 2017 došlo k značnému snížení počtu ukončených postupů k odstranění pochybností, a to celkově o 4 595. Takovýto meziroční pokles, který činí 34%, byl mimo jiné způsoben přechodem z postupů k odstranění pochybností do daňových kontrol. Na poklesu se podílejí také daňové subjekty, které odstraňují nedostatky a nesrovnalosti, aniž by musel být postup k odstranění pochybností vůbec zahájen. Ostatní hodnoty v tabulce jsou z hlediska stability na obdobné úrovni a kromě roku 2017 nedošlo k významnějšímu rozdílu. Od roku 2018 se navýšil počet ukončených kontrol, přičemž v 80% případů došlo k rozdílu mezi stanovenou daní daňového subjektu a daní, kterou stanovil příslušný orgán. V roce 2019 byla hodnota ukončených POP s rozdílem v poměru k celkovému počtu POP obdobná a činila 78%.

Zaměříme-li se na graf č. 7, zjistíme, že i zde docházelo k podobnému trendu jako v tabulce č. 10. Nejnižších výsledků a výnosů z postupu k odstranění pochybností dosahovalo období roku 2017 a naopak nejvyšších v předchozím roce, tj. 2016. V roce 2018 došlo k mírnému navýšení a v roce 2019 opět k mírnému meziročnímu snížení.

Autor provedl stejně jako u nástroje daňové kontroly propočet výnosu přepočteného na jednu ukončenou POP v tis. Kč.

Tabulka č. 12: Meziroční srovnání postupů k odstranění pochybností na DPH za období let 2016 až 2019

(Zdroj: autor)

Období	2016	2017	2018	2019
Meziroční změna v počtu ukončených POP s rozdílem	---	-30%	112%	-12%
Meziroční změna ve výnosech z POP	---	-36%	20%	-13%
Přepočet výnosu na jeden ukončený POP (v tis. Kč)	361	349	266	255

Z celého sledovaného období byl v roce 2017 nejnižší meziroční pokles výnosu o 36%. Nejvyšší meziroční růst o 20% nastal v následujícím období v roce 2018. Výnos na jeden ukončený postup k odstranění pochybností dosahoval nejnižších hodnot v roce 2019. Od roku 2016 do roku 2019 nastal klesající trend a částka výnosnosti z POP se postupně snižovala. Rozdíl mezi roky 2016 a 2019 činil 106 tis. Kč.

Pokles ve výnosech mohl být způsoben lepším výběrem daní a správnou aplikací nástrojů finanční správy, jakými jsou kontrolní hlášení, režim přenesené daňové povinnosti nebo elektronická evidence tržeb. Díky přehlednosti a množství údajů, které dokáže správce daně zjistit z dostupných dat a přehledů, jež má daňový subjekt povinnost podávat a zveřejňovat, může správce daně určit správnou výši daňové povinnosti a postup k odstranění pochybností nemusí být využit. I tak ale tento nástroj finanční správy tvoří důležitý atribut, který díky své pružnosti a rychlosti patří mezi vhodné instrumenty při daňovém řízení.

Kontrolní hlášení

Tímto poměrně novým nástrojem finanční správy z roku 2016 autor seznamuje více v teoretické části. Zavedením tohoto institutu došlo ke zpřístupnění detailnějších údajů, které daňové subjekty před jeho zavedením neuváděly v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty. V Pardubicích se nachází datové centrum, kterým podaná kontrolní hlášení procházejí a jsou filtrována, přičemž dochází k porovnávání údajů, které uvádí odběratel a dodavatel. Jedná se o tzv. vzájemné párování. Po první fázi párování odesílá příslušný správce daně výzvy ke změně, doplnění nebo potvrzení kontrolního hlášení

nebo k podání kontrolního hlášení. Odesláním těchto výzev zahajuje správce daně daňové řízení, při němž musí daňový subjekt reagovat do 5 kalendářních dnů. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Daňový subjekt podává následné kontrolní hlášení a pokud při kontrole svých údajů zjistí, že pochybení nastalo na protistraně, lze poslat tzv. rychlou odpověď, ve které potvrdí údaje v posledním podaném kontrolním hlášení, nebo potvrdí, že nemá povinnost podat kontrolní hlášení (v případě obdržení výzvy k podání kontrolního hlášení).

Nejčastější neshody, které nastávají v kontrolních hlášeních, jsou nesprávně uváděná DIČ protistrany (uvedení IČO namísto DIČ u fyzických osob, přesmyčka nebo chybějící číslice apod.), uvedení chybného údaje (evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, daň), duplicitní nárokování odpočtů, nesprávné proúčtování záloh, uvedení plnění v nesprávném oddílu kontrolního hlášení, přijaté plnění od neplátce, pozdní vykázaní u opravných daňových dokladů protistranou či pozdní vykázaní plnění v režimu přenesení daňové povinnosti odběratele aj.

V následující tabulce jsou uvedeny počty kontrolních hlášení, které daňové subjekty podaly ve sledovaném období let 2016 až 2019.

Tabulka č. 13: Počty kontrolních hlášení dle způsobů podání za období let 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-25]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

Období	2016	2017	2018	2019
Počet podání KH se zaručeným elektronickým podpisem (ZAREP)	680 165	784 470	806 824	805 707
Počet podání KH s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (ISDS)	722 543	962 633	1 078 301	1 178 941
Počet podání KH bez ZAREP nebo ověření ISDS	2 321 544	2 728 372	2 852 622	2 980 030
Počet podání KH datovou schránkou	1 816 039	2 180 661	2 313 462	2 448 528
Počet podání KH celkem	5 540 291	6 656 136	7 051 209	7 413 206

Je zřejmé, že počet kontrolních hlášení během sledovaných let rostl a od roku 2016 do roku 2019 byl počet podaných kontrolních hlášení navýšen o 1 872 915. Tento růst byl zapříčiněn rostoucím počtem aktivních plátců k dani z přidané hodnoty. S ohledem na způsob podání kontrolního hlášení došlo k nejvyššímu nárůstu u podání datovou

schránkou a bez ZAREP nebo ověření ISDS. Podáním datovou schránkou jsou povinny právnické osoby, které mají ze zákona povinnost ji zřídit. Podání bez ZAREP a ISDS dochází v největší míře u fyzických osob, které při počátku registrace k dani z přidané hodnoty nemají doposud zřízenou datovou schránku ani zaručený elektronický podpis. Lze se tedy domnívat, že došlo k registraci jak právnických, tak také fyzických osob.

Nastane-li situace, že daňový subjekt reaguje na výzvu po lhůtě nebo daňový subjekt nereaguje vůbec, přistupuje správce daně k sankčnímu systému pokut.

Tabulka č. 14: Počty sankcí uložených orgány finanční správy za kontrolní hlášení za období let 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-25]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

Období	2016	2017	2018	2019
Počet celkových pokutovatelných případů	2 036	19 632	85 975	63 920
Částka sankcí dle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH	0	0	72 618 000	50 093 266
Částka sankcí dle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH	2 190 000	41 371 000	22 380 000	25 315 000
Částka sankcí dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH	6 090 000	203 790 000	142 110 000	125 175 000
Částka sankcí dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH	80 700 000	435 050 000	326 250 000	355 915 768
Částka sankcí celkem	88 980 000	680 211 000	563 358 000	556 499 034

Od vzniku institutu kontrolního hlášení se výše pokutovatelných případů postupně navyšoval. V roce 2018 se jejich počet skokově zvýšil, ale tento výkyv byl způsoben tím, že se sankce dle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve výši 1 000 Kč vydávaly s dvouletým zpožděním zpětně. Důvodem časového odstupu mezi vydáním platebních výměrů na pokutu a vznikem předpokladu pro vystavení pokuty bylo uveřejnění nálezů Ústavního soudu ze dne 19.12.2016, jenž se týká povinnosti správce daně zasílat výzvy ke kontrolnímu hlášení elektronicky. U tohoto typu pokut se uplatňuje pravidlo, že k prvnímu porušení v kalendářním roce je prominuto a k tomuto pozdnímu podání správce daně nikterak nepřihlíží.

U ostatních typů sankcí k žádnému posunu v pokutovatelnosti nedošlo. Nejvyšší část ze všech sankcí tvoří sankce dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH ve výši 50 000 Kč. Daňový subjekt je sankcionován touto pokutou, pokud nepodá kontrolní hlášení ani

v náhradní lhůtě. Sečtou-li se všechny sankce za celý rok, dosahovaly předepsané sankce nejvyšších hodnot v roce 2017, kdy správce daně vydaly pokuty ve výši 680 211 tis. Kč.

Při další fázi vzájemného párování dochází k šetření nesrovnalostí plynoucích z kontrolního hlášení. Správce daně šetří tzv. podněty. V tomto kroku správce daně neformálně kontaktuje daňový subjekt a upozorní jej na nesrovnalost, která vznikla v jeho podaném kontrolním hlášení. Správce daně si nechává doložit důkazní prostředky a podklady k příslušným předmětným plněním. Po ověření těchto podkladů s údaji, které vyplnil daňový subjekt v kontrolním hlášení, informuje správce daně o dalším postupu. Jestliže chyba nastala na straně daňového subjektu, je zjednána náprava na bedrech daňového subjektu. Nastane-li však situace, že pochybení nastalo u protistrany, informuje o této skutečnosti příslušného správce daně protistrany a ten poté zjedná nápravu u svého daňového subjektu. Typů nesrovnalostí je mnoho a způsobů jejich šetření je různý, proto se musí správce daně vždy řídit příslušnou aktuální metodikou, kterou Ministerstvo financí České republiky zveřejní.

Všechny dosavadní autorem uvedené nástroje slouží finanční správě České republiky k narovnávání podnikatelského prostředí a výsledkem po zjištění pochybení u daňového subjektu bývá vyměření či doměření daňové povinnosti. Za období let 2016 až 2019 došlo k rozdílům v hodnotách při vyměření a doměření daňového přiznání správcem daně. Údaje o těchto rozdílech jsou uvedeny v tabulce č. 14. Hodnoty v tabulce jsou udávány v mil. Kč.

Tabulka č. 15: Vývoj přiznaného a vyměřeného DPH za období let 2016 až 2019 (v mil. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-25]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/>)

Období	2016	2017	2018	2019
Rozdíl mezi přiznanou a vyměřenou daní	12 426	10 926	8 092	6 648
Doměřeno dle dodatečného DAP	1 475	1 784	3 684	3 339
Doměřeno správcem daně	13 169	6 014	6 177	6 308
Celkem	27 070	18 724	17 953	16 295

Z tabulky je patrné, že rozdíl mezi přiznanou daní daňovým subjektem a vyměřenou daní správcem daně meziročně klesá. To značí, že podaná daňová přiznání kopírují rok

od roku více reálný stav a není tedy zapotřebí zásah orgánu státní správy. Přesto je však stále možnost ke zlepšování, jelikož hodnota rozdílu v posledním ze sledovaných let, tedy roku 2019, dosahuje i nadále vysokého čísla 6 648 mil. Kč. Pozitivním faktorem je však to, že od roku 2016, kdy vzniklo kontrolní hlášení a v následujících obdobích další nástroje finanční správy, došlo k poklesu rozdílu o 46%.

Naopak doměření dle dodatečného daňového přiznání meziročně roste. Tento trend je způsoben vznikem a postupným zaváděním kontrolního hlášení, přičemž daňový subjekt je upozorněn formálně (výzvy ke změně, doplnění nebo potvrzení kontrolního hlášení) či neformálně (podněty). Dalším faktorem může být i zodpovědnější přístup při kontrole údajů samotných daňových subjektů, kdy při zjištění pochybení podávají dodatečná daňová přiznání. U doměření správcem daně lze určit pokles od roku 2016, avšak v následujících letech dochází k ustálení hodnot mezi 6 000 mil. a 6 500 mil. Kč.

Součtem všech hodnot za vyšetřovaný rok je zřejmé, že finanční správa postupuje při aplikaci svých nástrojů a snižování daňových úniků správným směrem. Od roku 2016, kdy činila doměřená daň 27 070 mil. Kč, došlo k význačnému snížení na hodnotu 16 295 mil. Kč. Rozdílem je částka 10 775 mil. Kč.

Elektronická evidence tržeb

Od spuštění první fáze elektronické evidence tržeb (EET), která se vztahuje na tržby poplatníků poskytujících stravovací a bytovací služby v hotovosti, uplynulo skoro 5 let. První fáze započala od 1. prosince 2016 a od 1. března 2017 se ve druhé fázi EET týkalo také segmentu maloobchodu a velkoobchodu. Do roku 2019 zasílali do systému EET údaje o svých evidovaných tržbách jen poplatníci spadající do prvních dvou fází evidence tržeb. Ostatní dvě fáze evidence tržeb, tj. třetí a čtvrtá, nebyly v roce 2019 ještě zavedeny. U daňových subjektů, kteří spadají do zbývajících dvou fází, se posunul termín začátku evidence z 1. května 2020 na 1. ledna 2023.⁶⁶

V tabulce níže jsou rozepsány počty vydaných autentizačních údajů a počet zaslaných evidovaných tržeb včetně předepsaných pokut za porušení s ohledem na elektronickou evidenci tržeb.

⁶⁶ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

Tabulka č. 16: Základní statistika v rámci EET za období let 2016 až 2019 (v mil. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

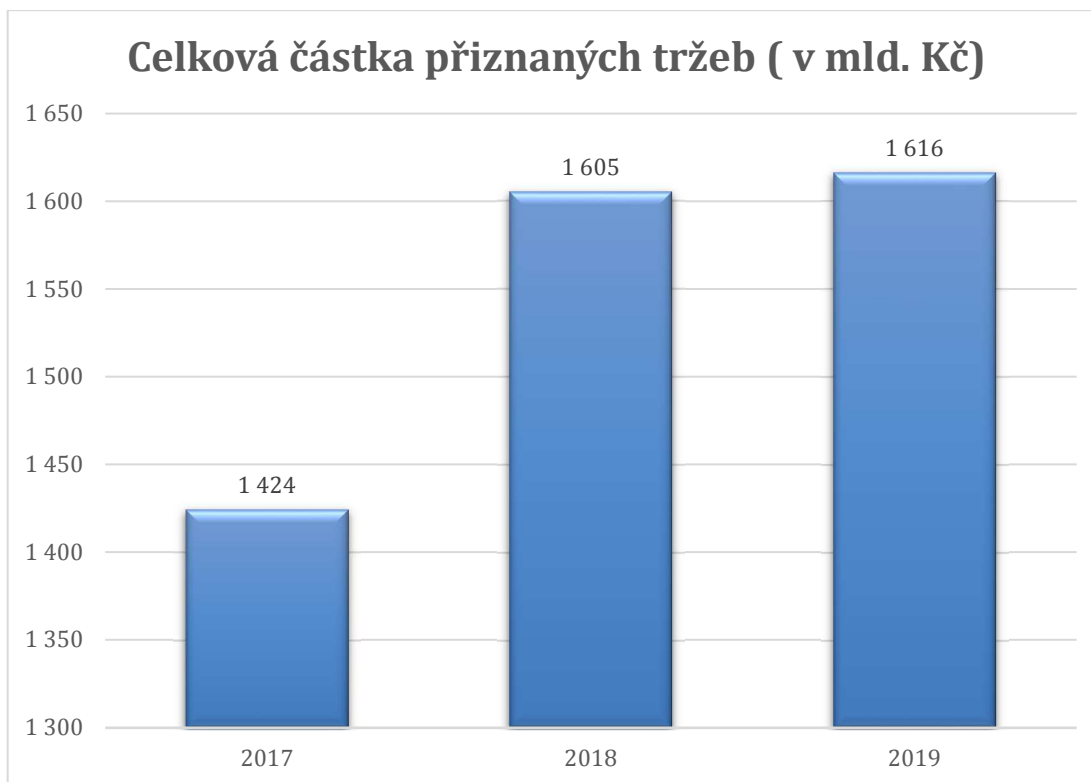
Období	2016	2017	2018	2019
Počet vydaných autentizačních údajů	55 008	146 101	24 149	27 779
Počet zaslaných evidovaných tržeb (v mil.)	77	3 991	8 492	12 878
Předepsané pokuty v rámci EET (v mil. Kč)	0	32	72	54

Před zahájením evidence tržeb mají podnikatelé povinnost požádat o autentizační údaje, které jim umožní přihlášení na portál správce daně, kde zaevidují své provozovny a vygenerují pokladní certifikáty. O autentizační údaje lze požádat prostřednictvím datové schránky nebo osobně u kteréhokoliv věcně příslušného správce daně. Nejvyšší množství vydaných autentizačních údajů bylo v roce 2017 v rámci zavedení druhé fáze EET. V tomto roce měly povinnost maloobchody a velkoobchody, které tvoří velkou část podnikatelského prostředí. Od roku 2016, kdy došlo k celkovému zavedení institutu EET, byl meziroční růst o 166%. V dalších letech, tj. 2018 a 2019, tato hodnota klesla na cca 25 000 autentizačních údajů ročně.

Za celé sledované období se rapidně navyšoval počet zaslaných evidovaných tržeb. Od počátečních 77 mil. za rok 2016 stoupla hodnota všech evidovaných tržeb k roku 2019 na 12 878 mil., což je o 12 801 mil. více než v roce, kdy se EET zavádělo.

Finanční správa zveřejňuje každoročně také počet předepsaných pokut, kdy docházelo k pochybení subjektů. Mezi nejčastější pochybení patřilo nezaslání údajů o evidovaných tržbách správci daně, nevystavení účtenky a neumístění informačního oznámení. K dodržování všech zákonem předepsaných postupů dohlíží orgány státní správy. Kontroly jsou prováděny zástupci nejen finanční správy ČR, ale také celní správou ČR. Mezi nejvíce sankcionované období patřil rok 2018, kdy orgány státní správy předepsaly daňovým subjektům pokuty v celkové výši 72 304 626 Kč. V případě zjištění zvláště závažných pochybení mohou kontrolní orgány přistoupit k uložení opatření k vynucení nápravy, a to formou uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti do doby, než bude odstraněn závadný stav.⁶⁷

⁶⁷ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2019>



Graf č. 8: Celková částka přiznaných tržeb (v mld. Kč)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

V grafu č. 8 jsou uvedeny celkové částky přiznaných tržeb z EET, a to za roky 2017 až 2019. Rok 2016 není v tomto grafu započten, jelikož v tomto roce začal fungovat až v prosinci, tudíž hodnota těchto tržeb nedosahovala tak významných hodnot. Od roku 2017 však začala částka tržeb postupně růst a již v roce 2017 po roce od zavedení činila 1 424 mld. Kč. Tato hodnota se navýšila i v následujícím roku o 181 mld. na částku 1 605 mld. Kč a v posledním ze sledovaných let již činila částka všech připsaných tržeb 1 616 mld. Kč. Tento meziroční růst nebyl tak markantní, jako mezi roky 2017 a 2018. Je patrné, že státní správa zavedla další z nástrojů, kterým dochází k přehlednější evidenci plnění a zabraňuje subjektům na trhu nekalé činnosti.

Souhrnné hlášení a VIES

Souhrnné hlášení je formulář, který podávají nejen plátcí DPH, ale také identifikované osoby. Předmětem tohoto hlášení je poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě dle zákona o DPH, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby

(plátci a identifikované osoby), a dodání zboží do jiného členského státu, tzv. intrakomunitární dodání zboží (pouze plátci). Souhrnná hlášení jsou zdrojem údajů pro systém VIES. Podle nařízení Rady EU č. 904/2010 jsou specifikovány jednotlivé typy výměny informací a další způsoby administrativní spolupráce. Informace o skutečných dodáních zboží a poskytnutí služeb jsou sdíleny právě prostřednictvím výše uvedeného elektronického systému VIES. Tento systém umožňuje správci daně získat dostupné informace z jiných členských států a zároveň dává možnost jiným členským státům získat informace o tuzemských daňových subjektech. Tyto údaje, jež finanční správa získá, jsou pak dále využívány správci daně v daňových řízeních, např. vyhledávací činnost, daňová kontrola, postup k odstranění pochybností apod.⁶⁸

Tabulka č. 16 obsahuje počet podaných souhrnných hlášení za sledované období a tato podání jsou rozdělena dle typu odesílajícího, což jsou plátci DPH a identifikované osoby.

Tabulka č. 17: Počet podaných souhrnných hlášení za období roku 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-28]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/>)

Období	2016	2017	2018	2019
Podaná souhrnná hlášení od plátců DPH	94 158	97 625	101 370	104 456
Podaná souhrnná hlášení od identifikovaných osob	5 048	6 460	7 725	8 718
Podaná souhrnná hlášení celkem	99 206	104 085	109 095	113 174

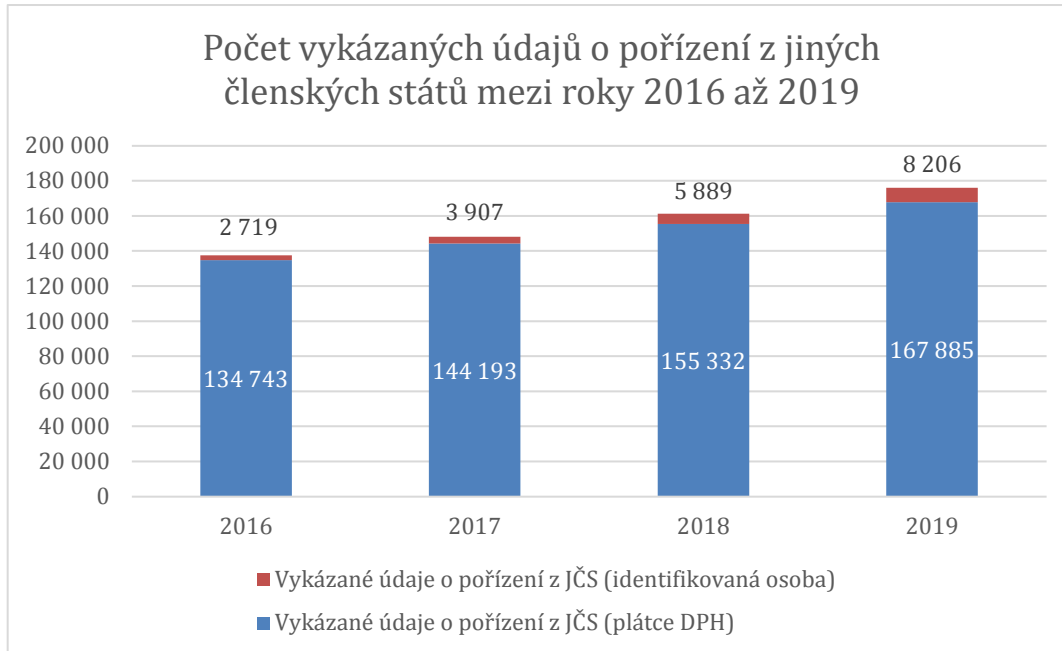
Z uvedených informací je zřejmé, že meziročně docházelo k postupnému navyšování počtu podaných souhrnných hlášení, a to jak u plátců DPH, tak i u identifikovaných osob. Tento rostoucí trend způsobilo častější obchodování se zahraničím, a tudíž povinností podávat osobami povinnými souhrnné hlášení. Hodnoty podaných souhrnných hlášení od plátců DPH zásadně převyšují ve srovnání s počtem podání souhrnných hlášení od identifikovaných osob. V posledním roce 2019 byl tento poměr vyčíslen na 92% u plátců a 8% u identifikovaných osob. Z komplexního hlediska činil od roku 2016

⁶⁸ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-28]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>

do roku 2019 rozdíl v celkových podaných souhrnných hlášeních 13 968, což je 12%. Roční nárůst je zhruba mezi 4 a 5 tis. souhrnnými hlášeními.

Údaje ze systému VIES je ale také možné využívat ke zjištění nesrovnalostí při porovnání s údaji o pořízení zboží z jiného členského státu. Do grafu níže autor zakomponoval počet plátců a identifikovaných osob, které pořídili zboží z jiného členského státu mezi roky 2016 až 2019 a které tyto údaje vykázalo.

I v případě dalšího z údajů ze systému VIES, což je počet vykázaných údajů o pořízení z jiných členských států, je vidět postupný meziroční nárůst. Nejnižších hodnot ve sledovaném období tudíž dosahoval rok 2016 se 137 462 vykázanými údaji, který se skládá z plátců DPH i identifikovaných osob. Naopak nejvyšších dosahují hodnoty v roce 2019, kdy byl počet vykázaných údajů vypočten na celkových 176 091. Opět se jedná o součet obou typů daňových subjektů. Meziroční nárůst mezi posledními roky, tj. 2018 a 2019, je o 9% a za celé sledované období je procentuální rozdíl vyčíslen na 29%. Důvodem nárůstu je zvyšující se počet subjektů, které se dle podmínek zákona stávají identifikovanými osobami, a k rostoucímu trendu jistě přispívá též rozvoj sdílené ekonomiky.



Graf č. 9: Počet vykázaných údajů o pořízení z jiných členských států mezi roky 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-28]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

Režim přenesené daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti neboli reverse charge je všeobecně považován za účinný nástroj v boji proti karuselovým podvodům. Jestliže dodání určitého zboží či poskytnutí určité služby podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, nemohou obíhat v karuselovém podvodu, když plátce DPH nemá možnost vybrat daň z přidané hodnoty, se kterou by poté mohl zmizet.⁶⁹

V rámci Evropské unie se Česká republika snažila a také i nadále snaží zavést plošný (generální) režim přenesení daňové povinnosti uvnitř svého území. Tento typ mechanismu platí pro dodání zboží nebo služeb, které nepřekročí hranice, a přesáhnou hodnotu 17 500,- EUR za transakci. K jeho zavedení však musí členský stát splnit či prokázat podmínky, které jsou Evropskou komisí pevně nastaveny.

„Generální reverse charge také z DPH udělá de facto daň prodejní. U té je ale dle dostupných studií vyšší pravděpodobnost podvodů než u klasické DPH (i proto je většina států proti tomuto opatření). Veškerá daňová povinnost bude ležet na závěrečném článku řetězce, který bude prodávat zboží spotřebitelům, tedy na retailovém prodejci. Nepřiznání daně v tomto případě však povede k daňovému úniku v plné výši, a nejen z přidané hodnoty daného obchodníka. Ministryně Schillerová sice tvrdí, že finanční správa bude moci téměř veškeré kapacity zaměřit na subjekty, které mají na konci daň přiznat a odvést, nicméně tato kontrola nikdy nemůže být dostatečně efektivní (pokud například velký obchodník malou část produkce prodá načerno, přijde stát o celou DPH z tohoto prodeje a bude téměř nereálné takto malé úniky u každého vystopovat). Celkově zde tedy hrozí velký počet malých úniků, jejichž kontrola je mnohem náročnější než v rámci dnešního systému. Nezaplacení kumulované daně na konci řetězce také zvýší výkyvy v příjmech státního rozpočtu a celý systém reverse charge ve výsledku negativně ovlivní jeho cash-flow (v klasickém režimu stát průběžně dostává částky z odvodů, navíc vratky DPH může například pozdržet).“⁷⁰

V současné době se režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku skládá z 20 okruhů plnění, jež přímo podléhají režimu. Každý okruh obsahuje číselný kód

⁶⁹ ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3. str. 71

⁷⁰ KLÍMA, Jakub. Návrh na zavedení plošného reverse charge mechanismu schválen. *Daňové reformy.eu* [online]. [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://www.danoverformy.eu/reforma-dph/articles/navrh-na-zavedeni-plosneho-reverse-charge-mechanismu-schvalen>

předmětu plnění, číslovaný 1 až 21. K poslednímu rozšíření okruhů došlo 1. července 2017, a to o:

- 1a Zlato – zprostředkování dodání investičního zlata,
- 3a Dodání nemovité věci v nuceném prodeji,
- 4a Stavební a montážní práce – poskytnutí pracovníků,
- 6 Dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví.

Výše uvedené okruhy doplnily 18 stávajících, kterými jsou Zlato (1), Dodání nemovité věci (3), Stavební a montážní práce (4), Zboží uvedené v příloze č. 5 (5), Povolenky na emise skleníkových plynů (11), Obiloviny a technické plodiny (12), Kovy (13), Mobilní telefony (14), Integrované obvody (15), Přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat (16), Videoherní konzole (17), Dodání certifikátů elektřiny (18), Dodání elektřiny a plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi (19 a 20) a Poskytnutí vymezených služeb elektronických komunikací (21).⁷¹

Všechny výše uvedené okruhy spadají pod oblast trvalého použití režimu přenesení daňové povinnosti.

Mezinárodní výměna informací

Hlavním předmětem mezinárodní administrativní spolupráce při správě daně z přidané hodnoty je mezinárodní výměna informací, která tvoří důležitou část při administrativní spolupráci mezi členskými státy Evropské unie. Tento vztah a spolupráce jsou rozvíjeny na základě Nařízení Rady EU č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH a Prováděcích nařízení Komise EU k tomuto předpisu č. 79/2012 a č. 815/2002 (dále jen „Nařízení Rady“).⁷²

V tomto Nařízení Rady probíhá výměna informací týkajících se specifických intrakomunitárních transakcí. Těmito mezinárodními informacemi se dále rozšiřuje portfolio informací, získaných ze systému VIES a také z daňových přiznání.

⁷¹ Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti u DPH od 1.7. 2017 – doplnění položek v kontrolním hlášení. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/aktuality/2017/rozsireni-rezimu-prenesení-danove-povinn-8525>

⁷² Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2018>

V tabulce č. 17 autor seznamuje s celkovými počty obdržených i odeslaných žádostí o informace v rámci mezinárodních transakcí včetně spontánních informací, tj. z vlastního podnětu.

Tabulka č. 18: Celkový počet doručených a odeslaných žádostí o výměnu informací mezi členskými státy EU za období roku 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

Období	2016	2017	2018	2019
Počet doručených žádostí z JČS EU do ČR	4 305	3 868	2 519	1 965
Počet odeslaných žádostí z ČR do JČS EU	3 613	3 548	2 397	1 970
Počet doručených spontánních informací z JČS EU	694	355	205	640
Počet odeslaných spontánních informací do JČS EU	1 121	388	774	835

Od prvního sledovaného roku 2016 docházelo k postupnému snižování počtu informací na žádost i spontánních informací do roku 2019. Nižší počet zasílaných informací do jiných členských států souvisí z dostupných zdrojů zefektivňováním výměny informací a také zvýšeným důrazem, jenž byl kladen na vybrané transakce zatížené zvýšeným rizikem podvodu. Počet žádostí o informace má klesající tendenci během celého sledovaného období. U spontánních informací docházelo na přelomu roku 2018 a 2019 k postupnému zvyšování. V těchto letech bylo upřednostněno získávání informací z vlastního podnětu na úkor žádostí o výměnu informace. Z tabulky tedy vyplývá, že nejvyšších hodnot bylo celkově dosahováno v roce 2016 a nejnižších v roce 2019.

Za všechny sledované roky probíhala nejčastěji výměna informací mezi Českou republikou a Německem, Nizozemím, Slovenskem, Polskem, Rakouskem, Francií a Lotyšskem. Cílem České republiky je zlepšení vztahů mezi zeměmi Evropské unie. Od roku 2014 bylo uzavřeno Ujednání o přímé výměně informací v oblasti daně z přidané hodnoty mezi finančními správami České a Slovenské republiky. V roce 2016 bylo vytvořeno obdobné ujednání o přímé dvoustranné správní spolupráci při potírání podvodů

v oblasti DPH mezi ČR a Polskou republikou, které vešlo od roku 2017 v platnost. V roce 2019 bylo nově uzavřeno ujednání mezi ČR a mezi Spolkovou republikou Německo.⁷³

Od roku 2015, kdy započala přímá výměna informací, přispěla k urychlení procesu výměny a tímto způsobem pomohla při řešení případů daňových úniků v řádek stovek milionů korun. V prvním sledovaném období roku 2016 proběhlo 192 přímých výměn informací mezi ČR a SR. To vypovídá o třetinovém růstu ve srovnání s předchozím rokem, kdy nastalo 144 výměn. Přímá přeshraniční spolupráce mezi Slovenskem a Polskem v roce 2017 meziročně zdvojnásobila počet přímých výměn. V roce 2017 byla také poprvé úspěšně zahájena přímá výměna s Polskem. V roce 2018 proběhlo celkem 335 přímých výměn informací, což je dle dostupných údajů obdobný počet jako v předchozím roce. V tomto roce se prokázalo, že nejintenzivnější spolupráce je na Finančním úřadu pro Moravskoslezský kraj, a to jak s Polskem, tak také se Slovenskem. Tato zvýšená spolupráce je způsobena mimo jiné územním umístěním tohoto kraje poblíž hranic s oběma zmíněnými zeměmi. V roce 2019 bylo realizováno 90 přímých výměn s Polskem a 133 výměn se Slovenskem. S Německem, se kterým bylo uzavřeno Ujednání, nebyla v tomto roce realizována žádná přímá výměna informací. Celkový počet v posledním sledovaném roce 2019 tedy byl vyčíslen na 223 žádostí, což je o 33% méně než v roce 2018. Důvod tohoto poklesu je spatřován v celkovém snížení počtu žádostí o administrativní spolupráci.⁷⁴

Mezi sousedními zeměmi s ČR tedy vzniká dlouhodobá spolupráce, která má přinést všem stranám snížení množství nekalé činnosti a podvodného jednání v rámci mezinárodních i tuzemských plnění. Autor proto na diplomovou práci vybral země, se kterými tuzemská státní správa spolupracuje, a navíc mají tyto země společné hranice s ČR. Tato práce bude tedy v dalších částech zaměřena na srovnání nástrojů finančních správ v rámci zamezení daňových úniků u Slovenska, Polska a Německa.

Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba

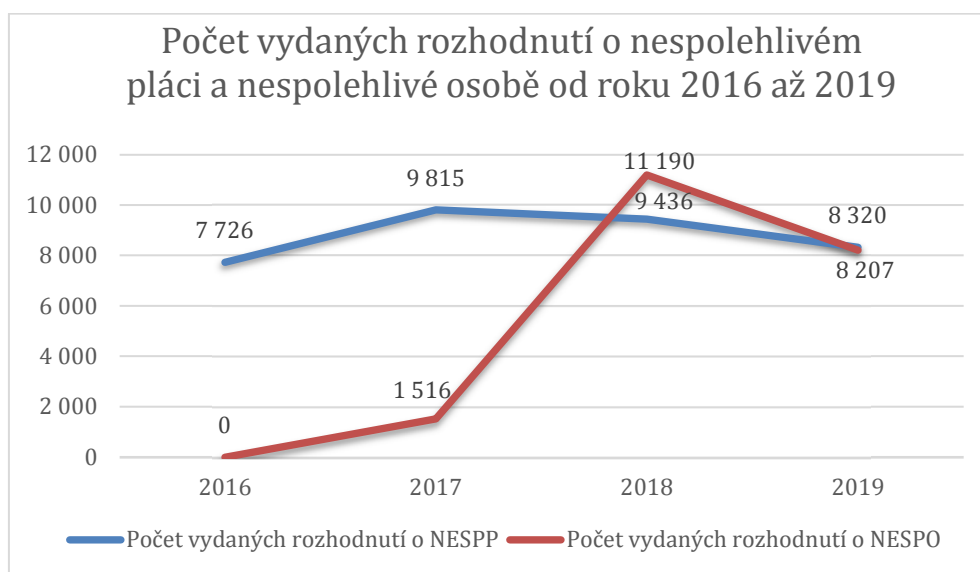
Instrument finanční správy nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba byly do právního řádu České republiky zavedeny, aby v kombinaci s ručením za DPH

⁷³ Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/>

⁷⁴ Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/>

usnadnily Finanční správě ČR boj proti daňovým únikům. Od 1. ledna 2013 kterým nešlo zrušit registraci k DPH, v případě porušování svých povinností zůstali nadále plátcí, avšak byl jim přidělen status nespolehlivého plátce. Od 1. července 2017 byl s účinností od tohoto dne implementován a zákonem o DPH upravován i institut nespolehlivé osoby. Cílem jeho zavedení bylo zamezit účelovému rušení registrace na DPH. Plátcí (zvláště v případě právnických osob) se snažili zrušením registrace očistit svou nespolehlivost a opětovnou registrací se stát spolehlivými plátcí DPH. Nástrojem nespolehlivé osoby tato možnost zanikla, jelikož zrušením registrace zůstávají označené osoby nadále nespolehlivé i při opětovné registraci. Druhým cílem bylo také označení nespolehlivou osobou i ty, kteří nejsou plátcí DPH a vykazují společensky škodlivé jednání. Při případné registraci těchto osob a vzniku jejich plátcovství budou označeni jako nespolehliví plátcí.⁷⁵

V následujícím grafu jsou autorem zobrazeny přehledně počty vydaných rozhodnutí o označení za nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby v jednotlivých sledovaných letech.



Graf č. 10: Počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a osobě mezi roky 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: BALCAR, Vladimír. Obrana proti označení plátce DPH za nespolehlivého. *Advokátní deník* [online]. [cit. 2021-03-03]. Dostupné z:

<https://advokatnidenik.cz/2020/09/02/obrana-proti-oznaceni-platce-dph-za-nespolehliveho/>)

⁷⁵ BALCAR, Vladimír. Obrana proti označení plátce DPH za nespolehlivého. *Advokátní deník* [online]. [cit. 2021-03-03]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2020/09/02/obrana-proti-oznaceni-platce-dph-za-nespolehliveho/>

V grafu dochází hodnota maxima u počtu vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí v roce 2017, kdy tato hodnota činila 9 815, zatímco minima dosahoval tento počet v roce 2016, tj. 3 roky po jeho zavedení. Naproti tomu nejvyšší počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivé osobě dosahoval v druhém roce od zavedení, tedy v roce 2018. Počet rozhodnutí byl v tomto roce vyčíslen na 11 190. Nejnižší hodnoty nabýval počet rozhodnutí u nespolehlivé osoby v první roce zavedení, kdy bylo vydáno 1 516 takovýchto rozhodnutí.

Správce daně může rozhodnout o zrušení nespolehlivosti u takto označených osob pouze v případě, že tato osoba podá žádost o zrušení označení za nespolehlivého. O změně statusu může daňový subjekt požádat nejdříve po uplynutí doby jednoho roku ode dne nabytí právní moci, tj. kdy bylo daňovému subjektu doručeno rozhodnutí, že je nespolehlivý plátcí či nespolehlivá osoba, a přitom nesmí tato osoba žádným zásadním způsobem porušovat zákonem dané povinnosti.

Tento nástroj státní správy je především informativní a je využíván k tomu, aby se narovnilo podnikatelské prostředí a bylo veřejnosti dáváno v patrnost, které osoby určitým způsobem porušily své zákonné povinnosti před možným obchodováním. Zvyšuje se tím obezřetnost v rámci tuzemských i mezinárodních transakcí, přičemž označení nespolehlivého plátcí a osoby je volně přístupné na stránkách finanční správy a tyto údaje se neustále aktualizují.

Zajišťovací příkazy

Zajišťovací příkaz je instrumentem, jímž může být zajištěna úhrada daně. Tento nástroj má specifické a významné postavení mezi ostatními zajišťovacími prostředky a je upraven v § 167 až 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). „Má-li správce daně odůvodněnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která dosud nebyla stanovena, bude v její vymahatelnosti nedobytná (viz § 158 daňového řádu), nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může úhradu této daně zajistit vydáním zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 daňového řádu). Správce daně má tedy v této souvislosti volnost uvážení v tom, zda institutu zajišťovacího příkazu využije, nebo nikoli.“⁷⁶

⁷⁶ Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle daňového řádu. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-06]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/vymahani-metodika/metodika/Methodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu-8596>

„K vydání zajišťovacího příkazu je vhodné přistoupit pouze v případě, že daňový subjekt má majetek, ke kterému lze zástavní právo, popř. který lze postihnout exekucí a současně lze předpokládat, že se tento majetek v budoucnu podaří zpeněžit, a že finanční efekt nebude ve vztahu k výši nedoplatku zcela zanedbatelný.“⁷⁷

Dle dostupných statistických dat vložil autor do tabulky níže celkový počet vydaných zajišťovacích příkazů za dané období let 2016 až 2019 včetně zajištěné částky v mil. Kč. Autor kvantifikoval průměr počtu zajišťovacích příkazů a průměr výnosů ze zajištěné sumy na jeden daňový subjekt.

Tabulka č. 19: Statistické údaje o vydaných zajišťovacích příkazech za období roku 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Zajišťovací příkazy. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-06]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>)

Období	2016	2017	2018	2019
Počet vydaných zajišťovacích příkazů	1 561	1 420	1 174	765
Zajištěná částka (v mil. Kč)	3 329	1 594	1 472	559
Počet subjektů	309	358	355	185
Průměr vydaných zajišťovacích příkazů na jeden subjekt	5,05	3,97	3,31	4,14
Průměr zajištěné částky na jeden subjekt (v mil. Kč)	10,8	4,5	4,1	3

Počet vydaných zajišťovacích příkazů finanční správou od roku 2016 vykazoval klesající tendenci, přičemž v roce 2016 byl stanoven počet na 1 561 zajišťovacích příkazech, v roce 2019 tento počet činil již jen 765. Tento klesající trend se projevil také na celkové zajištěné částce. Zde byl tento pokles mnohem výraznější. V roce 2016 meziročně poklesla částka o 1 735 mil. Kč, což je o více než polovinu, a v roce 2018 činil meziroční pokles dokonce 913 mil. Kč, tedy necelé dvě třetiny hodnoty z předchozího roku. Přepočteme-li však počet subjektů s předchozími hodnotami průměrně na jeden daňový subjekt, zjistíme, že pokles není tak výrazný, jak by se mohlo na první pohled zdát. Jediný výrazný skokový šok nastal mezi roky 2016 a 2017, kdy se i průměrný počet

⁷⁷ Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle daňového řádu. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-06]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/vymahani-metodika/metodika/Methodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu-8596>

zajišťovacích příkazů a zajištěné částky snížil o významnou část. V následujících letech se již hodnoty stabilizovaly a dosahovaly obdobných výší.

Nástroj zajišťovacího příkazu je velmi citlivý a státní orgány jej musí používat obezřetně, jelikož při nepřiměřeném využití může tento instrument způsobit u daňového subjektu nevratnou škodu.

Daňová Kobra

Daňová Kobra působí v České republice již od roku 2014 a patří mezi velmi úspěšné a osvědčené metody k zabránění nelegální činnosti a ochraně státního rozpočtu. Jelikož se celostátní charakter Kobry, tzv. Centrální Kobra, velmi osvědčil, od počátku roku 2015 došlo k rozšíření o všechna Krajská ředitelství Policie České republiky a tím i k zahájení součinnosti na místní úrovni. Tím vznikla nově Regionální Kobra, která si kládla za cíl urychlení procesu a případný bleskový zásah proti osobám, které vykonávají nekalou činnost a podílejí se na daňových únicích. „Uvedená interaktivní platforma, rozšířená a cílelovaná ohledně regionální spolupráce odpovídajících krajských organizačních složek, umožňuje spolupráci a koordinaci jednotlivých závažných kauz ve zrychleném režimu, za využití datových a analytických zdrojů, jimiž jednotlivé složky disponují. Zmíněná struktura a systém umožňuje včasná a rázná opatření správce daně a osobám činným v trestním řízení k ochraně státního rozpočtu, odhalení protiprávního jednání s predikcí zabránění vzniku škody a realizaci stíhání trestné činnosti již v jejím průběhu, s primárním zaměřením na hlavní organizátory, a tím potencionální narušení vytvořené struktury organizované trestné činnosti. Dalším atributem je efektivnější odčerpání výnosů z nejzávažnější hospodářské trestné činnosti s přidanou hodnotou prevence.“⁷⁸

⁷⁸ Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-07]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2016>

Tabulka č. 20: Množství zajištěné daně Daňovou Kobrou za období od roku 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-07]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/>)

Období	2016	2017	2018	2019
Zajištěná daň Centrální Kobrou (v mil. Kč)	1 550	761	536	---
Zajištěná daň Regionální Kobrou (v mil. Kč)	1 966	649	1 966	---
Celková zajištěná daň Daňovou Kobrou (v mil. Kč)	3 516	1 410	2 502	822

V tabulce č. 19 autor přehledně zobrazil výnosnost a efektivitu spolupráce mezi finanční správou ČR, celní správou ČR a policií ČR. Během součinnosti těchto složek státního aparátu docházelo každoročně k vyřešení mnoha závažných případů, u kterých docházelo k podezření či páchání trestného činu, jakým je kráčení daně z přidané hodnoty. Největší úspěchy lze Daňové Kobře přisuzovat v roce 2016, kdy dokázala zabránit nebo zajistit daň a úniky na ní v celkové výši 3 516 mil. Kč. Je zřejmá účinnost a dobré výsledky v rámci celého území ČR na centrální i na regionální úrovni. V roce 2017 došlo k rapidnímu poklesu, který však nebyl způsoben nižší efektivitou práce státních orgánů, ale elementární příčinou se stal reálný a tvrdý dopad přijatých opatření daňovou správou na organizovanou trestnou činnost. Organizátoři trestné činnosti na daňovém poli se nové situaci obtížněji přizpůsobují a jsou nuceni trestnou činnost více segmentovat. V roce 2018 se přesto podařilo rozklíčit a zamezit ztrátě na státním rozpočtu v celkové výši 2 502 mil. Kč, přičemž větší část tohoto úspěchu je připisován Regionální Kobře, která se na celkovém výsledku podílí částkou 1 966 mil. Kč. V roce 2019 se hodnoty opět snížily, ale i tak dosahovaly uspokojivých výsledků. Celková výše DPH zajištěné Daňovou Kobrou činilo v přepočtu 822 mil. Kč.⁷⁹

„Z hlediska budoucího vývoje lze předpokládat pokračování vzájemné výměny informací s osobami činnými v trestním řízení v rámci zákonných možností tak, aby mohly být rychleji identifikovány případy daňových úniků a precizněji koordinováno řešení konkrétních kauz a případů. Pro aktivní a účinné ochránění fiskálních zájmů a stavu

⁷⁹ Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-07]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty>

veřejných rozpočtů je i v budoucnu nezbytná včasná detekce a následné potírání ekonomické trestné činnosti, tedy i zločinného organizování daňových úniků.“⁸⁰

V následujících kapitolách bude provedena analýza a komparace údajů o nástrojích finančních správ v okolních zemích České republiky, které mají zásadní vliv na potírání nekalého chování daňových subjektů při daňových únicích. Všechny údaje o těchto zemích čerpal autor z jemu dostupných statistik, odborných článků a výročních zpráv.

2.3.2 Vybrané postupy při správě daní na Slovensku a jejich fiskální přínos

Základní údaje o Slovenské republice

Slovenská republika vznikla dne 1. ledna 1993 po rozpadu Československé republiky. Jedná se o jednu z nejvíce otevřených ekonomik na světě, která je závislá především na ekonomickém vývoji Německa a okolních zemí. Necelých 20% celkové obchodní výměny probíhá s Německem a téměř 85% slovenského exportu směřuje do zemí Evropské unie. Slovensko je od roku 2009 členem eurozóny a používá euro.⁸¹

Tabulka č. 21: Základní makroekonomické ukazatele Slovenské republiky za období od roku 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Slovensko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-10]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/slovensko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>)

Období	2016	2017	2018	2019
Reálný růst HDP (v %)	2,1	3	3,9	2,4
HDP dle stálých cen (v mld. EUR)	81 612	83 816	87 314	89 302
Průměrná míra inflace (v %)	-0,5	1,3	2,5	2,7
Průměrná míra nezaměstnanosti (v %)	9,7	8,1	6,6	5,8

Ze statistiky je patrné, že ukazatele slovenské ekonomiky vykazují od roku 2016 pozitivní trend, jelikož dochází meziročně ke zlepšení všech sledovaných hodnot. Jediný

⁸⁰ Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-07]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2019>

⁸¹ Slovensko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-10]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/slovensko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>

výkyv nastal v roce 2019 u reálného růstu HDP, kdy došlo k jeho výraznějšímu zpomalení.

Daň z přidané hodnoty na Slovensku

Základní sazba DPH činí 20% a snížená sazba 10%.

„Povinnost registrovat se jako plátce DPH má každá zdanitelná osoba, která má sídlo nebo bydliště, místo podnikání nebo provozovnu v SR a za předcházejících, po sobě následujících, 12 kalendářních měsíců měla obrat vyšší než 49 790,- EUR. Existuje i možnost dobrovolné registrace. Zahraniční osobě může vzniknout povinnost registrovat se jako plátce DPH v SR, pokud sem dodává zboží formou zásilkového obchodu nebo před dodáním zboží a služeb, když se neuplatňuje přenos daňové povinnosti na odběratele.

Všichni plátcí DPH mají povinnost předkládat kontrolný výkaz (kontrolní hlášení k DPH). Jedná se o detailní seznam vystavených a přijatých faktur. Kontrolní výkaz se podává elektronicky do 25. dne po skončení příslušného zdaňovacího období (měsíčně nebo čtvrtletně). Za nesplnění povinnosti může daňový úřad uložit pokutu do výše 10 000,- EUR. Souhrnný výkaz pak podává plátce DPH, pokud uskutečnil intrakomunitárně dodávku zboží ze SR do jiného členského státu EU nebo přemístil vlastní zboží ze SR do jiného členského státu EU. Souhrnný výkaz se podává elektronicky nejpozději do 25. dne po skončení období, na které se vztahuje.“⁸²

Nástroje finanční správy Slovenské republiky proti daňovým únikům

Orgány finanční správy Slovenské republiky disponují k potírání nekalého chování daňových subjektů obdobnými instrumenty, které využívá i finanční správa České republiky.

Daňová kontrola

Autor v tabulce níže zaznamenává údaje z daňových kontrol na DPH slovenské finanční správy. Funkce daňové kontroly jako důležitého nástroje zůstává v porovnání s daňovou kontrolou české finanční správy neměnná.

⁸² Slovensko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-10]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/slovensko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>

Tabulka č. 22: Výsledky kontrolní činnosti na DPH za období od roku 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výročné správy FS. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. [cit. 2021-03-10]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyroczne-spravy>)

Období	2016	2017	2018	2019
Počet provedených daňových kontrol celkem	11 823	10 965	7 916	10 261
Počet provedených daňových kontrol s nálezem	5 683	6 475	5 469	7 745
Nález z vykonaných kontrol (v tis. EUR)	701 368	670 056	618 611	776 149
Celková efektivita kontrol (v %)	75,5	77,3	81,7	75,5
Rozdíl na daňové povinnosti DPH (v tis. EUR)	312 580	273 999	239 235	214 233
Snížení nadměrného odpočtu na DPH (v tis. EUR)	71 823	41 990	29 949	11 644
Daň určená správcem daně podle pomůcek (v tis. EUR)	139 525	162 404	147 234	142 692
Celková hodnota pokut z daňové kontroly (v tis. EUR)	19 667	14 643	19 226	11 392

Počet provedených kontrol slovenskou finanční správou měl od roku 2016 klesající trend, avšak v roce 2019 se počet celkových kontrol navýšil o 2 345. I tak bylo nejvyšších hodnot dosaženo v roce 2016 při 11 823 daňových kontrolách. Srovnáme-li obě období s nejvyšším počtem daňových kontrol, tedy roky 2016 a 2019, vyšší množství kontrol s výsledným nálezem bylo v roce 2019, a to 7 745 s fiskálním efektem z těchto nálezů v částce 776 149 tis. EUR. Celková efektivita daňových kontrol je vyrovnaná po celé sledované období a průměrně se drží v průměru 77,5%. Nejefektivnějších hodnot dosahovala daňová kontrola za rok 2018, a to 81,7%.

Druhá polovina tabulky se věnuje výsledkům na daňových kontrolách v rámci daně z přidané hodnoty. Na celkovém nálezem má nejvyšší míru podílu právě DPH. Na této dani bylo doměřeno a vyměřeno nejvíce finančních prostředků. V roce 2016 činil celkový fiskální efekt, který se skládá z nejdůležitějších atributů kontrolní činnosti, 543 595 tis. EUR. Meziročně docházelo k poklesu získané částky a nejnižších hodnot bylo dle dostupných statistik vykázáno v roce 2019, kdy byl fiskální efekt ve výši 379 961 tis. EUR. I tak lze říci, že daňová kontrola patří k podstatnému a důležitému nástroji finanční správy Slovenské republiky.

Kontrolný výkaz

Plátcí daně jsou povinni od roku 2014 předkládat elektronicky správci daně kromě daňového přiznání k DPH také tzv. kontrolný výkaz, což je obecně podrobný seznam vystavených a přijatých faktur. Tento kontrolný výkaz umožňuje spárování vzájemných operací mezi plátcí daně a eliminuje daňové podvody způsobené nezahrnutím daňové povinnosti u dodavatele při současném uplatnění nároku na odpočet daně u odběratelů.⁸³ Ministerstvo financí Slovenské republiky zavedlo kontrolný výkaz od 1. ledna 2014 v rámci povinnosti, která vyplývala z Akčního plánu boje proti daňovým únikům a podvodům na roky 2012 až 2016. Tento Akční plán byl přijat usnesením vlády č. 235/2012. Kontrolní hlášení, které bylo zavedeno o dva roky později v České republice, bylo inspirováno kontrolným výkazem.

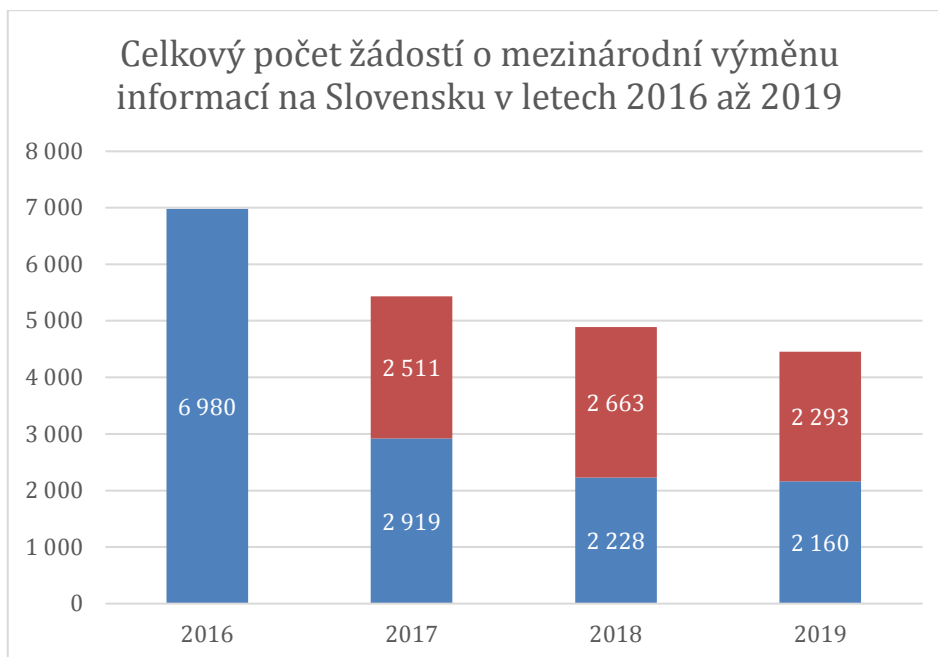
Pozitivním efektem při zavedení kontrolného výkazu je, že křížovou kontrolou údajů obou protistran se zlepší plnění jejich daňových povinností, odstraní se možnost uskutečňování různých dodatečných zásahů v účetnictví, např. nezařazené faktury na výstupu, změněný základ daně a daň u dodavatele a odběratele, duplicitní uplatnění odpočtu daně z jedné faktury apod. Cílem kontrolného výkazu je omezení možnosti obcházení zákona o DPH u daňových subjektů, kteří páchají daňové podvody a úniky.

Mezinárodní výměna informací

Mezinárodní administrativní spolupráce v daňových záležitostech je zabezpečována kompetentním orgánem pro mezinárodní výměnu informací na základě legislativy EU a příslušných mezinárodních smluv. Výměna informací na dani z přidané hodnoty v SR se řídí stejným nařízením Rady EU jako v ČR.

V grafu níže je zaznamenán celkový počet mezinárodních výměn informací ve sledovaném období let 2016 až 2019. Údaje v grafu obsahují informace o žádostech o výměnu informací ze zahraničí i do zahraničí.

⁸³ KUŠNÍROVÁ, Jana, Marcela RABATINOVÁ a Juraj VÁLEK. *Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov: vybrané aspekty*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-900-8. Str. 109



Graf č. 11: Celkový počet žádostí o mezinárodní výměnu informací ve SR v letech 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výročné správy FS. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. [cit. 2021-03-12]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyroczne-spravy>)

Modrou barvou je znázorněn počet doručených žádostí ze zahraničí do Slovenské republiky a červenou barvou je znázorněn počet odeslaných žádostí do zahraničí. Sloupec v roce 2016 obsahuje souhrnně oba typy žádostí, jelikož ve výroční zprávě z tohoto roku nebylo uvedeno rozdělení na odeslané a doručené žádosti. Lze se domnívat, že rozdělení by bylo v obdobném poměru jako ve zbývajících sledovaných letech. Z grafu je patrné, že od roku 2016 nastal klesající trend v počtech žádostí o mezinárodní výměnu informací.

Zaměříme-li se na specifické země, u nichž docházelo k největšímu množství vyměněných informací, nejvyšší podíl tvoří Maďarsko, Česká republika a Polsko. Informace mezi SR a těmito zeměmi tvoří ke konci sledovaného období 68% z celkové výměny. Finanční správa SR zaznamenala v roce 2019 efektivní fiskální efekt s ohledem na výměnu informací, který byl kvantifikován přibližně na 62,9 mil. EUR.⁸⁴

Multilaterální kontrola

Kromě výše uvedeného instrumentu využívá slovenská státní správa při boji s daňovými úniky na mezinárodním poli také tzv. multilaterální kontrolu. Institut

⁸⁴ Výročné správy FS. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. [cit. 2021-03-12]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyroczne-spravy>

souběžné kontroly je definován v nařízení Rady EU stejně jako mezinárodní výměna informací, dále také v článku 12 směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a v článku 13 nařízení Rady EU č. 389/2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní. Pro souběžné kontroly se vžil právě název multilaterální kontrola (MLC) převzatý z dokumentů programu Fiscalis, který finančně zaštiťuje provádění souběžných kontrol.

Tabulka č. 23: Počet multilaterálních kontrol ve Slovenské republice za období od roku 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Výročné správy FS. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyroczne-spravy>)

Období	2016	2017	2018	2019
Počet multilaterálních kontrol	3	8	6	7

Počet těchto kontrol je v řádu jednotek, protože tyto kontroly jsou administrativně a obsahově náročné a dotýkají se i mezinárodních subjektů. Od roku 2016, kdy se finanční správa SR aktivně podílela na 3 případech, vrostl počet kontrol více než dvojnásobně. Nejvíce aktivních multilaterálních kontrol probíhalo v roce 2017.

Participující členské země se vždy domlouvají na společném postupu kvůli rychlejší formě výměny informací. Do takovýchto kontrol se ve sledovaném období zapojilo až 18 členských států Evropské unie. Nejrozsáhlejší míra spolupráce byla zaznamenána v rámci zemí V4.⁸⁵

Daňová Kobra

Česká Daňová Kobra je předchůdcem této Slovenské Kobry. Daňová Kobra na Slovensku byla zavedena v rámci Akčního plánu boje proti daňovým únikům od 1. října 2013. V akčním plánu se státní aparát zavázal ke zřízení specializovaných tripartitních týmů na řešení daňové trestné činnosti. Slovenská Daňová Kobra se skládá z finanční správy SR, Generální prokuratury SR, Národní kriminální agentury a Prezídia policejního sboru. Od vzniku tohoto instrumentu se podařilo zabránit nekalé činnosti a identifikovala podvodné chování u plnění v celkové částce 187,4 mil. EUR. Z této částky tvoří 45 mil. EUR nevyplacené nadměrné odpočty na DPH. Tyto hodnoty jsou uvedeny pouze do roku 2015, kdy byla Daňová Kobra v nejlepší kondici. Komodity, které

⁸⁵ Výročné správy FS. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. [cit. 2021-03-12]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyroczne-spravy>

byly nejčastějším předmětem páchání trestné činnosti byly tonery, cukr, maso, obilí, nafta či betonářská ocel.

V roce 2021 se autorovi nepodařilo dohledat aktuálnější výsledky a fiskální efekt za sledované období roků 2016 až 2019 tohoto v ČR velmi efektivního nástroje. Lze předpokládat, že pozitivní výsledky a pohled veřejnosti na nestrannou a bezvadnou práci týmů složených ze státních orgánů narušilo nekalé jednání některých z jejich předních činitelů. Začátkem listopadu 2020 proběhla na Slovensku policejní akce nevidaných rozměrů, přičemž své bývalé šéfy přišli pozatýkat policisté z elitní jednotky Národní kriminální agentury. Ti jsou dle dostupných informací stíháni kvůli podezření, že tvořili jádro organizované zločinecké činnosti, proti které měli paradoxně sami bojovat. Policejní akce dostala název Očistec, aby došlo k očištění od nekalého jednání státních úředníků. Tato „úspěšná“ akce následovala v návaznosti na zářijovou akci z téhož roku s názvem Boží mlýny, při níž zatkla ředitele Kriminálního úřadu finanční správy SR. Všichni stíhaní čelí obvinění ze založení a podporování zločinecké skupiny, korupce, zneužití pravomoci veřejného činitele a maření spravedlnosti.⁸⁶

System eKasa (registrační pokladna)

System eKasy je novým analytickým instrumentem, který zavedla slovenská finanční správa od 1. dubna 2019. Jedná se o nástroj, při kterém se online propojují pokladny na portál finanční správy k přesnějšímu přehledu plnění. Tento projekt je součástí opatření k boji proti daňovým podvodům a kopíruje zavedený systém z jiných zemí, který již úspěšně funguje, zaznamenává pohyby na pokladně a odesílá do centrálního státního systému. Od 1. dubna 2019 se do tohoto systému připojily nově vzniklé provozny, které od tohoto dne začaly evidovat tržby. Všechny ostatní subjekty se od 1. července 2019 musely povinně připojit k systému eKasa. Do konce téhož roku nehrozila pokuta za nepoužití online nebo virtuální registrační pokladny, pokud se z objektivních příčin nestihli připojit do tohoto systému. K systému eKasa se v roce za celý rok 2019 připojilo 169 821 pokladen a bylo zaevidovaných 687 mil. dokladů. Z toho 674,2 mil. dokladů bylo evidovaných přes online registrační pokladu a 12,8 mil. dokladů bylo odesláno přes virtuální registrační pokladnu.⁸⁷

⁸⁶ Někdejší velitelé slovenské policie byli znovu obviněni. Mezi nimi i bývalý Hamáčekův poradce. *Česká justice.cz* [online] [cit. 2021-03-12]. Dostupné z: <https://www.ceska-justice.cz/2021/03/nekdejsi-velitele-slovenske-policie-byli-znovu-obvineni-mezí-nimi-i-byvaly-hamackuv-poradce/>

⁸⁷ Výročné správy FS. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyroczne-spravy>

2.3.3 Vybrané postupy při správě daní v Německu a jejich fiskální přínos

Základní údaje o Spolkové republice Německo

Spolková republika Německo je federativní republika sestávající se z 16 spolkových zemí, tzv. Bundesländer. Systém vládnutí spadá pod kancléřskou a parlamentní demokracii a vláda této země je rozdělena mezi federální úroveň a jednotlivé spolkové země. Nejznámější tváří německé politiky je bezesporu kancléřka Angela Merkel, která již čtyřikrát po sobě obhájila svůj post. Německá ekonomika je čtvrtá největší na světě. Německo patří mezi klíčové členy Evropské unie. Nejvýznamnějšími obchodními partnery jsou v současné době Čínská lidová republika společně se Spojenými státy americkými, ti jsou také nejvýznamnějšími německými exportními destinacemi (společně s Francií). Z pohledu ČR je důležité, že i se nadále udržuje českoněmecká spolupráce u tří klíčových položek, a to u motorových vozidel, strojů a elektrotechnických výrobků. V mnoha vědeckých a technologických oborech je SRN považováno Německo za světového lídra.⁸⁸

Tabulka č. 24: Základní makroekonomické ukazatele Spolkové republiky Německo za období od roku 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Německo: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/nemecko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>)

Období	2016	2017	2018	2019
Reálný růst HDP (v %)	2,2	2,5	1,5	0,6
HDP v běžných cenách (v mld. EUR)	3 276	3 245	3 344	3 436
Průměrná míra inflace (v %)	1,8	1,5	1,8	1,4
Průměrná míra nezaměstnanosti (v %)	4,1	3,5	3,2	3

Byť patří německá ekonomika mezi největší na světě, z tabulky je patrné, že docházelo k pomalejšímu růstu reálného hrubého domácího produktu ve sledovaném období. V roce 2019 činil tento růst pouhých 0,6%. Přepočteme-li ale HDP na běžné ceny, zjistíme, že si udržuje Německo nadále rostoucí trend a od nejnižších hodnot z roku 2017 se tento HDP navýšil o 191 mld. EUR. Průměrná míra inflace se po celé sledované období drží na ustálených hodnotách, a to 1,4 až 1,8%. Cílem Německa bylo udržet tuto hodnotu

⁸⁸ Německo: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/nemecko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>

pod 2%, což se podařilo. Posledním ukazatelem v tabulce č. 21 je průměrná míra nezaměstnanosti, jež se každým rokem snižovala, což je pozitivní výsledek. Nejnižších hodnot tato míra dosahovala v roce 2019 a rozdíl mezi rokem 2016 a 2019 byl vyčíslen na 1,1%.

Daň z přidané hodnoty v Německu

Německo má dvě sazby DPH, a to 7% a 19%.

Členění DPH je obdobné jako v ČR. Na rozdíl od jiných zemí má však Německo také tzv. dovozní daň, která je vybírána při dovozu ze zemí mimo EU a tvoří také významnou položku k navyšování státního rozpočtu.

V okamžiku přidělení německého daňového čísla obdrží daňový subjekt poštou rozhodnutí na adresu sídla společnosti. Toto číslo je tvořeno dvěma písmeny určujícími kód země a 9 číslicemi. Německá daňová čísla začínají kódem DE. Platnost tohoto DIČ pro účely DPH je důležité ověřit prostřednictvím systému VIES na portálu Evropské komise. Stejně tak se zde v rámci přeshraniční fakturace ověřuje platnost DIČ zákazníka nebo dodavatele. Pokud je DIČ v systému VIES evidováno jako neplatné, není možné, např. při dodání zboží do jiného členského státu, toto dodání osvobodit a je třeba uplatnit sazbu daně dle země odeslání zboží.⁸⁹

„Po přidělení německého DIČ následuje povinnost podávat průběžná daňová hlášení k DPH. To, zda budete podávat měsíční nebo čtvrtletní hlášení záleží na výši vaší daňové povinnosti v předcházejících letech. U daňové povinnosti do 1 000 EUR se podává pouze jedno roční souhrnné daňové přiznání k DPH. Roční daňová povinnost do hodnoty 7 500 EUR stanovuje čtvrtletní podávání daňového hlášení a následně jedno roční přiznání k DPH. Při vyšší daňové povinnosti než 7 500 EUR se v Německu podává průběžné hlášení k dani měsíčně a opět souhrnné hlášení jednou za rok. V praxi je u nově registrovaných subjektů německým finančním úřadem nejčastěji zvoleno čtvrtletní podání daňového hlášení.“⁹⁰

Nástroje finanční správy Spolkové republiky Německo proti daňovým únikům

Tak jako Slovensko a Česká republika, tak i Německo musí bojovat proti daňovým únikům, které se nepříznivě podepisují na stavu státního rozpočtu. I zde daň z přidané

⁸⁹ Registrace k DPH a Německo. *Eurofiscalis.com* [online]. [cit. 2021-03-14]. Dostupné z: <https://www.eurofiscalis.com/cs/registrace-k-dph-nemecko/>

⁹⁰ Registrace k DPH a Německo. *Eurofiscalis.com* [online]. [cit. 2021-03-14]. Dostupné z: <https://www.eurofiscalis.com/cs/registrace-k-dph-nemecko/>

hodnoty patří mezi nejvíce využívané daně při nekalé činnosti a při podvodech. Kromě obvyklých instrumentů, jakými je vyhledávací činnost, místní šetření nebo daňová kontrola, skýtá německá finanční správa i další nástroje.

Abgabenordnung

Německo vede statistiky o daňových trestných činech a obdobných trestných činech, jako jsou daňové úniky. Ty jsou ošetřeny v oddílu 370 německém daňovém zákoníku, tzv. *Abgabenordnung*. Dále vede také statistiky obchodní nebo organizované činnosti vedoucí k nedoplatku nebo nezaplacení DPH, které jsou zakomponovány v oddílu 26c německého zákona o DPH, tzv. *Umsatzsteuergesetz*. Obecně se za účasti na trestných činech ukládají pokuty nebo tresty odnětí svobody. Naproti tomu však daňové trestné činy představují jinou kategorii trestných činů, které nepodléhají trestnímu právu, ale podle německých daňových zákonů je stále možné je postihovat pokutou. To mohou být například bezohledné podhodnocení daně (oddíl 378 daňového zákoníku).⁹¹

V případech, kdy státní zastupitelství nemá jurisdikci, jsou za vyšetřování a stíhání daňových trestných činů a správních deliktů souvisejících s daněmi odpovědné útvary daňových úřadů spolkových zemí odpovědné za správní pokuty a trestné věci. Tyto jednotky rozhodují o zahájení nebo zastavení trestního řízení o daňových nebo správních pokutách a mají pravomoc požadovat pokutové příkazy, předávat trestní věci státnímu zastupitelství a ukládat pokuty.

Speciální útvary daňových úřadů

Německé daňové úřady mají speciální jednotky, podobné Daňové Kobře, které se zabývají správními pokutami a trestními záležitostmi. V Německu se samozřejmě také nachází daňoví poplatníci, kteří nedodrží své daňové povinnosti a nedeklarují svůj plný příjem v rozsahu vyžadovaném zákonem. Daňoví poplatníci, kteří poskytují finančním úřadům neúplné nebo nesprávné informace, v důsledku čehož nelze daně vyměřit úplně nebo včas, se mohou dopustit daňových úniků. V těchto případech a v dalších případech, které jsou klasifikovány jako daňové trestné činy, jsou německé jednotky daňového vyšetřování vyzvány, aby přijaly opatření. V těchto jednotkách pracují zaměstnanci správy příjmů, kterým jsou uděleny zvláštní pravomoci. Jednotky daňového vyšetřování

⁹¹ Verfolgung von Steuerstraftaten und steuerlichen Verwaltungsdelikten im Jahr 2017. *Federal Ministry of Finance* [online]. [cit. 2021-03-14]. Dostupné z: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Taxation/Articles/2018-09-20-prosecution-of-tax-crimes-2017.html>

spolkových zemí hrají důležitou roli při zajišťování daňových příjmů. Výsledky jejich činnosti jsou podrobněji uvedeny níže a vztahují se k období roku 2017, spadající do sledovaného období, které si autor nastavil.⁹²

V roce 2017 uzavřely útvary daňových úřadů *spolkových zemí*, které se zabývají správními pokutami a trestními záležitostmi, trestní řízení v celkovém počtu 62 261 případů. Jestliže daňový poplatník provedl platbu do státní poklady, bylo zastaveno jeho stíhání. Tyto platby činily celkem 9,6 mil. EUR. Při splnění zákonných podmínek, kdy státní zastupitelství a soudy zastavily trestní stíhání, získal státní rozpočet 25,7 mil. EUR. Ve 124 případech, kdy daňoví poplatníci dobrovolně uvedli, že se vyhnuli daním v částkách přesahujících 25 000 EUR, bylo upuštěno od trestního stíhání poté, co daňoví poplatníci zaplatili další pokuty, které dohromady činily přibližně 3 mil. EUR. Výše na únicích daně, za které byly uloženy pokuty a tresty odnětí svobody, činila významných 1,21 mld. EUR. V témže roce zjistily útvary daňového vyšetřování spolkových zemí celkem další dlužné daně ve výši přibližně 2,9 mld. EUR, přičemž 718,2 mil. EUR tvořila daň z přidané hodnoty.⁹³

Z výše uvedeného vyplývá, že tyto speciální útvary daňových úřadů hrají důležitou roli při šetření daňových úniků a výsledky jsou nezanedbatelné.

Arrestanordnung

Arrestanordnung je právním institutem, který lze připodobnit k českému zajišťovacímu příkazu. Tento nástroj přesto nemůžeme nazvat zajišťovacím příkazem i přes podobné rysy, které oba nástroj mají. Přesnější počestěný název by byl „věcné zadržení“. Zákon definuje tento institut tak, že pro zajištění výkonu pohledávek může finanční úřad odpovědný za vyměření nařídit, aby byl zajištěn movitý či nemovitý majetek, pokud zde existuje obava, že jinak bude vymáhán zmařeno nebo podstatně ztíženo. Finanční úřad může také nařídit zajištění, pokud nárok dosud ještě nebyl

⁹² Verfolgung von Steuerstraftaten und steuerlichen Verwaltungsdelikten im Jahr 2017. *Federal Ministry of Finance* [online]. [cit. 2021-03-14]. Dostupné z: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Taxation/Articles/2018-09-20-prosecution-of-tax-crimes-2017.html>

⁹³ Verfolgung von Steuerstraftaten und steuerlichen Verwaltungsdelikten im Jahr 2017. *Federal Ministry of Finance* [online]. [cit. 2021-03-14]. Dostupné z: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Taxation/Articles/2018-09-20-prosecution-of-tax-crimes-2017.html>

stanoven pevnou částkou nebo je podmíněný. Arrestanordnung stanovuje peněžní částku, jejímž složením je výkon odložen a dokončený zadržovací příkaz zrušen.⁹⁴

Zadržení je zajišťovací prostředek budoucího peněžitého výkonu. Hlavním cílem institutu Arrestanordnung je zabránění zhoršení výběru daně a skrze zajišťovací opatření vymožení nároku finanční správou. Výkon Arrestanordnung nesmí být řízen proti budoucímu či pravděpodobnému nároku, ale měl by být zajištěn očekávaný výběr daní. Proto je ze zákona podmínka existence nároku, který dosud nebyl stanoven pevnou částkou, což se shoduje s podmínkou daně dosud nestanovené v českém daňovém řádu. Zákon nevyklučuje použití u daně stanovené pevnou částkou, ale dosud nesplatné. Jelikož Arrestanordnung zabraňuje budoucímu zhoršení, tak má předběžný charakter. Sám o sobě není prostředkem výkonu, ale jen na něj připravuje. Vzhledem k povaze Arrestanordnung nelze požadovat, aby finanční orgán s jistotou určil zadržovací nárok a důvod. Musí zde existovat ne pouze dostačující, ale převážná pravděpodobnost.⁹⁵

Ani vykonatelnost tohoto institutu nelze zaměňovat s vykonatelností zajišťovacího příkazu. S vykonatelností zajišťovacího příkazu se spojuje vznik exekučního titulu, ale vykonatelnost Arrestanordnung znamená, že je rozhodnutí vykonatelné a finanční orgán může zadržet majetek povinného, ale nemůže jej zpeněžit, dokud neuplyne lhůta pro splatnost daně. Nesplní-li daňový subjekt povinnost poskytnout částku v Arrestanordnung, může finanční úřad zabavit odpovídající zajištění majetku. Vynucení musí předcházet písemné upozornění. Na rozdíl od české právní úpravy je německá právní úprava u věcného zadržení mírnější a neochromuje tolik daňový subjekt. Podstatou Arrestanordnung je to, že slouží pouze k zadržení majetku, a to trvá až do doby splatnosti daně.⁹⁶

Registr obchodníků při elektronickém obchodování

V srpnu 2018 schválila německá spolková vláda návrh zákona o boji proti podvodům s DPH při obchodování se zbožím na internetu. Od ledna 2019 by provozovatelé elektronických tržišť měli shromažďovat určité údaje od svých maloobchodníků. Jinak jsou operátoři odpovědní za nezaplacenou daň z prodeje při obchodování prostřednictvím jejich platformy. Neregistrovaným online maloobchodníkům hrozí vyloučení

⁹⁴ NĚMECKO. Abgabenordnung

⁹⁵ HEGEROVÁ, Ivana. *Placení daní v České republice a v Německu* [online]. [cit. 2021-03-15]. Dostupné z: https://is.muni.cz/th/sen85/DP_Hegerova.pdf

⁹⁶ HEGEROVÁ, Ivana. *Placení daní v České republice a v Německu* [online]. [cit. 2021-03-15]. Dostupné z: https://is.muni.cz/th/sen85/DP_Hegerova.pdf

z platformy. Zejména společnosti se sídlem ve třetích zemích, které nejsou v Německu registrovány k dani, často porušují své stávající daňové povinnosti na elektronických trzích. Zejména neplatí daň z obratu ze svých prodejů generovaných prodejem B2C v Německu. Roční daňová ztráta německých daňových úřadů se odhaduje na stovky milionů.⁹⁷

V rámci boje proti daňovým únikům prostřednictvím online tržišť již v roce 2017 Evropská komise rozhodla o reformě elektronického obchodování od roku 2021. Kvůli vysokým daňovým ztrátám německá vláda očekává celoevropský projekt s návrhem zákona na národní úrovni. Jako pozitivní důkaz řádné daňové registrace obchodníka v Německu bude v budoucnu platit tzv. „Osvědčení o registraci“ vydané příslušným daňovým úřadem na vyžádání online prodejce. Pokud o tento certifikát požádají online maloobchodníci ze států, které nepatří do EU nebo EHP, musí být žádost spojena s označením oprávněného zástupce příjemce v Německu. Záměrem je, aby Federální centrální daňový úřad poskytoval provozovateli elektronického tržiště prostřednictvím elektronického dotazu informace o zde uloženém certifikátu. Do zavedení tohoto dotazovacího postupu však bude certifikát dočasně vydán online maloobchodníkovi v papírové podobě.⁹⁸

Po prosazení očekávaného zákona v prosinci 2019 by všichni online prodejci měli požádat o osvědčení o registraci a po jejich udělení proaktivně poskytnout operátorům trhu. V opačném případě jim hrozí vyloučení z obchodu prostřednictvím oznámení provozovateli tržiště. Tento nástroj finanční správy má hlavně analytickou úlohu a udává přehled o stále modernějším obchodování přes digitální média a e-shopy.

Multilaterální kontrola

Je potřeba zmínit i ve spojitosti s německou státní správou i aktivní zapojení do multilaterálních kontrol. Na rozdíl od českých a slovenských jednotek multilaterálních kontrol se Německo řadí mezi země s nejpočetnější účastí do multilaterálních kontrol s jinými zeměmi. Počet těchto kontrol v Německu za sledované období od roku 2016 až 2019 činí přes 150 a dalece převyšuje druhé Nizozemsko s necelými 110 kontrolami. Německo má převážnou zásluhu na rostoucím trendu MLC, jelikož v nedávných letech

⁹⁷ Combating VAT fraud in e-commerce in Germany. *HLB.global* [online]. [cit. 2021-03-15]. Dostupné z: <https://www.hlb.global/combating-vat-fraud-in-e-commerce-in-germany/>

⁹⁸ Combating VAT fraud in e-commerce in Germany. *HLB.global* [online]. [cit. 2021-03-15]. Dostupné z: <https://www.hlb.global/combating-vat-fraud-in-e-commerce-in-germany/>

posílilo tým zabývající se mezinárodní spoluprací a začalo navazovat aktivní spolupráci se zájmovými jurisdikcemi ve snaze uvést do praxe tzv. joint audits, což je propojení MLC s institutem aktivní přítomnosti v prostorách správních úřadů. Při něm kontroloři ze zapojených členských států provádí společně místní šetření v sídlech zájmových subjektů a spolu s těmito daňovými subjekty také dospějí v nejlepším případě ke společné vzájemné dohodě.⁹⁹

2.3.4 Vybrané postupy při správě daní v Polsku a jejich fiskální přínos

Základní údaje o Polské republice

Polská republika je jednou ze středoevropských zemí a je jedním ze sousedů České republiky. Polsko je osmým nejlidnatějším státem v Evropě a velká část Poláků jsou římskými katolíci. Tato země je členem Evropské unie, Severoatlantické aliance, Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, Světové obchodní organizace a Visegrádské skupiny. Největším obchodním partnerem ve vývozu i dovozu je Německo, následované ČR. Mezi položky, se kterými Polsko nejčastěji obchoduje, jsou výrobky strojírenského průmyslu a výrobky chemického průmyslu.

Tabulka č. 25: Základní makroekonomické ukazatele Polska za období od roku 2016 až 2019

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Polsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-19]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/polsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>)

Období	2016	2017	2018	2019
Reálný růst HDP (v %)	3,1	4,9	5,3	4,1
HDP v běžných cenách (v mld. PLN)	1 861	1 989	2 120	2 274
Průměrná míra inflace (v %)	-0,6	2	1,6	2,3
Průměrná míra nezaměstnanosti (v %)	8,2	6,6	5,8	5,2

Zanalyzujeme-li makroekonomické údaje, zjistíme, že většina atributů má pozitivní či rostoucí tendenci. Polské HDP dosahovalo nejvyššího růstu v roce 2018, kdy se zvýšilo o 5,3%. V následujícím roce už byl růst nižší, ale i přesto se jednalo o uspokojivý růst o 4,1%. HDP v běžných cenách však rostlo po celé sledované období až do celkových 2 274,- PLN za rok 2019. Průměrná míra inflace dosahovala nejvyššího procentního

⁹⁹ MELICHAROVÁ, Magda. *Výroční statistiky MLC 2019* [online]. [cit. 2021-03-16]. Dostupné z: http://intranet.fs.mfcr.cz/cs/dane/STA_GFR_Vyrocní-statistiky-MLC-pro-rok-2019.pdf

podílu také v roce 2019, kdy činila 2,3%. Poslední ukazatel průměrná míra nezaměstnanosti měl nejvýraznější pozitivní trend, kdy rozdíl a pokles mezi roky 2016 a 2019 byl 3%.

Daň z přidané hodnoty v Polsku

Základní sazba DPH v Polsku činí 23% a snížené 8% a 5%.

Od 1. ledna 2018 jsou mikropodniky povinny vést elektronický registr DPH, neboli registraci prodeje a nákupů DPH) a posílat jej jako tzv. Jednolity Plik Kontrolny VAT (JPK_VAT). Velké společnosti posílají JPK_VAT již od 1. července 2016 a malé a střední podniky od 1. ledna 2017. Od 1. března 2017 se v Polsku spojila daňová správa, finanční kontrola a celní správa a vytvořily seskupení zvané Krajowa Administracja Skarbowa (KAS). Tato národní daňová a finanční správa je podřízena ministroví zodpovědnému za veřejné finance a šéfem této struktury je náměstek ministra financí. Nový konsolidovaný útvar se skládá z 16 ředitelství finanční správy, 400 finančních úřadů a 16 daňově-celních úřadů. Ředitel ředitelství finanční správy dohlíží nad plněním úkolů ze strany vedoucích finančních úřadů a daňově-celních úřadů.¹⁰⁰ Rozhodnou částkou pro povinnou registraci k DPH v Polsku je 100 000 PLN.

Nástroje finanční správy Polské republiky proti daňovým únikům

Jako v předešlých zemích, tak i v Polsku finanční správa vytváří instrumenty, které slouží k minimalizaci daňových úniků nejen na DPH. K dodržování zákonných pořádků slouží výše zmíněný útvar KAS.

Krajowa Administracja Skarbowa

Velmi obecně by se dala Krajowa Administracja Skarbowa (KAS) připodobnit k Daňové Kobře v České republice nebo na Slovensku. I v tomto případě se jedná o sdružení několika oddělení státních orgánů, avšak s tím rozdílem, že Daňová Kobra je tvořena zvláště pro vymáhání daňových nedoplatků a přímému boji s daňovými subjekty, jež vykazují nekalé praktiky. KAS se stará o realizaci výnosů z dani, cel, poplatků a nedaňových rozpočtových pohledávek. Tato organizace chrání zájmy státního rozpočtu a také celního území Evropské unie. Poskytuje služby a podporu daňovým poplatníkům při řádném plnění daňových a celních povinností. Mezi klíčové úkoly, kterými KAS disponuje, patří rozvíjení e-služeb pro daňové poplatníky, podporuje dodržování

¹⁰⁰ Polsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-19]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/polsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>

daňových zákonů se zvláštním důrazem na individuální potřeby a očekávání klíčových daňových poplatníků, provádí mezinárodní spolupráci v oblasti cel a daní s EU a třetími zeměmi, mezinárodními organizacemi a institucemi EU, účinně bojuje proti nepoctivým subjektům a podporuje legálně a čestně fungující podnikání, zavádí moderní a pokročilé nástroje k identifikaci hrozeb pro fungování systému výběru daní, předchází trestné činnosti a shromažďuje mýtné.¹⁰¹

Je zřejmé, že zaměření institutu KAS je obširnější a rozmanitější než u Daňové Kobry a její činnost nese známky sjednoceného státního orgánu státní správy.

Daňová kontrola

Daňová kontrola jako základní nástroj finanční správy je využívána také v Polsku a níže autor zaznamenal celkové počty a výsledky daňových kontrol na DPH. Údaje se týkají let 2016 až 2018 a hodnoty jsou v tis. PLN.

Tabulka č. 26: Statistika daňových kontrol na DPH v Polsku za období let 2016 až 2018

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postepowaniach i kontrolach podatkowych. Gov.pl [online]. [cit. 2021-03-20]. Dostupné z: <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21147,vp,23779.pdf>)

Období	2016	2017	2018
Počet daňových kontrol na DPH	459	288	130
Počet daňových kontrol na DPH s pozitivním nálezem	254	146	87
Hodnota nálezů z provedených daňových kontrol (v tis. PLN)	742 682	423 270	1 482 573
Hodnota úprav daňovými subjekty po daňové kontrole (v tis. PLN)	37 813	30 388	5 778

Z tabulky č. 25 je na první pohled zřejmé, že se počet daňových kontrol meziročně snižoval. Z nejvyššího počtu daňových kontrol z roku 2016 ve výši 459 klesl tento počet na 130. I přes nízká čísla kontrol však ve více než 50% skončila kontrola s pozitivním nálezem. V roce 2016 činil tento poměr 55,3%, v roce 2017 50,7% a v roce 2018 66,92%. I přes nepříznivý trend hodnota nálezů byla nejvyšší v posledním roce, tj. 2018. Hodnota nálezů byla vyčíslena na 1 482 573 tis. PLN, což je meziroční růst o 1 059 303 tis. PLN. V posledním řádku tabulky je uvedena hodnota úprav daňovými subjekty po daňové

¹⁰¹ Zadania KAS. Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa. Gov.pl [online]. [cit. 2021-03-19]. Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/kas/zadania-kas>

kontrole a ani ta není příznivá, jelikož se tyto hodnoty každým rokem snižovaly. I když byl počet daňových kontrol v celkovém přepočtu nízký, i tak se jedná o velice efektivní instrument finanční správy.

Autor z dostupných zdrojů zjistil, že v roce 2019 provedly daňově-celní úřady 2 621 daňových kontrol, v roce 2018 jich bylo 3 066 a v roce 2017 byl jejich počet kvantifikován dokonce na 4 271 daňových kontrol. U počtu prováděných kontrol finančními úřady také docházelo k postupnému snižování, a to z 27 226 daňových kontrol v roce 2017 až po 20 374 kontrol v roce 2019. V roce 2019, stejně jako v předchozích letech, došlo k největším zjištěním v oblasti DPH. Nejčastěji zjištěné nesrovnalosti spočívaly v úvodu do ekonomického oběhu faktur dokumentujících fiktivní činnosti, který měl různé formy, od těch méně komplikovaných, spočívající v pořízení jedné nebo více fiktivních faktur podnikatelem za účelem snížení daňového zatížení, až po vytvoření organizovaných zločineckých struktur, jejichž účelem bylo získat podvodné vrácení DPH z vývozu nebo dodání uvnitř Společenství. Daňové kontroly jsou stále častěji nahrazovány méně formálními a zatěžujícími kontrolami pro daňové poplatníky. Účinnost těchto činností se neustále zvyšuje.¹⁰²

JPK_VAT

JPK_VAT, neboli Jednolity Plik Kontrolny, je obdobou kontrolního hlášení a také podobným způsobem funguje. Je to nástroj finanční správy, který byl poprvé využit v roce 2016 a od roku 2018 jej používají všechny daňové povinné osoby. Jedná se o registr DPH, který má formu souboru informací o nákupech a prodeích daňových subjektů. Tyto transakce vyplývají z evidence DPH za dané období. Informace o těchto transakcích se zadává ve formě JPK_VAT vždy k 25. dni po skončení daného měsíce a posílá se pouze elektronicky. Tyto údaje musí kopírovat a být v souladu s údaji uvedenými v přiznání k DPH. Tak jako u kontrolního hlášení, i zde mohou pozdním podáním či nepodáním JPK_VAT, vzniknout sankce. Ty dosahují od desetiny až dvacetinásobku minimální mzdy v tom daném roce.¹⁰³

Výhody tohoto instrumentu jsou zkrácení doby daňových kontrol a úspora na jejich nákladech, analýzy jsou prováděny rychleji, je snazší odhalit podvody i neúmyslné chyby

¹⁰² KAS zmniejszyła liczbę kontroli. Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa. *Gov.pl* [online]. [cit. 2021-03-19]. Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/kas/kas-zmniejszyła-liczbe-kontroli>

¹⁰³ Co to jest JPK_VAT, kiedy i jak go składać, obowiązki podatnika. *podatki.gov.pl* [online]. [cit. 2021-03-20]. Dostupné z: https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk_vat/informacje-jpk-vat/

daňových poplatníků, zlepšení výsledků činnosti KAS a úspora papíru z důvodu digitální formy. Systém JPK_VAT díky svým funkcím umožňuje komplexní a rychlou analýzu dat z daňové evidence o dodavatelích a transakcích. Orgány daňové správy zaznamenaly od jeho zavedení urychlení kontrolních postupů díky použití informací z JPK_VAT ve srovnání s těmi, v nichž nebyl. V počáteční fázi provozu byla míra využití tohoto instrumentu finanční správou nedostatečná, ale postupem času se JPK_VAT stal nedílnou součástí analyticko-kontrolní činnosti.¹⁰⁴

V tabulce č. 26 jsou přehledně znázorněny výsledky celková statistika daňových kontrol na DPH, při kterých bylo využito systému JPK_VAT. Tabulka obsahuje kromě počtu kontrol také fiskální efekt, který přinesl tento nástroj při daňové kontrole. Údaje jsou za období let 2016 až 2018, které měl autor k dispozici.

Tabulka č. 27: Statistika daňových kontrol na DPH při použití institutu JPK_VAT za období let 2016 až 2018

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postepowaniach i kontrolach podatkowych. *Gov.pl* [online]. [cit. 2021-03-20]. Dostupné z: <https://www.nik.gov.pl/plik/id.21147,vp.23779.pdf>)

Období	2016	2017	2018
Počet kontrol provedených při užití JPK_VAT	0	30	28
Hodnota nálezů z provedených kontrol při užití JPK_VAT (v tis. PLN)	0	443	6 591
Hodnota úprav po daňové kontrole při užití JPK_VAT (v tis. PLN)	0	14	5 561

Z tabulky vyplývá, jak již bylo výše uvedeno, že při zavedení evidenčního systému JPK_VAT bylo jeho využití nedostatečné, což dokazuje i nulový sloupec v roce 2016. V roce 2017 se jeho využití začalo projevovat a počet kontrol se zvýšil na 30. V tomto roce byly zjištěny nálezy v celkové hodnotě 443 tis. PLN, z něhož úpravy po daňové kontrole činily 14 tis. PLN. V roce 2018 se sice počet kontrol za pomocí nástroje JPK_VAT držel na obdobné výši, přesto byly tyto kontroly efektivnější, jelikož došlo k pozitivním nálezům v hodnotě 6 591 tis. PLN. Hodnoty úprav po daňové kontrole se také zvýšil na 84,4% z pozitivních nálezů, tedy 5 561 tis. PLN.

¹⁰⁴ Jak NIK plik kontrolowała. *Najwyższa Izba Kontroli* [online]. [cit. 2021-03-20]. Dostupné z: <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/jpk-jednolity-plik-kontrolny.html>

Od roku 2019 systém JPK_VAT začaly státní orgány užívat ve větším měřítku. Byla vydána zpráva, že díky analýze evidovaných souborů (i mimo daňovou kontrolu) zjistila národní daňová správa 756 452 nesrovnalostí v úctyhodné výši 8,7 mld. PLN. V roce 2018 bylo dle ověřených zdrojů identifikováno a předloženo k ověření přes systém 80 tis. faktur vystavených daňovým subjektům neregistrovaným k DPH v celkové výši 2,7 mld. PLN.

Jako jedním z příkladů aktivního užití daňová správa ve spolupráci s policií zlikvidovala zločineckou skupinu zabývající se prodejem fiktivních faktur na základě analýzy datových souborů JPK_VAT. Ta odhalila mechanismus páchaní trestné činnosti související s reklamou skupinou cca. 1 000 subjektů. Při ní se jí podařilo rozkrýt nekalou činnost na DPH odhadovanou ve výši minimálně 20 mil. PLN.¹⁰⁵

Split payment

Split payment, neboli počestně „rozdělená platba“, je nástroj polské finanční správy. Tento instrument chrání státní pokladnu před daňovými podvody. Jedná se o mechanismus, kdy se platby za zboží a služby v bance automaticky rozdělují na netto částku pro podnikatelský účet a na DPH pro zvláštní účet, ke kterému má přístup finanční úřad. Takový systém byl doporučený, ale nepovinný, od roku 2018. Split payment v Polsku nahradil přenesenou daňovou povinnost a registrovaní plátcí DPH v Polsku jsou povinni se k němu připojit. Jedná se o podnikání v rámci vymezeného seznamu 152 druhů zboží a služeb daným zákonem. Evropská komise schválila na zasedání ministrů financí a hospodářství zemí Evropské unie (Rada ECOFIN) platnost a povinnost vést rozdělené platby od března roku 2019 do roku 2022. Po těchto třech letech bude předložena hodnotící zpráva, jaký dopad mělo zavedení tohoto systému na daňové podvody. Tento split payment je v současnosti povinný a týká se zejména těch operací, které byly v minulosti zahrnuty do systému reverse charge. Do uvedeného seznamu 152 druhů zboží a služeb byly zařazeny také položky, které jsou dle polských finančních orgánů nejčastěji zneužívány k páchaní daňových podvodů. Jedná se o uhlí a koks, automobilové a motocyklové náhradní díly a součástky, nebo třeba elektronika a počítače. Systém platí

¹⁰⁵ JPK_VAT 2019 - ujawniono rozbieżności na kwotę 8,7 mld zł. *Ksiegowosc.infor.pl* [online]. [cit. 2021-03-21]. Dostupné z: <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/3570366.JPK-VAT-2019-ujawniono-rozbieznosci-na-kwote-87-mld-zl.html>

pro elektronické bankovní transakce mezi plátcí DPH přesahující 15 tis. PLN v rámci seznamu zboží a služeb.¹⁰⁶

Mezinárodní výměna informací

Polsko v roce 2019 s Německem uzavřely dvoustrannou dohodu o výměně informací za účelem odhalování podvodů na DPH. Polsko tak již uzavřelo pátou dohodu, přičemž předchozí vznikly mezi Litvou, Maďarskem, Polskem a také Českou republikou.

Dohoda zřizuje společné týmy odborníků na DPH, kteří budou kontrolovat přeshraniční transakce a analytiku, aby pomohli identifikovat podvodné aktivity. Rovněž usnadní okamžité sdílení údajů za účelem odhalení podvodů s missing tradery a karusely, které mají nepříznivý vliv na mezeru DPH.

2.4 Srovnání účinnosti instrumentů finančních správ vybraných zemí

Autor provedl analýzu a kvantifikoval nástroje, které využívají finanční správy určitých zemí Evropské unie k boji proti daňovým podvodům. Jednalo se o Českou republiku, Slovensko, Německo a Polsko. Níže autor zkompletoval typy instrumentů, které se mu podařilo nashromáždit a rozdělil je podle zemí, v nichž jsou využity. Výčet všech níže uvedených nástrojů nemusí být kompletní, ale pro srovnání daňových úniků a boji proti nim budou dostačující.

- **ČR:** daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb, souhrnné hlášení a VIES, režim přenesené daňové povinnosti, mezinárodní výměna informací, nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba, zajišťovací příkazy a Daňová Kobra.
- **Slovensko:** daňová kontrola, kontrolný výkaz, multilaterální kontrola, Daňová Kobra, systém eKasa/registrační pokladna.
- **Německo:** Abgabenordnung, speciální útvary daňových úřady, Arrestanordnung, registr obchodníků při elektronickém obchodování, multilaterální kontrola.
- **Polsko:** Krajowa Administracja Skarbowa, daňová kontrola, JPK_VAT, Split payment, mezinárodní výměna informací.

¹⁰⁶ Polsko zavádí povinný split payment pro plátce DPH – nová povinnost pro české firmy. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-21]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/polsko-zavadi-povinnny-split-payment-pro-platce-dph/>

Je patrné a v podstatě očekávatelné, že se některé z instrumentů finanční správy při boji s daňovými úniky a snížení hodnoty mezery DPH shodují. Daňová kontrola v různých formách probíhá v každé vybrané zemi a každá se zemí vytvořila speciální jednotky nebo seskupení, které brání daňovým únikům a napomáhá orgánům činným v trestním řízení. Dále také v těchto zemích jsou využívány evidenční nástroje, které předávají finanční správě přehledný záznam o hospodaření a o transakcích mezi dodavateli a odběrateli. Každá země má tento systém nastavený jinak a dochází k diferenciaci těchto postupů, které si však stále zachovávají obdobný cíl, který si finanční správa vytyčila.

Autor pro přehlednější analýzu a následné srovnání vytvořil tabulku č. 27, v níž uvedl fiskální efekty, tedy hodnotu získaných finančních prostředků, nástrojů finanční správy při boji na daňových podvodech na DPH u všech vybraných členských zemí.

Tabulka č. 28: Přehled fiskálních efektů nástrojů finančních správ vybraných zemí za období roku 2016 až 2019

(Zdroj: autor)

Období	2016	2017	2018	2019
Česká republika (v Kč)				
Daňová kontrola	12 454 914	10 388 494	7 763 568	4 803 415
Postup k odstranění pochybností	4 872 856	3 100 975	3 720 626	3 220 847
Sankce v rámci kontrolního hlášení	88 980 000	680 211 000	563 358 000	556 499 034
Sankce v rámci elektronické evidence tržeb	0	32 000 000	72 000 000	54 000 000
Zajišťovací příkazy	3 329 000 000	1 594 000 000	1 472 000 000	559 000 000
Daňová Kobra	3 516 000 000	1 410 000 000	2 502 000 000	822 000 000
Slovensko (v EUR)				
Daňová kontrola	701 368 000	670 056 000	618 611 000	776 149 000
Mezinárodní výměna informací				62 900 000
Daňová Kobra (pouze do roku 2015)	0	0	0	0
Německo (v EUR)				
Speciální útvary daňových úřadů		38 300 000		
Polsko (v PLN)				
Daňová kontrola	742 682 000	423 270 000	1 482 573 000	
JPK_VAT	0	443 000	6 591 000	8 700 000 000

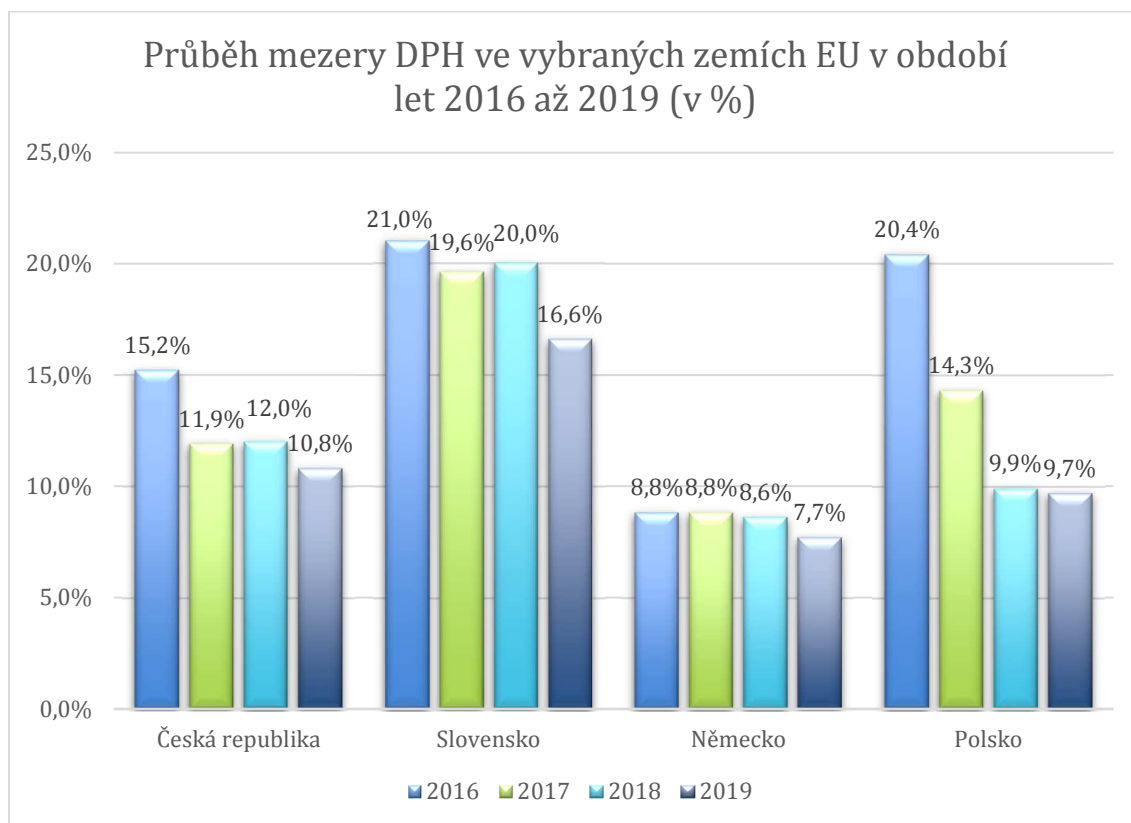
Autorovi se podařilo získat nejvíce podrobných dat o počtech nástrojů a jejich fiskálním efektu z tuzemska. Tyto informace byly v převážné většině zveřejněny na stránkách finanční správy ČR ve výročních zprávách. Slovenská finanční správa také nabízí k nahlédnutí výroční zprávy o svém fungování, ale tyto zprávy obsahují méně údajů o fiskálním efektu nástrojů k potírání nekalých praktik na DPH. Při hledání statistických údajů o účinnosti finančních správ z Německa a Polska autor zjistil, že státní orgány těchto zemí nabízejí na veřejně dostupných zdrojích nejméně informací. Je potřeba však poznamenat, že absence podrobných fiskálních efektů nevypovídá o nižším podílu příjmů do státního rozpočtu za použití instrumentů finanční správy. Každá z vybraných čtyř zemí aplikuje a využívá své nástroje zodpovědně a s ohledem na narovnání daňového prostředí. Spousta využitých instrumentů má analyticko-informativní charakter a napomáhá při daňových kontrolách nebo při vyměřovací činnosti správcem daně.

Tabulka č. 29: Statistický přehled DPH ve vybraných zemích od roku 2016 až 2019 (v mil. EUR)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Publication detail. *Úřad pro publikace Evropské unie* [online]. [cit. 2021-03-30]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF>)

Období	2016	2017	2018	2019
Česká republika (v mil. EUR)				
Celková daňová povinnost na DPH	16 060	16 894	18 003	18 773
Celkové příjmy na DPH	13 614	14 879	15 847	16 892
Daňová mezera (v peněžním vyjádření)	2 446	2 015	2 156	1 881
Daňová mezera (v procentuálním vyjádření)	15,2%	11,9%	12,0%	10,8%
Slovensko (v mil. EUR)				
Celková daňová povinnost na DPH	6 866	7 362	7 899	8 187
Celkové příjmy na DPH	5 424	5 919	6 319	6 826
Daňová mezera (v peněžním vyjádření)	1 443	1 443	1 579	1 361
Daňová mezera (v procentuálním vyjádření)	21,0%	19,6%	20,0%	16,6%
Německo (v mil. EUR)				
Celková daňová povinnost na DPH	239 911	248 382	257 207	264 502
Celkové příjmy na DPH	218 779	226 582	235 130	244 111
Daňová mezera (v peněžním vyjádření)	21 132	21 800	22 077	20 391
Daňová mezera (v procentuálním vyjádření)	8,8%	8,8%	8,6%	7,7%
Polsko (v mil. EUR)				
Celková daňová povinnost na DPH	37 178	39 685	42 060	44 354
Celkové příjmy na DPH	29 602	34 024	37 886	40 072
Daňová mezera (v peněžním vyjádření)	7 576	5 661	4 174	4 282
Daňová mezera (v procentuálním vyjádření)	20,4%	14,3%	9,9%	9,7%

Autor na stránkách Evropské unie *op.europa.eu* našel data o DPH všech vybraných členských zemí, které autor také využil při shrnutí této diplomové práce a provede porovnání mezi nimi. Zjištěné údaje zaznamenal do tabulky č. 29 (viz výše) a do grafu č. 12 (viz níže). Hodnoty z tabulky č. 29 byly autorem přepočteny na jednotnou měnu euro dle kurzu České národní banky a jsou uvedeny v milionech.



Graf č. 12: Vývoj mezery daní z přidané hodnoty všech členských států mezi roky 2016 až 2019 (v %)

(Zdroj: vlastní zpracování dle: Publication detail. Úřad pro publikace Evropské unie [online]. [cit. 2021-03-30]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF>)

V tabulce č. 28 jsou uvedeny a kvantifikovány celkové daňové povinnosti na DPH a celkové příjmy na DPH. Dále je zde uvedeno vyčíslení mezery na DPH, která byla vypočítána a sepsána experty z CASE. Už analýzou a podrobným zkoumáním nástrojů každé ze zemí vykazuje nejlepší výsledky Německo, které sice má nejvyšší hodnoty celkové daňové povinnosti, ale i celkových příjmů, takže podíl na mezeře DPH je nejnižší ze všech vybraných členských zemí EU. Z toho vyplývá, že aplikace instrumentů

německé finanční správy probíhá velmi dobře a efektivně. V celém sledovaném období od roku 2016 až 2019 dosahovala nejmenšího procentního podílu na mezeře DPH v posledním roce, kdy činil odhad mezery DPH 7,7%.

Druhou zemí s nejnižším podílem mezery DPH bylo Polsko, které také dokázalo nejvíce snížit mezeru DPH. V roce 2016 činila mezeru neuspokojivých 20,4%, avšak i díky správné aplikaci instrumentů polské finanční správy při boji s daňovými podvody, které vznikaly právě po roce 2016, klesla meziročně mezeru o 7,1% a na 14,3%. V letech 2018 a 2019 byla mezeru vyčíslena již jen na 9,9% a 9,7%. Jedná se tudíž o nejméně výraznější posun, kdy se od roku 2016 do roku 2019 snížila hodnota mezery o 10,7%.

Zemí, která dosáhla uspokojivé výše mezery DPH, byla Česká republika. Je zřejmé, že i tuzemská finanční správa ve sledovaném období od roku 2016 využívala nástrojů k potlačení nekalých praktik daňových poplatníků. V roce 2016 odhadli experti z CASE mezeru DPH ve výši 15,2%, což bylo nejvíce ze všech sledovaných období. V roce 2017 dosahovala mezeru nejvyššího poklesu na 11,9% a tuto výši si udržela i v roce 2018. V roce 2019 byla mezeru DPH odhadnuta na svém minimu 10,8%.

Nejhorších výsledků dosahovalo Slovensko, u kterého byla v roce 2016 sice mezeru DPH odhadnuta v obdobné výši jako v Polsku, tj. 21%, ale polským trendem se Slovensko neubíralo. Je pravděpodobné, že využívání instrumentů finanční správy nebylo tak efektivní, jaké by mohlo být. Nástroje, kterými slovenská finanční správa disponuje, mají jistě potenciál a v mnoha ohledech se podobají i instrumentům jiných zemí, které dosahují optimálních a excelentních výsledků. Tento neuspokojivý výsledek ale může být také způsoben neukázněností některých daňových subjektů, kteří se podílejí na nekalé činnosti a způsobují nižší příjmy na DPH. Slovensko v dalších letech dosahovalo necelých 20% a až v roce 2019 došlo ke snížení mezery DPH na 16,6%. Je zřejmé, že Slovensko má potenciál ke zlepšení a je potřeba státními orgány lépe využívat nástroje, kterými disponuje.

2.5 Prognóza a očekávaná budoucí predikce

Nyní se zaměří autor na možný očekávaný vývoj v letech následujících. Rok 2020 a 2021, které následují po vytyčeném sledovaném období, vykazují zhoršený stav ekonomik a daňového procesu nejen v tuzemsku a ostatních autorech vybraných zemích, ale také v Evropě a v podstatě na celém světě. Tento velmi nepříznivý trend je způsobený

pandemií tvořenou virovým onemocněním SARS-CoV-2 s názvem COVID-19. Toto onemocnění je i nadále činné ve všech zemích a nepříznivě se podepisuje na fungování ekonomik a také na výběru daní. Finanční správa nejen tuzemská, ale také po celé Evropě, se snaží vyjít vstříc všem daňovým poplatníkům, kterých se nemoc dotkla, a vytváří různé výjimečné postupy při výběru daní a při zajišťování nedoplatků a sankcionování daňových povinností na DPH. Je jasné, že si pandemie COVID-19, která od konce roku 2019 vypukla také v ČR, vyžádá vysoké ztráty nejen na DPH, ale i na ostatních daních. Tato neblahá a očekávaná predikce se bude také významným způsobem týkat i mezery DPH. O účinku pandemie na nárůst mezery DPH upozornila také Evropská komise v jedné ze svých zpráv.

Odhad daňové mezery za roky 2020 a 2021 je nemožný, poněvadž vývoj koronaviru ovlivnil významným způsobem všechny ukazatele a nelze s jistotou určit, jak velký bude rozdíl mezi rokem 2019 a 2020. S jistotou však lze říct, že rozdíl nebude pozitivní a nebude směřovat směrem dolů. V následujících letech bude kladen velký důraz na boj finančních správ s následky, které tato nemoc v současnosti způsobila. Autor věří, že chod finanční správy a využívání nástrojů bude od roku 2022 v opětovném režimu, jaký byl před vypuknutím nákazy, a znovu dojde k obchodování a transakcím v tuzemsku i v zahraničí. V letech následujících bude nutné a žádoucí, aby instituce státní správy napomohly poctivým daňovým poplatníkům k opětovnému tržnímu restartu. Bude potřeba také zvýšit své úsilí při využívání svých nástrojů k omezení daňových úniků na DPH. Bez ohledu na tento stav nelze očekávat, že daňové úniky budou v budoucnosti nulové, protože se vždy najdou nepoctiví daňoví poplatníci, kteří se budou snažit získat daňovou výhodu nad ostatními daňovými subjekty.

2.6 Doporučení

V této poslední části se autor zaměří na možná doporučení v rámci problematiky mezery ve výběru DPH, fungování státní správy z pohledu tuzemského i evropského a jakým směrem by se měl ubírat výběr daní a boj proti daňovým podvodům na českém i mezinárodním poli.

Již v minulosti Evropská komise navrhovala různá opatření, která měla za cíl snížení úrovně mezery DPH ve všech členských státech. Důvodem byla příliš vysoká úroveň u mnoha států EU. Lze predikovat, že tato výše mezery DPH v celoevropském měřítku

v současné situaci, byť se do roku 2019 vyvíjela u mnoha zemí velice pozitivně, bude růst, a proto je otázka opatření ke snížení mezery DPH i nadále prioritní a trvajících. Mezera ve výběru DPH a daňové úniky spolu úzce souvisejí, proto se níže uvedená doporučení týkají potírání nekalých činností daňových subjektů, jakými jsou karuselové obchody nebo daňové úniky.

Prvním doporučením je celkové zlepšení spolupráce se zeměmi Evropské unie, ale i se třetími zeměmi. Tohoto cíle lze dosáhnout např. posílením role EUROFISC, rozvojem spolupráce při vymáhání pohledávek na daních a také vyjednáváním dohod mezi EU a třetími zeměmi o správní spolupráci při vzájemné pomoci v oblasti DPH, sdílením informací o dovozu ze zemí mimo EU mezi správci daně i celními úřady, zaměřením se na nekalé praktiky v rámci elektronického obchodu, podporou spolupráce mezi evropskými orgány, které jsou činné v celoevropském měřítku při řešení podvodů v oblasti DPH (Europol, OLAF, atd.), či vybudováním vzájemných posílených vazeb s mezinárodními organizacemi (např. OECD).

Druhým doporučením autora je snaha o co nejúčinnější fungování daňové správy ve všech členských státech. I zde existuje nepřehledné množství oblastí, které by toto doporučení podporovaly a rozvíjely. Může se jednat např. o vytvoření nových přístupů v oblasti výběru daní společně s členskými zeměmi, zajištění zlepšení vzájemné komunikace a vytvoření společné agendy mezi zástupci členských států, v níž by bylo snadnější koordinovat spolupráci a vyměňovat názory, monitoring výkonu daňových správ nejen při kontrole, ale i výběru daně v návaznosti na boj s úniky na DPH, rozvoj kvalifikačního rámce celních a daňových úředníků a podpora tohoto rozvoje nebo poskytování technické pomoci v oblasti správy daní při boji s daňovými úniky.

K dalšímu doporučení patří také zlepšování v oblasti dobrovolných dodržování zákonných předpisů. U tohoto doporučení je potřeba se zaměřit na komunikaci daňových správ s širokou veřejností. Toho lze docílit mimo jiné sponzorováním konkrétních projektů v oblasti boje s daňovými podvody a podporou vzdělání a komunikace, aby se zvýšilo povědomí nejen odborné veřejnosti o důležitosti placení a odvodu daní. Dále tomu může napomoci zlepšení spolupráce a snaha o vznik dialogu mezi středními i malými podniky (nejen velkými) a správcem daně v rámci podpory vzájemné komunikace.

Výraznou pozornost by také zasloužil cíl spolehlivého jednotného evropského trhu. Tento cíl je však zatím pouze spíše dlouhodobějším, jelikož zaručit spolehlivost a jednotnost na trhu, který je různorodý a každá z členských zemí má své zákony a dlouhodobě zavedené postupy při výběru daní, je velice obtížné. Přesto však není úplně nereálné. Snahou Evropské komise je co nejvíce sjednotit evropský trh a očistit jej od daňových podvodů. Dílčí cíle spatřuje autor primárně v samotném boji zemí proti podvodům, vytvoření jednotného kontaktního místa, větší soudržnosti mezi členskými zeměmi EU a taktéž ve snížení byrokracie. Jednotné kontaktní místo je i v tuzemské finanční správě dlouhodobým cílem, přičemž jeho snahou je ušetřit daňovými poplatníky čas a energii. Pozitivum jednotného kontaktního místa nejen pro poplatníky, ale i pro správce daně, je to, že odvod DPH se komplexně zjednoduší, jelikož by obchodníci mohli předkládat daňová tvrzení a provádět platby skrze centralizovaný daňový portál ve svém jazyce a dle platných šablon a podmínek. Méně byrokracie by jistě uvítala většina daňových poplatníků, protože za poslední roky docházelo ke vzniku mnoha nových institutů v tuzemsku (kontrolní hlášení, EET, atd.) i v zahraničí.

V neposlední řadě by pomohla pro přehlednost daňových poplatníků jednodušší a srozumitelnější daňová legislativa, poněvadž rozdílné úrovně výkladu od unijního zákona přes směrnice až po tuzemskou legislativní úpravu mohou být pro daňové subjekty příliš složité a nepřehledné. Nesčetněkrát se i stává, že se daňový subjekt bez vlastního přičinění dopustí daňového úniku z nedbalosti či neopatrnosti. Neznalost zákona neomlouvá a komplikace spojené s daňovým řízením v rámci daňového podvodu může být pro takovou osobu velice nepříjemné. Zákonodárci a státní správa by při zjednodušení a zpřehlednění napomohla k lepší orientaci pro daňové poplatníky při hledání informací spojených s daňovou povinností.

Posledním, ale neméně důležitým atributem, je opatření k tomu, aby se daňové subjekty vyvarovaly účasti na podvodu na DPH. Pro obě strany transakce, tj. odběratele i dodavatele, by měla být zásadní minimalizace rizika, že se nevědomě zapojí do karuselového řetězce. Před jakýmkoliv obchodem daňových subjektů by si měla každá ze stran ověřit, zda je obchodování s tímto partnerem bezpečné. Pokud by jedna ze stran zjistila nestandardní skutečnosti nebo podezřelé podmínky obchodní transakce, měla by z tohoto obchodu odstoupit. Případně by měla být protistrana na tyto nesoulady

upozorněna a měla by zajistit, aby ty podmínky, které by mohly být předmětem účasti na podvodu, eliminovala a napravila. I tak pokud při ověřování svého obchodního partnera pojme daňový subjekt pochybnost, doporučuje se s tímto partnerem ukončit spolupráci. Ke zjištění skutečností a okolností, které indikují zapojení do podvodné struktury, slouží např. registry nespolehlivých plátců a osob nebo také přehled, v němž lze ověřit čísla účtů či plátcovství k DPH. Je zapotřebí neustále upozorňovat širokou veřejnost na nebezpečí, které přináší zapojení do daňových podvodů a jedním z cílů finanční správy každé ze členských zemí, a to nejen tuzemska, by měla být osvěta obyvatel o odpovědném obchodování.

ZÁVĚR

V diplomové práci autor vymezil a klasifikoval stěžejní pilíře, jež se vztahují k dané problematice, definoval jednotlivé nástroje tuzemské finanční správy i instrumenty, kterými disponují Evropská unie i vybrané členské země při eliminaci daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Na základě charakteristik těchto nástrojů mohlo dojít k bližšímu popisu vybraných prostředků, které svou podstatou kvantifikují změnu daně. Výstupem tohoto zpracování v teoretické části byl výběr a obecný popis nástrojů sloužících k potírání daňových podvodů.

V praktické části se autor zaměřil na samotný odhad daňové mezery a za sledované období v celé práci zvolil časové rozpětí let 2016 až 2019, aby byl zvýrazněn samotný vývoj sledovaných atributů a jednodušeji se dal odhadnout případný trend, který by mohl nastat. Bylo využito metody očišťování hrubého domácího produktu a odhadnuta mezera ve výběru DPH za sledované období. Poté autor přešel ke kvantifikaci institutů a instrumentů finanční správy za pomoci dostupných zdrojů.

Při rozboru nástrojů tuzemské finanční správy určil země EU, se kterými Česká republika nejužším způsobem spolupracuje a má s nimi vytvořeny dohody a smlouvy o vzájemné spolupráci a případných výměnách potřebných informací. Těmito zeměmi, které autor také zanalyzoval a rozebral, byly Slovensko, Polsko a Německo. Tyto republiky jsou zároveň taktéž společnými sousedy s ČR, a tudíž dochází ke vzájemné přeshraniční spolupráci při boji s daňovými podvody.

Na konci diplomové práce provedl autor konečné srovnání využití instrumentů finančních správ a fiskálních efektů všech vybraných zemí. Provedl také porovnání vývoje mezery DPH, která je úzce spojena s daňovými úniky, jelikož je samotná mezera na této dani tvořena nekalou činností daňových subjektů.

Závěrem autor predikoval možný budoucí vývoj daňové mezery a doporučil, jakým směrem by se měly ubírat další kroky orgánů odpovědných za výběr daní a jejich vymáhání v českém i evropském měřítku. Autor také určil případné prioritní a dílčí cíle, které v případě jejich naplnění mohou dopomoci k řádnému výběru DPH, narovnání obchodního prostředí a také snížení daňové mezery. Zákonodárci neustále vyvíjejí nové a účinnější Akční plány pro boj s nekalými praktikami daňových poplatníků a snahou těchto plánů je a bude minimalizovat množství daňových úniků.

3 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

1. ČESKO. Zákon č. 456/2001 Sb., o finanční správě České republiky
2. O ministerstvu Hlavní činnosti. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 2020-11-01]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/hlavni-cinnosti>
3. Kompetence a činnosti FS. *Finanční správa* [online]. [cit. 2020-11-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>
4. BONĚK, Václav. *Daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony. ISBN 80-7208-265-5
5. Spotřební daně a jejich správa. *Celní správa* [online]. [cit. 2020-11-02]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>
6. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 8074000052
7. Co přinese nižší DPH? Levnější knihy nečekejte. [online]. [cit. 2020-11-07]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/knihy-sazba-dph/r~4069c83cc62311e38f5c0025900fea04/>
8. Informace k režimu přenesení daňové povinnosti k DPH. *Sagit* [online.] [cit. 2020-11-20]. Dostupné z: <https://www.sagit.cz/info/informace-k-rezimu-prenesenidanove-povinnosti-k-dph-ve-stavebnictvi-podle-92e-zakona-o-dph>
9. DUŠEK, Jiří. *DPH: zákon s přehledy*. Praha: Grada, 2020. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-1036-0
10. HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6
11. Taxation and Customs Union, What is the VAT Gap? [online]. [cit. 2020-11-24]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en
12. Kontrolní závěr z kontrolní akce NKÚ č. 14/17. *Nejvyšší kontrolní úřad* [online]. [cit. 2020-11-24]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/assets/kon-zavery/K14017.pdf>
13. ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

14. Postup k odstranění pochybností (dále jen POP). *Epravo.cz* [online]. [cit. 2020-11-29]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/postup-k-odstraneni-pochybnosti-dale-jen-pop-97841.html>
15. Proč evidence tržeb? Hlavní důvody pro zavedení evidence tržeb. *Etržby* [online] [cit. 2020-11-28]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>
16. Jak to funguje? On-line evidence tržeb. *Etržby* [online]. [cit. 2020-11-28]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>
17. Mezinárodní výměna informací. *Finanční správa* [online] [cit. 2020-11-28]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/mezinarodni-vymena-informaci/celkovy-pocet-cisel-jednacich-spojnych-s-vymenou-informaci-4363>
18. Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. *Finanční správa* [online]. [cit. 2020-12-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_nespolehlive_osobe_DPH_pro_verejnost_ve_zneni_Dodatku1.pdf
19. V ČR je 20 754 nespolehlivých plátců DPH. *Bisnode* [online] [cit. 2020-12-03]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/v-cr-je-20754-nespolehlivych-platcu-dph/>
20. Registr plátců. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 2020-12-03]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/adis/jepo/epo/dpr/apl_ramce.htm?R=/adistc/DphReg?ZPRAC=FDPH1%26poc_dic=2%26OK=Zobraz
21. Zajišťovací příkaz dle § 167 daňového řádu aneb Rozhodování „na jeden pokus“. *Právní prostor* [online]. [cit. 2020-12-07]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/zajistovaci-prikaz-dle-167-danoveho-radu-aneb-rozhodovani-na-jeden-pokus>
22. O Daňové Kobře. *Daňová Kobra* [online]. [cit. 2020-12-07]. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>
23. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska: legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD: odraz*

- ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9
24. SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4
25. ZÍDKOVÁ, Hana. *Diskuze metod odhadů mezery DPH* [online]. [cit. 2021-02-10]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=442.pdf>
26. Databáze národních účtů: HDP výdajová metoda. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2021-02-12]. Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocnkavyber.makroek_vydaj
27. Databáze národních účtů: Časové řady sektorových účtů. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2021-02-12]. Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocnkavyber.makroek_vydaj
28. ZÍDKOVÁ, Hana. *Analýza mezery DPH* [online]. [cit. 2021-02-15]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=442.pdf>
29. Údaje z výběru daní. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-15]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>
30. Publication detail. *Úřad pro publikace Evropské unie* [online]. [cit. 2021-02-20]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF>
31. Výroční zprávy a informace o činnosti. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/>
32. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-02-21]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2019>
33. ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3
34. KLÍMA, Jakub. Návrh na zavedení plošného reverse charge mechanismu schválen. *Daňové reformy.eu* [online]. [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://www.danovereformy.eu/reforma-dph/articles/navrh-na-zavedeni-plosneho-reverse-charge-mechanismu-schvalen>

35. Rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti u DPH od 1.7. 2017 – doplnění položek v kontrolním hlášení. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/aktuality/2017/rozsireni-rezimu-prenesení-danove-povinn-8525>
36. BALCAR, Vladimír. Obrana proti označení plátce DPH za nespolehlivého. *Advokátní deník* [online]. [cit. 2021-03-03]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2020/09/02/obrana-proti-oznaceni-platce-dph-za-nespolehliveho/>
37. Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle daňového řádu. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-06]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/vymahani-metodika/metodika/Methodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu-8596>
38. Zajišťovací příkazy. *Finanční správa* [online]. [cit. 2021-03-06]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/zajistovaci-prikazy>
39. Slovensko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-10]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/slovensko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>
40. Výročné správy FS. *Finančná správa Slovenská republika* [online]. [cit. 2021-03-10]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyroczne-spravy>
41. KUŠNÍROVÁ, Jana, Marcela RABATINOVÁ a Juraj VÁLEK. *Daňová politika a jej vplyv na efektívny výber daní a elimináciu daňových únikov: vybrané aspekty*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-900-8
42. Někteří velitelé slovenské policie byli znovu obviněni. Mezi nimi i bývalý Hamáčekův poradce. *Česká justice.cz* [online] [cit. 2021-03-12]. Dostupné z: <https://www.ceska-justice.cz/2021/03/nekdejsi-velitele-slovenske-policie-byli-znovu-obvineni-mezi-nimi-i-byvaly-hamackuv-poradce/>
43. Německo: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z:

- <https://www.businessinfo.cz/navody/nemecko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>
44. Registrace k DPH a Německo. *Eurofiscalis.com* [online]. [cit. 2021-03-14]. Dostupné z: <https://www.eurofiscalis.com/cs/registrace-k-dph-nemecko/>
 45. Verfolgung von Steuerstraftaten und steuerlichen Verwaltungsdelikten im Jahr 2017. *Federal Ministry of Finance* [online]. [cit. 2021-03-14]. Dostupné z: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Taxation/Articles/2018-09-20-prosecution-of-tax-crimes-2017.html>
 46. HEGEROVÁ, Ivana. *Placení daní v České republice a v Německu* [online]. [cit. 2021-03-15]. Dostupné z: https://is.muni.cz/th/sen85/DP_Hegerova.pdf
 47. Combating VAT fraud in e-commerce in Germany. *HLB.global* [online]. [cit. 2021-03-15]. Dostupné z: <https://www.hlb.global/combating-vat-fraud-in-e-commerce-in-germany/>
 48. Polsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-19]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/polsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>
 49. MELICHAROVÁ, Magda. *Výroční statistiky MLC 2019* [online]. [cit. 2021-03-16]. Dostupné z: http://intranet.fs.mfcr.cz/cs/dane/STA_GFR_Vyrocn-statistiky-MLC-pro-rok-2019.pdf
 50. Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postepowaniach i kontrolach podatkowych. *Gov.pl* [online]. [cit. 2021-03-20]. Dostupné z: <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21147,vp,23779.pdf>
 51. Zadania KAS. Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa. *Gov.pl* [online]. [cit. 2021-03-19]. Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/kas/zadania-kas>
 52. KAS zmniejszyła liczbę kontroli. Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa. *Gov.pl* [online]. [cit. 2021-03-19]. Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/kas/kas-zmniejszyla-liczbe-kontroli>
 53. Co to jest JPK_VAT, kiedy i jak go składać, obowiązki podatnika. *podatki.gov.pl* [online]. [cit. 2021-03-20]. Dostupné z: https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk_vat/informacje-jpk-vat/
 54. Jak NIK plik kontrolowała. *Najwyższa Izba Kontroli* [online]. [cit. 2021-03-20]. Dostupné z: <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/jpk-jednolity-plik-kontrolny.html>

55. JPK_VAT 2019 - ujawniono rozbieżności na kwotę 8,7 mld zł. *Ksiegowosc.infor.pl* [online]. [cit. 2021-03-21]. Dostupné z: <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/3570366,JPK-VAT-2019-ujawniono-rozbieznosci-na-kwote-87-mld-zl.html>
56. Polsko zavádí povinný split payment pro plátce DPH – nová povinnost pro české firmy. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2021-03-21]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/polsko-zavadi-povinsky-split-payment-pro-platce-dph/>

4 SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Inkaso na dani z přidané hodnoty v ČR (v mil. Kč).....	21
Graf č. 2: Meziroční procentní změna inkasa v ČR na DPH.....	22
Graf č. 3: Počet čísel jednacích spojených s mezinárodní výměnou informací	32
Graf č. 4: Vývoj počtu nespolehlivých plátců DPH a nespolehlivých osob.....	34
Graf č. 5: Mezera na dani z přidané hodnoty všech členských států mezi roky 2016 až 2019 (v %)	49
Graf č. 6: Doměření z kontrol na DPH (v tis. Kč)	52
Graf č. 7: Celkový výnos na základě postupu k odstranění pochybností (v tis. Kč)	55
Graf č. 8: Celková částka přiznaných tržeb (v mld. Kč).....	62
Graf č. 9: Počet vykázaných údajů o pořízení z jiných členských států mezi roky 2016 až 2019	64
Graf č. 10: Počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcu a osobě mezi roky 2016 až 2019	69
Graf č. 11: Celkový počet žádostí o mezinárodní výměnu informací ve SR v letech 2016 až 2019.....	78
Graf č. 12: Vývoj mezery dani z přidané hodnoty všech členských států mezi roky 2016 až 2019 (v %).....	96

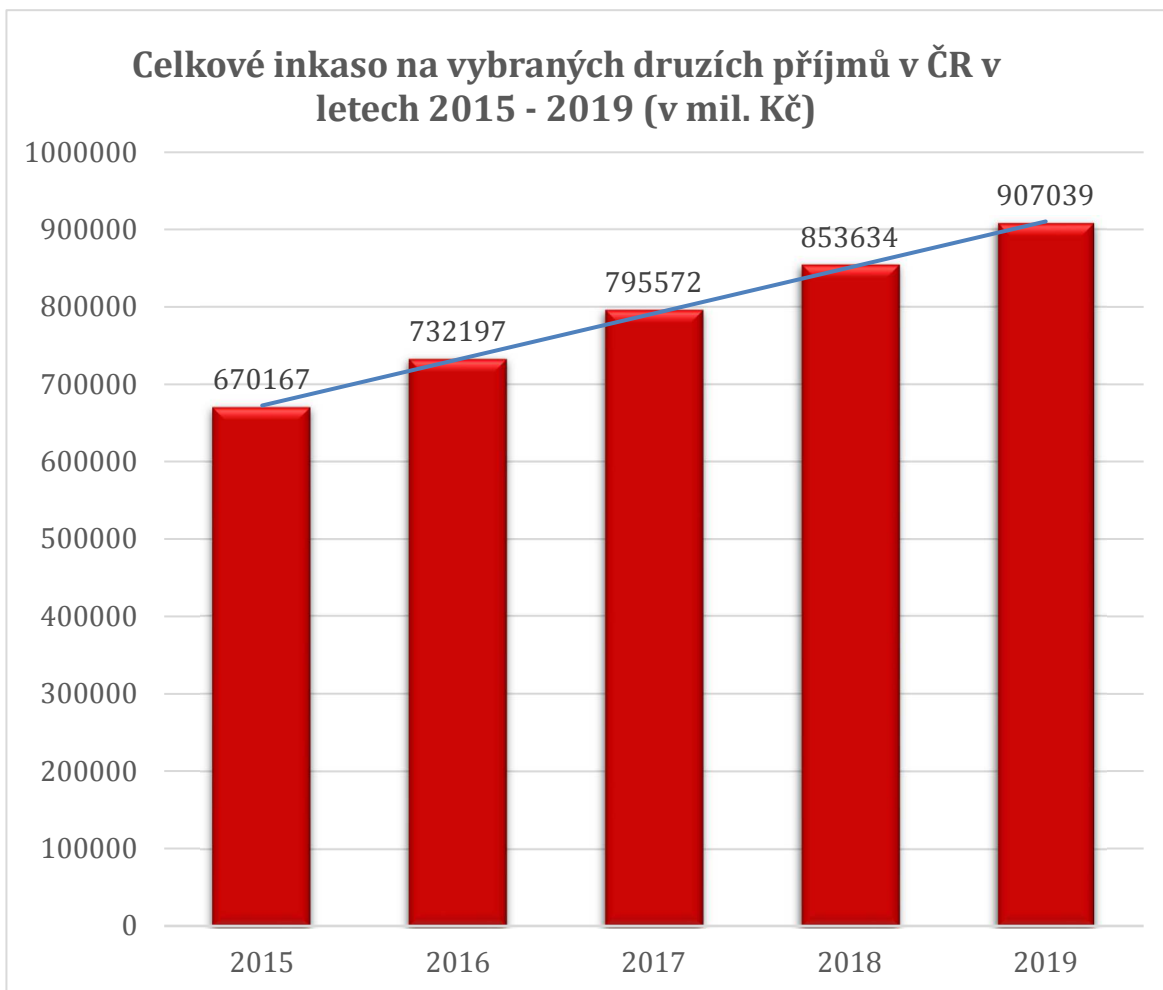
5 SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Hrubý domácí produkt s úpravou o dovoz a vývoz (v mil. Kč)	44
Tabulka č. 2: Tvorba hrubého fixního kapitálu (národní hospodářství, v mil. Kč)	45
Tabulka č. 3: Mezispotřeba a hrubá tvorba kapitálu (neziskové organizace, v mil. Kč)	45
Tabulka č. 4: Mezispotřeba a hrubá tvorba kapitálu (finanční instituce, v mil. Kč)	46
Tabulka č. 5: Mezispotřeba a hrubá tvorba kapitálu (vládní instituce, v mil. Kč)	46
Tabulka č. 6: Hrubá tvorba kapitálu po úpravě (domácnosti, v mil. Kč)	47
Tabulka č. 7: Teoretická daňová povinnost (v mil. Kč)	48
Tabulka č. 8: Absolutní a relativní mezera na dani z přidané hodnoty (v mil. Kč)	48
Tabulka č. 9: Počet daňových kontrol na DPH za období let 2016 až 2019	51
Tabulka č. 10: Meziroční daňové srovnání daňových kontrol	53
Tabulka č. 11: Počet postupů k odstranění pochybností na DPH za období let 2016 až 2019	54
Tabulka č. 12: Meziroční srovnání postupů k odstranění pochybností na DPH za období let 2016 až 2019	56
Tabulka č. 13: Počty kontrolních hlášení dle způsobů podání za období let 2016 až 2019	57
Tabulka č. 14: Počty sankcí uložených orgány finanční správy za kontrolní hlášení za období let 2016 až 2019	58
Tabulka č. 15: Vývoj přiznaného a vyměřeného DPH za období let 2016 až 2019 (v mil. Kč)	59
Tabulka č. 16: Základní statistika v rámci EET za období let 2016 až 2019 (v mil. Kč)	61
Tabulka č. 17: Počet podaných souhrnných hlášení za období roku 2016 až 2019	63
Tabulka č. 18: Celkový počet doručených a odeslaných žádostí o výměnu informací mezi členskými státy EU za období roku 2016 až 2019	67

Tabulka č. 19: Statistické údaje o vydaných zajišťovacích příkazech za období roku 2016 až 2019	71
Tabulka č. 20: Množství zajištěné daně Daňovou Kobrou za období od roku 2016 až 2019	73
Tabulka č. 21: Základní makroekonomické ukazatele Slovenské republiky za období od roku 2016 až 2019.....	74
Tabulka č. 22: Výsledky kontrolní činnosti na DPH za období od roku 2016 až 2019 .	76
Tabulka č. 23: Počet multilaterálních kontrol ve Slovenské republice za období od roku 2016 až 2019	79
Tabulka č. 24: Základní makroekonomické ukazatele Spolkové republiky Německo za období od roku 2016 až 2019	81
Tabulka č. 25: Základní makroekonomické ukazatele Polska za období od roku 2016 až 2019	87
Tabulka č. 26: Statistika daňových kontrol na DPH v Polsku za období let 2016 až 2018	89
Tabulka č. 27: Statistika daňových kontrol na DPH při použití institutu JPK_VAT za období let 2016 až 2018.....	91
Tabulka č. 28: Přehled fiskálních efektů nástrojů finančních správ vybraných zemí za období roku 2016 až 2019	94
Tabulka č. 29: Statistický přehled DPH ve vybraných zemích od roku 2016 až 2019 (v mil. EUR).....	95

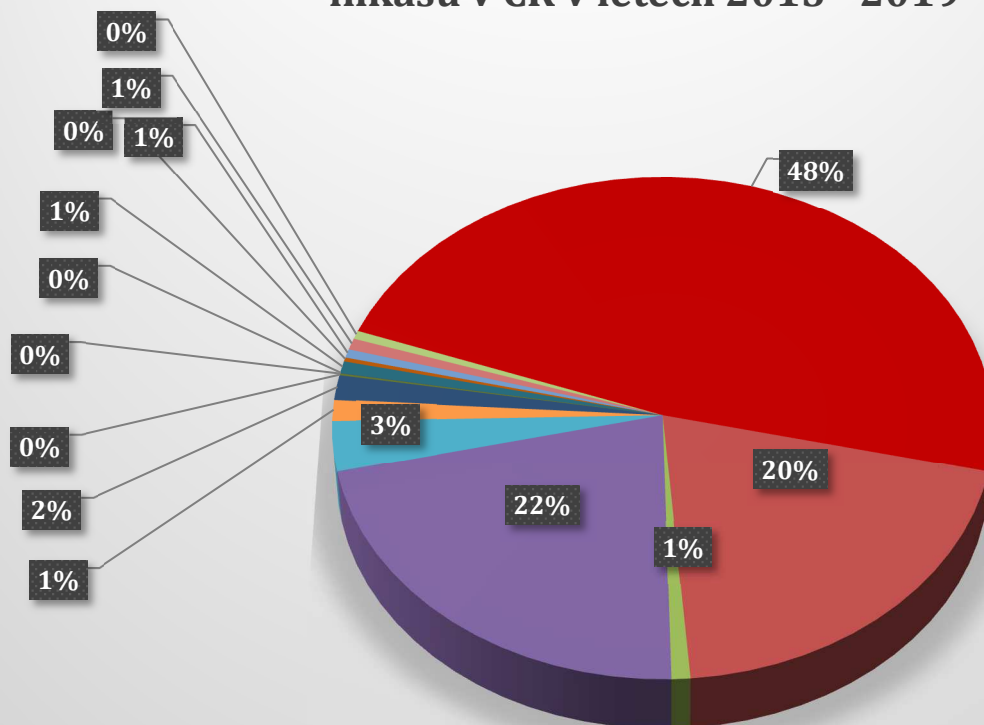
6 PŘÍLOHY

Příloha č. 1



Zdroj: vlastní zpracování dle: Údaje z výběru daní. Finanční správa [online]. [cit. 2020-11-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Procentuální podíl vybraných daní na celkovém inkasu v ČR v letech 2015 - 2019



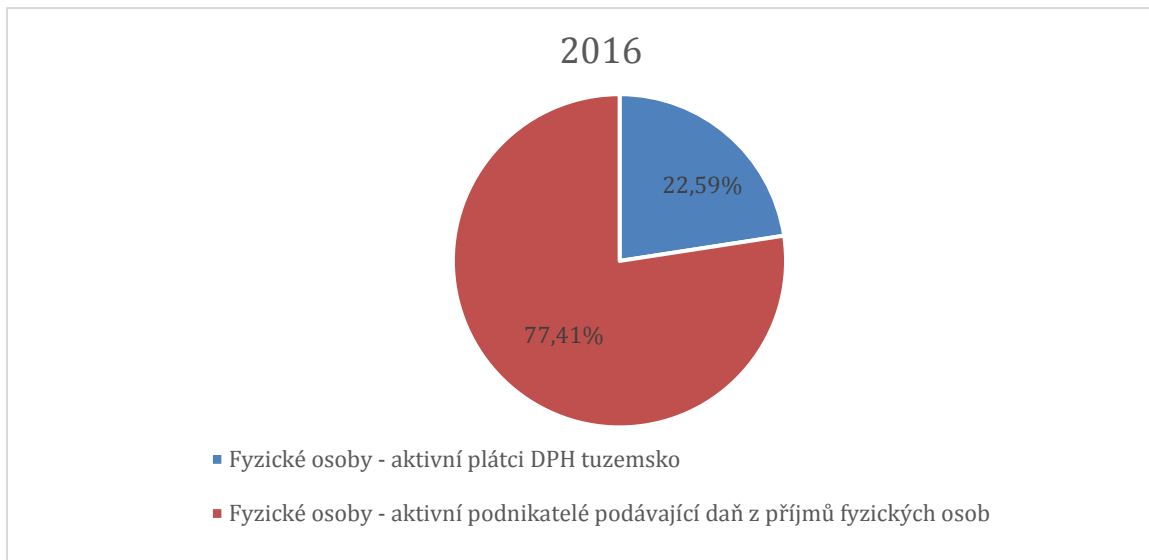
- Daň z přidané hodnoty
- Daň z příjmů právnických osob
- Daň z příjmů fyzických osob z příznání
- Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
- Daň z příjmů vybíraná srážkou § 36
- Daň z nemovitých věcí
- Daň z nabytí nemovitých věcí
- Daň dědická
- Daň darovací
- Daň z převodu nemovitostí
- Daň silniční
- Odvod z elektřiny ze slunečního záření
- Odvod z loterií
- Daň z hazardu
- Ostatní příjmy, odvody, pokuty a poplatky

Zdroj: vlastní zpracování dle: Údaje z výběru daní. *Finanční správa* [online]. [cit. 2020-11-02]. Dostupné

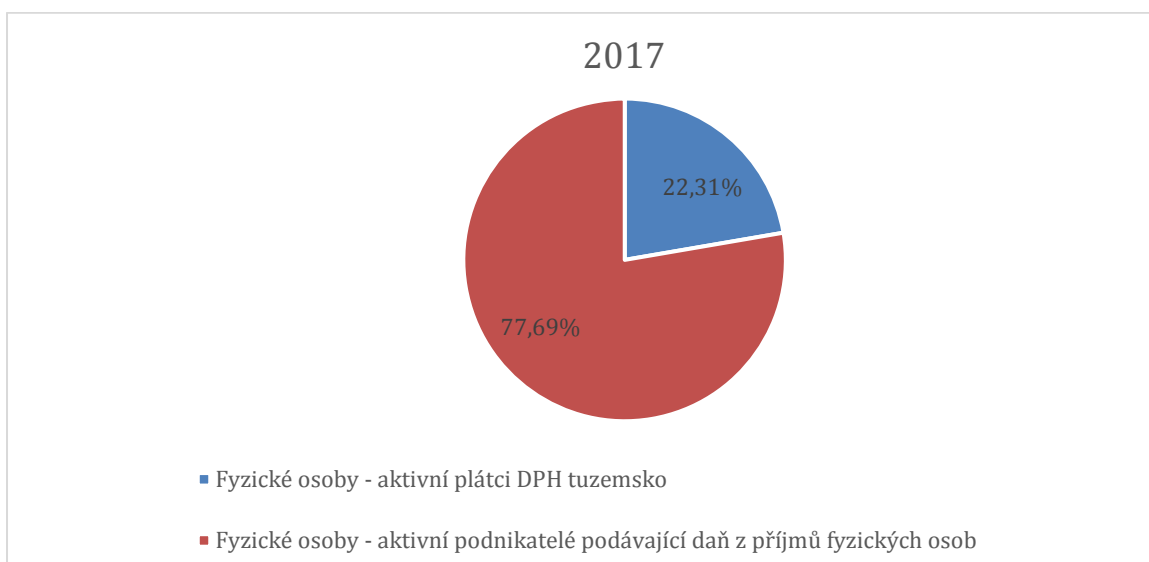
z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Příloha č. 3

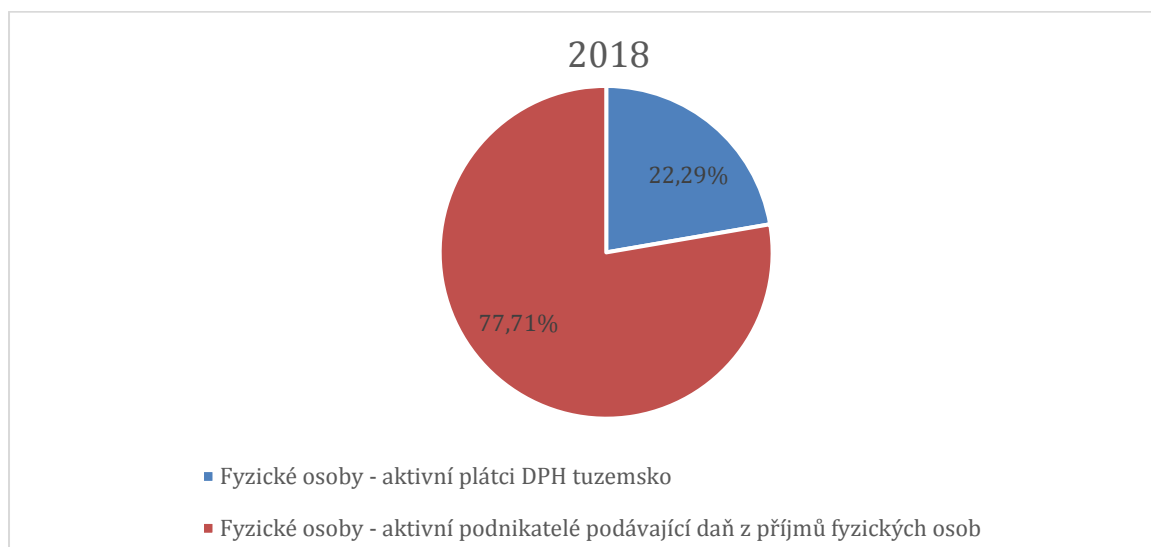
	2016	Poměr (v %)
Fyzické osoby - aktivní plátcí DPH tuzemsko	280 274	22,59
Fyzické osoby - aktivní podnikatelé podávající daň z příjmů fyzických osob	960 550	77,41



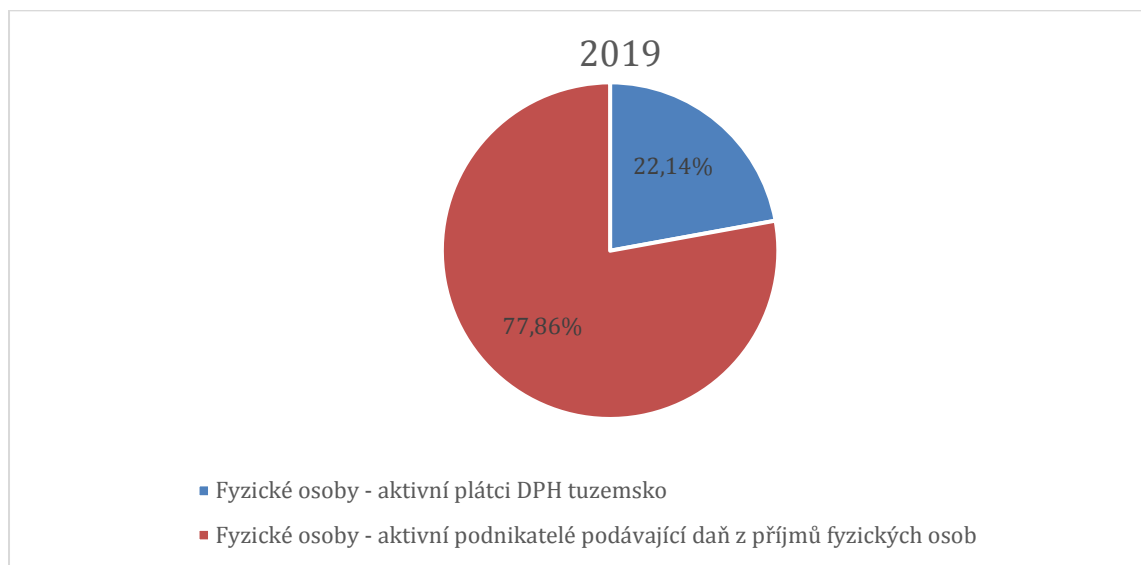
	2017	Poměr (v %)
Fyzické osoby - aktivní plátcí DPH tuzemsko	276 958	22,31
Fyzické osoby - aktivní podnikatelé podávající daň z příjmů fyzických osob	964 557	77,69



	2018	Poměr (v %)
Fyzické osoby - aktivní plátcí DPH tuzemsko	277 913	22,29
Fyzické osoby - aktivní podnikatelé podávající daň z příjmů fyzických osob	968 682	77,71



	2019	Poměr (v %)
Fyzické osoby - aktivní plátcí DPH tuzemsko	278 398	22,14
Fyzické osoby - aktivní podnikatelé podávající daň z příjmů fyzických osob	979 199	77,86



Zdroj: vlastní zpracování dle: Údaje z registru daňových subjektů. *Finanční správa* [online]. [cit. 2020-02-15]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>