

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Daňové úniky na DPH

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Lucie KALOVÁ, DiS.**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Petr Kout, CSc.**

Znojmo, 2019

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Daňové úniky na DPH zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího Ing. Petra Kouta, CSc. a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 30. 4. 2019

.....

Lucie Kalová, DiS.

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Petru Koutovi, CSc. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala rodině a přátelům za podporu nejen během realizace bakalářské práce, ale po dobu celého studia.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Lucie KALOVÁ, DiS.
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Daňové úniky na DPH
Název (v angličtině)	Tax evasion of value added tax

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je na základě výkladu pojmu daňový únik na DPH, klasifikace a popisu daňových úniků na DPH, včetně uvedení nástrojů používaných v boji proti těmto únikům v Evropské unii a České republice navrhnout opatření na zlepšení současné situace v boji s daňovými úniky v České republice.

Postup práce:

1. Seznámení s podstatou a principy fungování daně z přidané hodnoty.
2. Popis daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty.
3. Popis uplatňovaných nástrojů v boji proti daňovým únikům.
4. Studium judikatury týkající se daňových úniků.
5. Návrhy opatření k zamezení daňových úniků v České republice.

Metody: literární rešerše, interpretace, komparace, analýza, syntéza

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. NERUDOVA, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.
2. SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.
3. ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 100 s. ISBN 978-80-7502-252-3.
4. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. akt. vyd. Praha: 1. VOX, 2018, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2019




Lucie KALOVÁ, DiS.
student


Ing. Petr KOUT, CSc.
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá problematikou daňových úniků na dani z přidané hodnoty. Práce v úvodu seznamuje s podstatou a principy fungování DPH a následně se zaměřuje na výklad pojmů daňový únik a daňový podvod, klasifikaci a popis jednotlivých druhů daňových úniků na DPH, včetně uvedení nástrojů používaných v současné době státní správou v boji k potírání daňových úniků na DPH. Cílem práce je pak navrhnout opatření na zlepšení současné situace v boji s daňovými úniky v ČR.

Klíčová slova: DPH, daňový únik na DPH, daňový podvod, mezera ve výběru DPH, reverse charge

ABSTRACT

The bachelor thesis deals with the issue of value added tax evasion. In the introduction, the thesis presents the basic principles of VAT and focuses on the definitions of the terms of tax evasion and tax fraud. Next, it describes specific sorts of VAT tax evasions, including presentation of the tools currently used by the state administration to combat the VAT tax evasions. The objective of the thesis is to propose measures leading to improvement of the current state of tax evasion combat in the Czech Republic.

Key words: VAT, VAT tax evasion, tax fraud, VAT Gap, reverse charge

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	11
3	TEORETICKÁ ČÁST	12
3.1	DAŇ A JEJÍ VLASTNOSTI	12
3.1.1	Pojem daň	12
3.1.2	Funkce daně	13
3.2	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	14
3.2.1	Základní charakteristika DPH	14
3.2.2	Harmonizace DPH	15
3.2.3	Konstrukční prvky DPH	16
3.2.4	Správa daně	23
3.3	DAŇOVÝ ÚNIK	25
3.3.1	Pojem daňový únik	25
3.3.2	Daňový únik versus minimalizace daňové povinnosti	26
3.3.3	Daňové úniky v legislativě ČR	28
3.3.4	Příčiny daňových úniků	30
3.3.5	Podoby a klasifikace daňových úniků na DPH	30
3.4	NÁSTROJE BOJE PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM V ČR A EU	33
3.4.1	Režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge)	34
3.4.2	Kontrolní hlášení	35
3.4.3	Souhrnné hlášení	36
3.4.4	Ručení příjemce zdanitelného plnění	36
3.4.5	Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba	37
3.4.6	Zajišťovací příkaz	38
3.4.7	Daňová Kobra	38
3.4.8	EET	38
3.4.9	Systém VIES	39
3.4.10	Odmítnutí přiznání nároku na odpočet daně na vstupu	40
3.4.11	Zneužití práva u DPH	41
3.5	SHRNUTÍ	42
4	PRAKTICKÁ ČÁST	43
4.1	DPH A JEJÍ VÝBĚR V ČR V ČÍSLECH	43
4.2	MEZERA VE VÝBĚRU DPH (VAT GAP)	46
4.3	OPATŘENÍ PRO BOJ S MEZEROU VE VÝBĚRU DPH NAVRŽENÁ EVROPSKOU KOMISÍ	50
4.3.1	Nedávné a současné politické iniciativy	52

4.3.2	Naléhavá opatření k řešení mezery ve výběru DPH.....	53
4.3.3	Směrem ke spolehlivému jednotnému evropskému prostoru DPH.....	55
4.3.4	Směrem k modernizované politice sazeb DPH	57
4.4	NÁVRHY OPATŘENÍ NA ZLEPŠENÍ SOUČASNÉ SITUACE V ČR	59
4.4.1	Všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti.....	59
4.4.2	Rozšíření reverse charge.....	63
4.4.3	Jednodušší legislativa	64
4.4.4	Opatření pro vyvarování se účasti na podvodu na DPH.....	64
5	ZÁVĚR	72
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	74
7	SEZNAM TABULEK, SCHÉMAT A GRAFŮ	82
8	SEZNAM ZKRATEK.....	83
9	SEZNAM PŘÍLOH	85
10	PŘÍLOHY	86

1 ÚVOD

Závažným a dlouhodobým problémem nejen v ČR, ale v celé EU jsou daňové úniky na DPH. Evropská komise odhaduje, že v roce 2016 vlivem daňových úniků na DPH členské státy EU přišly o částku ve výši 147,146 mld. EUR. Konkrétně v případě ČR byla odhadnuta částka ve výši 2,165 mld. EUR (přibližně 58,52 mld. Kč), což rozhodně není zanedbatelná částka. Tato skutečnost je velmi alarmující, neboť o tuto částku byly v roce 2016 zkráceny příjmy veřejných rozpočtů ČR, což zajisté mělo nemalý ekonomický, politický a společenský dopad a v konečném důsledku se prakticky dotklo každého občana ČR, protože chybějící částka mohla být použita na financování nejrůznějších celospolečenských potřeb jako školství, zdravotnická péče, výstavba silnic a dálnic atd.

Pro pochopení problematiky daňových úniků na DPH a jejich dopadů je bezesporu nutné se nejdříve seznámit s pojmem daň a jaké funkce plní, s principem a mechanismem fungování DPH jako takové: jakým způsobem je tato daň legislativně upravena v ČR a na úrovni EU, neboť se jedná o daň harmonizovanou s právem EU, jaká je základní charakteristika této daně, jaké jsou její konstrukční prvky a v neposlední řadě, kdo se v ČR stará o správu této daně, tj. o správné zjištění a stanovení a zabezpečení její úhrady, což je obsahem první a druhé kapitoly teoretické části této bakalářské práce.

Následující kapitola je pak věnována vymezení pojmu daňový únik jako takového, včetně uvedení příčin vzniku daňových úniků společně s klasifikací a popisem jednotlivých druhů daňových úniků na DPH. V souvislosti s daňovými úniky na DPH se velice často setkáme i s pojmem daňový podvod na DPH, a proto je nezbytné vymežit i tento pojem na základě konstantní judikatury jak evropských, tak tuzemských soudů. V současné době k nejzávažnějším podvodům na DPH a současně s tím i největším únikům na DPH dochází u tzv. karuselových podvodů, jejichž princip spočívá v tom, že pachatelé těchto podvodů při své činnosti využívají osvobození od DPH při dodání zboží či poskytnutí služby do jiného členského státu EU a možnosti uplatnění nároku na odpočet DPH při pořízení zboží či služby z jiného členského státu.

Vzhledem ke skutečnosti, že daňové úniky jsou dlouholetým problémem, bylo postupem času státní správou v daňové sféře k potírání a znemožňování daňových úniků zavedeno několik nástrojů, jejichž výčet a popis je v rámci této bakalářské práce uveden ve čtvrté kapitole. Jen ve stručnosti je na místě připomenout, že poslední iniciativou v tomto směru bylo zavedení

kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb, které se v podnikatelské sféře nasetkaly s příznivým ohlasem, neboť díky tomu podnikatelům vzrostla administrativní a časová náročnost na evidenci a zpracování údajů s touto agendou spojenou.

Zajisté dosud zavedené a aplikované nástroje v boji s daňovými úniky na DPH vykazují určité zlepšení této nepříznivé situace, nicméně zcela na potlačení tohoto negativního jevu stále nepostačují, a to i s ohledem na rychle se vyvíjející globální, sdílenou, digitální a mobilní ekonomiku. Proto je nutné na tyto skutečnosti zavčas reagovat a hledat další instrumenty a cesty na zlepšení současné situace v oblasti daňových úniků na DPH, aby škody způsobené těmito úniky měly co nejmenší dopad na krácení příjmů veřejných rozpočtů ČR z výběru DPH.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Hlavním cílem bakalářské práce je navrhnout opatření na zlepšení situace v ČR v boji s daňovými úniky na DPH, které by mohly přispět k tomu, aby boj v potírání a zamezování daňových úniků na DPH v ČR byl úspěšnější a s tím spojený výběr DPH efektivnější. Návrhy opatření budou formulovány na základě vývoje současné situace v boji s daňovými úniky na DPH v ČR a nástrojů za tímto účelem státní správou používanými a na základě návrhů předložených v této oblasti Evropskou komisí.

V teoretické části práce bude zpracována literární rešerše na základě prostudované aktuálně platné legislativy upravující oblast DPH, judikatury, literatury a jiných odborných zdrojů zabývajících se problematikou DPH, s cílem seznámit s podstatou a principy fungování mechanismu DPH a vymezit pojmy daňový únik a podvod na DPH. Následně v této části bude proveden výčet nástrojů, které jsou v současnosti využívány státní správou v boji s daňovými úniky na DPH v ČR.

V praktické části pak bude provedena interpretace výsledků Evropské komise týkající se odhadu velikosti daňových úniků členských států EU a především ČR pomocí mezery ve výběru DPH (VAT Gap) včetně komparace hodnot dosažených ČR ve vztahu k unijnímu mediánu mezery ve výběru DPH. Následně budou uvedeny návrhy představené Evropskou komisí v oblasti DPH, které Evropská komise hodlá v blízké budoucnosti v této oblasti prosadit, a které se nemalou částí týkají nových námětů na opatření v boji s daňovými úniky.

Součástí praktické části pak především budou návrhy na zlepšení současné situace v ČR v boji s daňovými úniky na DPH, kupříkladu vycházející ze současné iniciativy Ministerstva financí ČR o zavedení všeobecného mechanismu režimu přenesení daňové povinnosti, nebo spočívající v námětech, kterak by se měly daňové subjekty chovat, aby nebyly nevědomě zapojeny do daňového podvodu.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Daňové úniky na DPH jsou závažný, dlouhotrvající problém a pro pochopení této problematiky, včetně důsledků a negativ s tím spojených, je bezesporu nezbytné se v první řadě seznámit s podstatou a principy fungování systému DPH v ČR, uvést výklad pojmu daňový únik, provést klasifikaci a příčiny daňových úniků na DPH, včetně uvedení nástrojů, které jsou v boji s daňovými úniky na DPH v současnosti používány.

3.1 Daň a její vlastnosti

3.1.1 Pojem daň

Daň je pojem, který je ve společnosti zcela běžně užíván, jehož obecný význam je znám, nicméně jeho teoretické vymezení tak jednoduché není. V právních předpisech ČR pojem daň není definován, avšak na základě charakteristických znaků daně je daň obvykle definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní, která se pravidelně opakuje v časových intervalech nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (Kubátová, 2015, s. 15).

Daň je povinným, tj. nedobrovolným a tudíž vynutitelným peněžním plněním, které ukládá stát výlučně prostřednictvím zákona, což vyplývá z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (Jurčík, 2015, s. 10).

Daň ukládá stát za účelem získání příjmů do veřejného rozpočtu, ať už se jedná o rozpočet státu, obce, kraje nebo státního fondu, pro financování celospolečenských potřeb a aktivit státu. Daně však mohou plynout i do nadnárodního rozpočtu, například část daní vybraných v ČR plyne i do rozpočtu EU (Vančurová a Láchová, 2018, s. 10).

Neúčelovostí daně se rozumí skutečnost, že výnos daní není (až na ojedinělé výjimky) určen na konkrétní účel. Důvodem je skutečnost, že daně plynou do veřejných rozpočtů, a v nich nejsou účelově vázány a výnos konkrétní daně od konkrétního daňového subjektu není určen k financování konkrétní činnosti nebo konkrétního výdaje. (Klimešová, 2018, s. 12)

Nenávratnost daně spočívá v tom, že ten, kdo daň uhradil v zákonem stanovené výši, nemá možnost požadovat její vrácení (Klimešová, 2018, s. 12).

Neekvivalentnost daně je pak dána tím, že neexistuje nárok na adekvátní protihodnotu za daň, která byla zaplacená (Jurčík, 2015, s. 10). Neexistuje tedy žádná souvislost mezi tím, jak vysokou daň subjekt zaplatí a tím, jakou měrou tento subjekt bude participovat na užívání veřejně poskytovaných statků.

3.1.2 Funkce daně

Daně jsou důležitým nástrojem ekonomické politiky státu a požaduje se od nich mnohem více, než jen naplnit veřejné rozpočty. Moderní daně plní nebo mohou plnit celou řadu funkcí (Vančurová a Láchová, 2018, s. 11). Avšak daňové úniky, a to nejen ty na DPH, plnění níže uvedených funkcí ovlivňují a znesnadňují. Těmi nejdůležitějšími funkcemi jsou:

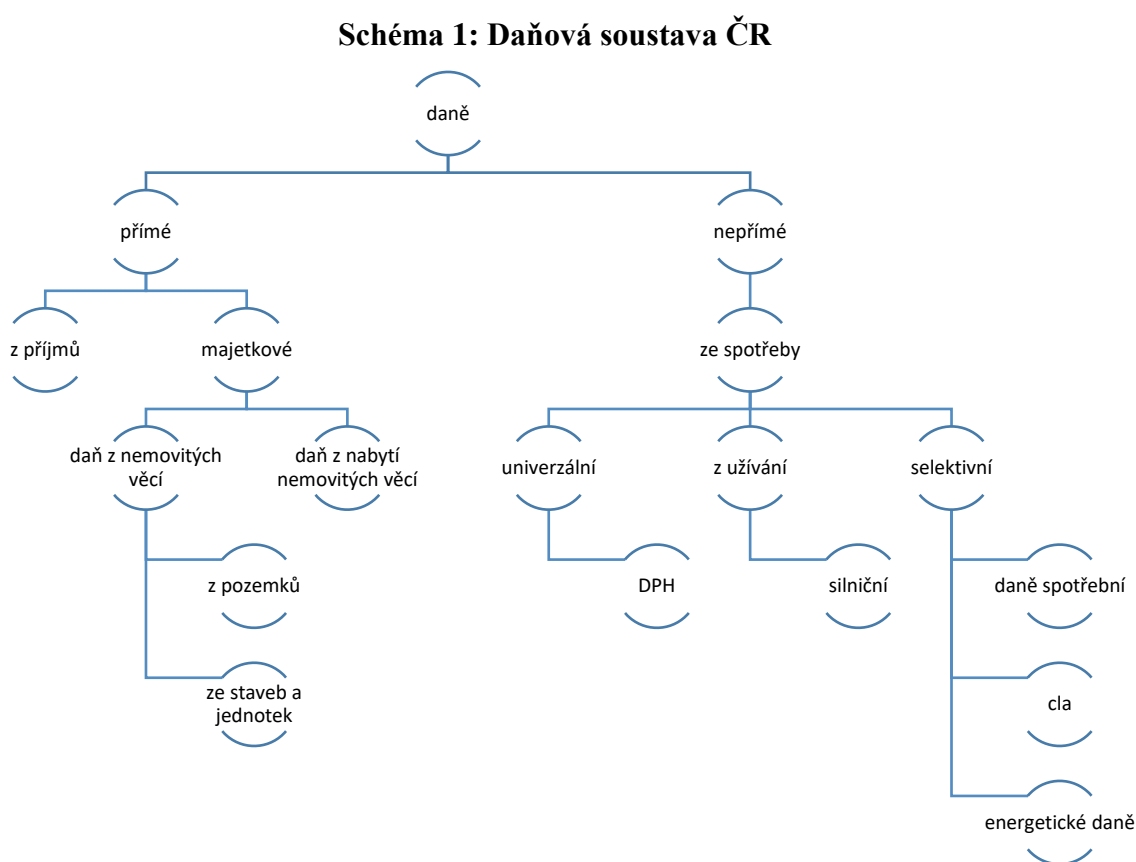
- **fiskální funkce** – primární funkce, jejímž cílem je získání příjmů veřejného rozpočtu pro krytí výdajů tohoto rozpočtu. Plnění této funkce však nemůže být odůvodněním pro jakoukoli změnu daně, ať už v podobě snížení či zvýšení nominální sazby daně. Vždyť nedostatečně promyšlený pokus o zvýšení výnosu daně může ve svých důsledcích znamenat pravý opak, například snížením výnosu jiné daně anebo zvýšeným úsilím o vyhnutí se dani vůbec. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 11)
- **alokační funkce** – tato funkce se uplatňuje tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Příčiny tržního selhání jsou: existence veřejných statků, statků pod ochranou, externalit a nedokonalá konkurence atd. (Kubátová, 2015, s. 19)
- **redistribuční funkce** – tato funkce je vhodným nástrojem pro mírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů tím, že se ve větší míře vybírají od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 12)
- **stimulační funkce** – tato funkce využívá toho, že daňová povinnost je zpravidla subjekty vnímána jako újma, v důsledku čehož se snaží svou daňovou povinnost optimalizovat zákonem povoleným způsobem. Stát například subjektům poskytuje různé formy daňových úspor typu „daňové prázdniny“ při splnění stanovených podmínek (objem investic, nové technologie atd.) nebo možnost odečtu vyměřené daňové ztráty v pěti bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, čímž se stát snaží zmírnit podnikatelské riziko. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 12)
- **stabilizační funkce** – tato funkce pomáhá ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu. V období konjunktury, kdy důchody i spotřeba rychle rostou, daně odčerpávají do veřejných rozpočtů vyšší díl, a tím pomáhají předcházet přehřátí ekonomiky a zároveň vytvářet rezervu pro horší časy. V období stagnace pak daně tím, že relativně menší podíl

soustředují do veřejných rozpočtů, pomáhají naopak ekonomiku nastartovat. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 13)

3.2 Daň z přidané hodnoty

3.2.1 Základní charakteristika DPH

DPH je základem nejen nepřímého zdanění v ČR, ale zároveň i základem celé daňové soustavy ČR, jak vyplývá z níže uvedeného Schéma 1.



Pozn.: Silniční daně jsou ve výše uvedeném schématu zařazeny do daní ze spotřeby, avšak někdy bývají řazeny mezi daně majetkové.

Zdroj: Vlastní zpracování

DPH je daní univerzální a základní myšlenka fungování DPH je ta, že je daň vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoli z celého obrátu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni zpracování přidáno. Zdaňuje se tedy pouze přidaná hodnota. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 296-297)

DPH je daní neutrální, což se projevuje v tom, že se daň vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a všechny podnikatelské subjekty (s výjimkou podnikatelů s malým obratem) a tím se vytvářejí pro všechny formy podnikatelské činnosti z daňového hlediska stejné podmínky. (Bakeš et al., 2012, s. 169)

DPH je v ČR upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“), přičemž DPH je daní harmonizovanou s právem EU¹.

3.2.2 Harmonizace DPH

Snaha o daňovou harmonizaci a koordinaci nepřímých daní v rámci EU vychází ze snahy o vznik a hladké fungování společného jednotného vnitřního trhu pro volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb mezi členy EU, což by bez harmonizace nepřímých daní nebylo možné. (Nerudová, 2014, s. 40)

Pokud by nedošlo k harmonizaci nepřímých daní, nebyl by možný vznik společného trhu, neboť na základě rozdílných systémů nepřímého zdanění by na vnitřních trzích jednotlivých členských zemí EU docházelo k deformaci hospodářské soutěže. (Nerudová, 2014, s. 45)

Harmonizace se obvykle realizuje prostřednictvím směrnic, které členské státy musí zapracovat do svého právního řádu, v okruhu daní do daňových zákonů. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 56)

První směrnice č. 67/227/EEC byla přijata v roce 1967 a zavazovala členské země nahradit od 1. 1. 1970 jejich stávající systém daní z obratu jednotným systémem daně z přidané hodnoty² založeným na principu všeobecné daně ze spotřeby, která je uvalována na veškeré zboží a služby, je stanovena procentem z prodejní ceny, a tudíž nezáleží na počtu stupňů ve výrobním či distribučním procesu. Implementace systému DPH tudíž zaručuje neutralitu této nepřímé daně. Sazby daně, stejně jako výjimky ze zdanění, byly ponechány plně v kompetenci jednotlivých členských zemí. (Nerudová, 2014, s. 46)

Druhá směrnice č. 67/228/EEC přesně definovala předmět daně, kterým je prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplaty a dovoz zboží. Směrnice dále definuje místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb.

¹ DPH je daní povinnou v členských zemích EU. ČR je členem EU od 1. 5. 2004.

² V ČR byla DPH zavedena od 1. 1. 1993 a nahradila tak právě dříve v ČR používanou daň z obratu.

Tato směrnice dále ponechává členským zemím právo přijmout speciální ustanovení, které by zabraňovalo daňovým únikům. V kompetenci jednotlivých členských zemí i nadále zůstala volba velikosti standardní sazby daně, stejně tak i možnost podrobit vybraný okruh zboží či služeb zvýšené či snížené sazbě daně. Ovšem byla výrazně omezena možnost aplikovat nulové sazby daně. (Nerudová, 2014, s. 46-47)

Třetí směrnice č. 69/463/EEC prodlužovala dobu povinnosti implementace DPH pro Belgie do konce roku 1972. Čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC a pátá směrnice č. 72/250/EEC prodlužovaly časový limit pro Itálii do konce roku 1973. (Nerudová, 2014, s. 47)

Za nejdůležitější směrnici v oblasti harmonizace nepřímých daní se považuje tzv. šestá směrnice č. 77/388/ECC, která je ve své podstatě směrnicí základní, neboť stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Cílem této směrnice bylo harmonizovat rozdílné národní systémy v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnici, a to zejména v oblasti zdaňování dovozu a vracení DPH při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění. Tato směrnice byla postupem času více jak třicetkrát novelizována, a z toho důvodu se Evropská komise v roce 2006 rozhodla šestou směrnicí přepracovat a nahradit směrnicí novou, do které budou zapracovány i ustanovení první směrnice č. 67/227/EEC. S účinností od 1. 1. 2007 vstoupila v platnost směrnice č. 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. (Nerudová, 2014, s. 51)

3.2.3 Konstruktivní prvky DPH

Daňový subjekt je osoba podle zákona povinná strpět, odvádět nebo platit daň (Vančurová a Láchová, 2018, s. 14).

Z pohledu DPH je třeba daňové subjekty dále rozlišit na osobu povinnou k dani, plátce, skupinu a osobu identifikovanou k dani.

Osoba povinná k dani je dle ustanovení § 5 zákona o DPH osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Přičemž ekonomickou činností se pro účely DPH rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Zákon o DPH v ustanovení § 5 však definuje i co se za samostatně uskutečňovanou

ekonomickou činnost nepovažuje, a tou je činnost zaměstnanců nebo jiných osob vyplývající z pracovněprávních vztahů, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti. Za osoby povinné k dani se nepovažují veřejnoprávní subjekty (stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem) při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy, pokud nedojde k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Plátcem se dle ustanovení § 6 a násl. zákona o DPH stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. V takovém případě se tak stane od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém osoba povinná k dani překročila stanovený obrat. Obratem se pak pro účely zákona o DPH rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná stanovená plnění. Plátcem se osoba povinná k dani, kromě zákonem stanovených podmínek, může stát i dobrovolně.

Skupinou se pro účely zákona o DPH (§ 5a a násl. zákona o DPH) rozumí skupina kapitálově nebo jinak spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je na území ČR registrována jako jeden plátce DPH. Osoby, které jsou členem jedné skupiny, nemusí uplatňovat DPH z plnění uskutečněných mezi sebou. Členství ve skupině je dobrovolné a každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Za skupinu jedná zastupující člen, který je členem dané skupiny se sídlem v tuzemsku a který je oprávněn k jednání za skupinu. Tento zastupující člen pak za celou skupinu podává daňové přiznání, kontrolní hlášení a souhrnné hlášení.

Osoba identifikovaná k dani je dle ustanovení § 6g a násl. zákona o DPH osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, pokud v tuzemsku pořizuje stanovené zdanitelné plnění, které je předmětem daně, nebo která poskytuje služby s místem plnění v JČS stanoveným podle § 9 odst. 1 zákona o DPH.

Předmětem daně je dle definice v ustanovení § 2 zákona o DPH:

- a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,

- c) pořízení
1. zboží z JČS za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
 2. nového dopravního prostředku z JČS za úplatu osobu nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Územní působnost aplikace DPH je vymezena v ustanovení § 3 zákona o DPH následujícím způsobem:

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

Zdanitelné plnění je pak takové plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozeno (§ 2 odst. 2 zákona o DPH).

Osvobozená plnění jsou taková, které splňují definiční znaky předmětu daně, ale plátce není povinen z nich odvádět daň, tj. uplatnit daň na výstupu (Bakeš et al., 2012, s. 171). Plnění osvobozená od daně dělíme na plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jsou zpravidla vůči tuzemským osobám, jde o konečný stav (Vančurová a Láchová, 2018, s. 303). Jejich taxativní výčet je uveden v ustanovení § 51 zákona o DPH za podmínek stanovených v § 52 až 62 zákona o DPH a jedná se např. o finanční, penzijní nebo pojišťovací činnosti, dodání nebo nájem nemovité věci, výchovu a vzdělání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc nebo provozování hazardních her atd.

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně jsou poskytována zejména osobám v jiných zemích, a to nejen jiných států EU, která často předznamenávají, že daň z tohoto plnění bude vybrána v jiném státu EU (Vančurová a Láchová, 2018, s. 303). Výčet plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně je uveden v ustanovení § 63 zákona o DPH za podmínek stanovených v § 64 až 71g zákona o DPH, jedná se např. o dodání zboží do JČS, pořízení zboží z JČS, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob atd.

Příčemž u plnění, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká povinnost jej přiznat ke dni jeho uskutečnění, pokud zákon o DPH nestanoví jinak.

Základ daně je dle ustanovení § 36 zákona o DPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění.

Základem daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté úplaty snížená o daň.

Základ daně také zahrnuje jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění, vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění (zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize); při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou; při poskytnutí stavebních a montážních prací provedených na dokončené stavbě nebo spojených s výstavbou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Pokud je ke dni uskutečnění zdanitelného plnění poskytnuta sleva z ceny, o tuto slevu se sníží základ daně.

Sazba daně z přidané hodnoty je lineární a diferencovaná. Dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o DPH se v ČR v současné době u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty uplatňuje:

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

Přehled zdanitelných plnění podléhajících první a druhé snížené sazbě daně je v hrubých rysech nastíněn v níže uvedené Tabulce 1. Kompletní výčet zdanitelných plnění, u kterých se uplatňuje první nebo druhá snížená sazba daně je uveden v přílohách č. 2, 2a, 3 a 3a zákona o DPH. Historický vývoj sazeb DPH v ČR v letech 1993-2018 je pak pro zajímavost uveden v Příloze I této práce.

Tabulka 1: Zdanitelná plnění podléhající snížené sazbě daně

zboží	15%	potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických), živé dřeviny, rostliny a semena, zdravotnické prostředky a některé kompenzační pomůcky, teplo a chlad, dodání stavby pro sociální bydlení atd.
	10%	počáteční a pokračovací kojenecká výživa a potraviny pro malé děti, mlýnské výrobky, léky, tištěné knihy, noviny a časopisy
služby	15%	zdravotní a sociální péče, úklidové práce v domácnostech, úprava a rozvod vody prostřednictvím sítí, stavební a montážní služby spojené se změnou dokončené stavby pro bydlení a opravy těchto staveb, ubytovací služby, sběr, svoz a zpracování komunálního odpadu, pravidelná hromadná přeprava osob, stravovací služby, kulturní, umělecké a sportovní činnosti, poskytnutí oprávnění ke vstupu na tyto akce (vstupenky) atd.
	10%	pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel s výjimkou osobní dopravy lyžařskými vleky, vodní hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Vančurová a Láchová, 2018, s. 311

Jak již bylo uvedeno výše, DPH je daní harmonizovanou, což dopadá i na sazby DPH. Dle směrnice EU může stát mít kromě základní sazby daně jednu nebo dvě úrovně snížené sazby. Sníženou sazbu lze však použít jen u zboží a služeb uvedených v příloze směrnice. Kromě toho je stanovena minimální výše základní sazby DPH ve výši 15 % a snížené sazby DPH ve výši 5 % (Vančurová a Láchová, 2018, str. 310).

Pro porovnání jsou základní i snížené sazby DPH platné ve státech EU k 1. 1. 2019 uvedeny v následující Tabulce č. 2. Ačkoli by podle směrnice EU v žádné zemi neměly být více než 2 snížené sazby, a to ve výši minimálně 5 %, některé země si vyjednaly výjimku na super-sníženou sazbu daně a na sazbu tzv. parking rate, která je uvalována ve výši menší než základní sazba a vyšší než snížená sazba a je aplikována na zboží či služby, u nichž se předpokládá pozdější přesun do základní sazby daně.

Tabulka 2: Sazby DPH v členských státech EU k 1. 1. 2019

Členský stát	Kód	Super-snížená sazba	Snížená sazba	Základní sazba	Parking rate
Belgie	BE	-	6 / 12	21	12
Bulharsko	BG	-	9	20	-
Česká republika	CZ	-	10 / 15	21	-
Dánsko	DK	-	-	25	-
Německo	DE	-	7	19	-
Estonsko	EE	-	9	20	-
Irsko	IE	4.8	9 / 13.5	23	13.5
Řecko	EL	-	6 / 13	24	-
Španělsko	ES	4	10	21	-
Francie	FR	2.1	5.5 / 10	20	-
Chorvatsko	HR	-	5 / 13	25	-
Itálie	IT	4	5 / 10	22	-
Kypr	CY	-	5 / 9	19	-
Lotyšsko	LV	-	12	21	-
Litva	LT	-	5 / 9	21	-
Lucembursko	LU	3	8	17	14
Maďarsko	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Nizozemsko	NL	-	9	21	-
Rakousko	AT	-	10 / 13	20	13
Polsko	PL	-	5 / 8	23	-
Portugalsko	PT	-	6 / 13	23	13
Rumunsko	RO	-	5 / 9	19	-
Slovinsko	SI	-	9.5	22	-
Slovensko	SK	-	10	20	-
Finsko	FI	-	10 / 14	24	-
Švédsko	SE	-	6 / 12	25	-
Velká Británie	UK	-	5	20	-

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2019

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc (§ 99 zákon o DPH), avšak plátce se může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí za splnění zákonem stanovených podmínek uvedených v ustanovení § 99a zákona o DPH (jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč, není nespolehlivým plátcem, není skupinou a změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku).

Výpočet daně u dodání zboží a poskytnutí služby je odvozen od toho, zda základem pro výpočet daně je úhrada obsahující daň, či cena bez daně.

Vychází-li se při výpočtu daně z peněžní částky za zdanitelné plnění bez daně, jedná se o tzv. „výpočet zdola“ podle vzorce:

$$DPH = \text{částka bez DPH} \times \text{sazba daně}/100$$

Vychází-li se při výpočtu daně z ceny včetně daně (neboli z úplaty za zdanitelné plnění), jedná se o tzv. „výpočet shora“ podle vzorce:

$$DPH = \text{částka s DPH} - \text{částka s DPH}/(1 + \text{sazba daně}/100)$$

Dle přechodných ustanovení zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, lze do 30. 9. 2019 při výpočtu daně shora postupovat podle ustanovení § 37 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 a použít vzorec:

$$DPH = \text{částka s DPH} \times \text{sazba daně}/(100 + \text{sazba daně})$$

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

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro účely činností, které jsou předmětem daně, tak pro účely činností, které předmětem daně nejsou, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro činnosti, které jsou předmětem daně (§ 75 zákona o DPH).

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně (§ 76 zákona o DPH).

Daň na vstupu je daň uplatněná na zboží, které plátcem bylo nebo má být dodáno, nemovitou věc, která mu byla nebo má být převedena, anebo na službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, nebo na zboží, které bylo plátcem pořízeno z JČS anebo dovezeno ze třetí země (Bakeš et al., 2012, s. 180).

Daň na výstupu je daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění (Bakeš et al., 2012, s. 181).

DPH je vybírána za určitý časový úsek, za zdaňovací období. Za toto období na jedné straně daňový subjekt načítá daň na výstupu z jednotlivých uskutečněných plnění a na druhé straně daň zahrnutou v cenách vstupů, tj. daň na vstupu. Daň za zdaňovací období je rozdíl mezi sumou daně na výstupu za toto období a daní na vstupu, tzv. odpočtem daně, za stejné období, přičemž tento rozdíl může být číslo kladné i záporné. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 299)

Převyšuje-li za zdaňovací období daň na výstupu odpočet daně, pak se jedná o **vlastní daňovou povinnost**.

Převyšuje-li za zdaňovací období odpočet daně daň na výstupu, pak se jedná o **nadměrný odpočet**.

3.2.4 Správa daně

Správné stanovení výše daně ještě nezaručí, že bude řádně vybrána. Je nutno uzákonit způsob výběru daně, tedy cestu, kterou se daň dostane od daňového subjektu ke správci daně a od něho do příslušného veřejného rozpočtu. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 30)

Právní úprava správy DPH vychází v ČR ze zákona o DPH a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Daňový řád v ustanovení § 1 odst. 2 pak správu daní definuje jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Správu DPH vykonávají orgány Finanční správy ČR. Ty jsou tvořeny v prvním stupni finančními úřady. Avšak při dovozu zboží je správcem daně celní úřad s výjimkou případů, kdy povinnost priznat daň při dovozu vzniká plátcí.

Všeobecně základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové priznání, hlášení nebo vyúčtování (tj. řádné daňové tvrzení) a dodatečné daňové priznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (tj. dodatečné daňové tvrzení) podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 3 daňového řádu).

Daňové přiznání k DPH - obsahující vyčíslení daně a další předepsané údaje s okolnostmi rozhodnými pro vyměření daně - má povinnost podat každá osoba, které vznikla povinnost přiznat daň, povětšinou se jedná o plátce nebo identifikovanou osobu.

Řádné daňové přiznání k DPH se podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, tj. po skončení kalendářního měsíce, nebo kalendářního čtvrtletí na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí ČR. Plátce se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku je povinen podat řádné daňové přiznání, a to i v případě, že mu nevnikla daňová povinnost.

Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží ze třetí země, u které je splatnost daně stanovena celními předpisy. (Bakeš et al., 2012, s. 182)

Vznikne-li však v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí jej správce daně plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu (§ 105 odst. 1 zákona o DPH).

Plátce nebo identifikovaná osoba jsou v určitých případech povinni podávat také souhrnné hlášení, jehož prostřednictvím je správce daně informován o zdanitelných plněních, která daňový subjekt uskutečnil se subjekty z JČS. Souhrnné hlášení se podává do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, v některých případech do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Plátce je rovněž povinen podávat kontrolní hlášení. V kontrolním hlášení je plátce kromě obecných náležitostí podání povinen uvést identifikační a kontaktní údaje plátce, údaje týkající se plnění a úplat, pokud tato plnění a úplaty zakládají povinnost podat kontrolní hlášení, údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně a identifikační údaje odběratele nebo dodavatele (§101d zákona o DPH). Plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Souhrnné i kontrolní hlášení a přílohy těchto tvrzení se v zásadě podávají elektronicky, plátce podává povinně elektronicky také daňové přiznání.

3.3 Daňový únik

3.3.1 Pojem daňový únik

Pojem **daňový únik** jako takový není v obecně závazných právních předpisech ČR legislativně vymezen a není ani definován relevantní rozhodovací praxí soudů, přesto se jedná o termín, který je hojně používán jak odbornou veřejností, tak judikaturou. Přes jeho četné užívání však nepanuje shoda, jaká právní a protiprávní jednání lze pod tento pojem zahrnovat. (Sejkora, 2017, s. 68-69)

Kafirková et al. (2018) daňový únik charakterizuje nelegálním chováním nebo jednáním, kdy nedochází ke stanovení a placení daně v souladu se zákonem, a tím veřejný rozpočet nedostává daňový příjem ve výši, v jaké má.

V anglicky psané literatuře se rozlišuje mezi pojmy *tax avoidance* a *tax evasion*, přičemž rozdíl mezi těmito termíny je v jejich legálnosti.

Tax avoidance (vyhýbání se placení daní) představuje v podstatě legální aktivity, které vedou k minimalizaci daňové povinnosti, a které bychom mohli rovněž nazvat tzv. efektivní daňovou optimalizací. Prostředkem této daňové optimalizace je využívání všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev, mnohdy však také využití mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisech. (Široký et al., 2008, s. 241)

Tax evasion (daňový únik, podvod) na rozdíl od předešlého termínu je spojován s nelegální činností, za kterou může být daňový subjekt postižen. Míra postihu závisí ve většině zemí jednak na rozsahu neodvedení nebo krácení daně, jednak na tom, zda bylo prokázáno úmyslné překročení zákona. (Široký et al., 2008, s. 241)

Klimešová (2018, s. 45-46) uvádí, že pokud nelegální činnost není klasifikována jako úmyslný trestný čin, důsledkem bývá doměření daně správcem daně, včetně souvisejících úroků a penále. Dále uvádí, že ne všechny daňové úniky spadající do kategorie daňových úniků jsou úmyslné a záměrné, mnohé mohou vyplývat z neúplné informovanosti, nedbalosti či neopatrnosti, které jsou důsledkem značné nepřehlednosti zákonů, spojené s rozdílnými výklady jejich jednotlivých zákonných ustanovení. S touto skutečností je spojená takzvaná racionální neznalost daňového subjektu, který místo aby si osvojil všechny předpisy související s jeho podnikáním, ať už vlastními silami, či prostřednictvím daňového poradce, racionálně

usoudí, že je pro něj získávání potřebných informací natolik nákladné a časově náročné ve srovnání s možnými riziky, kterými je zejména kontrola ze strany finančního úřadu, že na znalost předpisů s vědomím existujícího rizika rezignuje.

3.3.2 Daňový únik versus minimalizace daňové povinnosti

Jak již bylo v rámci vymezení pojmu daňový únik uvedeno, nepanuje shoda, jaká právní a protiprávní jednání lze pod pojem daňový únik zahrnovat.

Například v následující Tabulce 3 je přehled typů daňových úniků, tak jak je uvádí Klimešová (2018).

Tabulka 3: Přehled typů daňových úniků

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

Zdroj: Klimešová, 2018, s. 46

Klimešová (2018, s. 46) pak k výše uvedené tabulce uvádí: „Ve velmi hrubém rozlišení tedy můžeme identifikovat dvě skupiny aktivit, vedoucí ke snaze minimalizovat daň. V první skupině aktivit vedoucích k minimalizaci daňové zátěže jsou legální postupy, které označujeme jako efektivní daňovou optimalizací – optimální využití všech možností osvobození od daně, uplatnění slev, volba formy odpisů majetku, uplatnění položek snižujících základ daně apod., které byly vloženy do daňových zákonů s přímým úmyslem legislativců daňově zvýhodnit některou skupinu poplatníků nebo podpořit vybrané činnosti (např. vědu a výzkum). Do určité míry se mohou v této skupině legální minimalizace daně vyskytnout i případy, kdy poplatník využije nedostatků v zákonech tak, jak to původně legislativci nezamýšleli. Problém však opět může spočívat v posouzení, co měl zákonodárce v úmyslu a co již lze považovat za využití

mezer v právních předpisech. Navíc mohou být některá opatření v podobě snížení daňové povinnosti předmětem diskuse, zda nejde o pochybný nástroj fiskální politiky, který má i přes dobrý úmysl v konečném důsledku sporný, většinou negativní dopad ve vztahu k naplňování státního rozpočtu. Ve druhé skupině minimalizace daně jsou zahrnuty nelegální aktivity – daňové úniky, které mohou být ve větší, či menší míře prokazatelné, tudíž i postižitelné.“

Klimešová (2018, s. 47) pak dodává, že hranice vedená mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem, za který již hrozí některá forma postihu, nemusí být jednoznačná. Problém spočívá rovněž v nejednotném výkladu některých zákonných ustanovení, kdy v určitých sporných případech ani jednotlivé finanční úřady nepostupují jednotně. Snadno pak může vzniknout situace, že jedna a tatáž aktivita je považována jedním finančním úřadem za legální počin, zatímco druhý finanční úřad vyměří za stejný případ postih.

Kafírková et al. (2018) je naopak toho názoru, že daňové plánování nebo daňová optimalizace nejsou daňovým únikem, a že daňový únik nabývá podoby buď krácení daně (daňového podvodu) nebo vyhýbání se dani. A co pojmy krácení daně nebo vyhýbání se dani představují?

Krácení daně, jak jej dovodil Nejvyšší správní soud ČR, je jakékoliv protiprávní jednání daňového subjektu, kterým bylo zapříčiněno, že daňovému subjektu byla stanovena nižší daň, než která by mu měla být, dle obecně závazných právních předpisů stanovena, a to bez rozdílu zavinění. (Sejkora, 2017, s. 74)

Vyhýbání se daňové povinnosti je někdy řazeno mezi legální jednání jako postup dodržující text zákona, ale zpravidla porušující jeho účel a smysl, přičemž takové chování bývá navíc označováno jako nemorální či zneužívající. Jindy je vyhýbání se dani považováno již za nelegální jednání. Vyhýbání se dani tak zcela jistě bude daňovým únikem, ale ne vždy se musí jednat o daňový podvod. (Kafírková et al., 2018)

„S daňovými úniky souvisí daňové podvody. Pro vymezení pojmu **daňový podvod** je možné hledat inspiraci v trestním právu, neboť trestní zákoník obsahuje trestný čin podvodu. Trestného činu podvodu se dopustí ten, kdo sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, a způsobí tak na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou. V uvedeném kontextu daňový podvod znamená jednání, kdy někdo (nejčastěji daňový subjekt, ale vyloučit není možné ani úřední osobu správce daně) sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, a v důsledku toho veřejný rozpočet nedosáhne daňového příjmu“ (Kafírková et al., 2018).

Česká judikatura, konkrétně Nejvyšší správní soud ČR (dále též „NSS“) ve svém rozsudku č.j. 6 Afs 130/2014 ze dne 25. 6. 2015 k interpretaci pojmu **podvod na DPH** uvádí, že je správními soudy užíván ve smyslu judikatury SDEU, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161, rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11]. Judikatura SDEU tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky SDEU, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků SDEU. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (Rozsudek NSS č.j. 6 Afs 130/2014 ze dne 25. 6. 2015).

Daňové úniky jsou širší množinou než daňové podvody, protože k daňovým únikům může docházet daňovými podvody, ale i jinými jednáními, která nenaplnují znaky definice daňový podvod. Daňový podvod je totiž ze své podstaty jednáním úmyslným, zatímco k daňovým únikům může docházet i jednáním nedbalostním. (Kafírková et al., 2018)

3.3.3 Daňové úniky v legislativě ČR

Jen malá část daňových úniků je definována jako **trestný čin**. Aby byla nezákonná činnost prováděná v rámci daňových úniků klasifikována jako trestný čin, musí být prokázán úmysl, který musí být prováděn alespoň ve větším rozsahu³.

³ Dle ustanovení § 138 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, se větší škodou rozumí škoda dosahující částky nejméně 50 000 Kč, značnou škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 500 000 Kč a škodou velkého rozsahu se rozumí škoda dosahující nejméně částky 5 000 000 Kč.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též „trestní zákoník“) udává, že trestné činy daňové, poplatkové a devizové jsou:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 trestního zákoníku),
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243 trestního zákoníku).

„Nejširší škála podvodných forem jednání je spojena s krácením daně z přidané hodnoty a daně z příjmů. Případy krácení těchto daní se vyznačují rovněž velkou sofistikovaností a mnohdy se na nich podílí celé organizované skupiny“ (Draščík et al., 2015, s. 1675).

Dále Draščík et al. (2015, s. 1675) uvádí, že DPH lze zkrátit už nesplněním zákonné povinnosti zaregistrovat se ve stanovených případech jako plátce této daně ve spojení s nepodáním daňového přiznání a s neuhrazením této daně. Stejně tak může dojít k jejímu zkrácení zatajením určitých zdanitelných plnění nebo naopak jejich předstíráním, účelovým snižováním základu daně a neoprávněným uplatněním odpočtu daně. S ohledem na specifikum konstrukce této daně, spočívající v tom, že její výsledná hodnota je rozdílem mezi její výší na výstupu a na vstupu, jsou přitom možné jak různé manipulace s ní na vstupu, tak i na výstupu, zejména pak zastírání či předstírání zdanitelných plnění, účelové snižování nebo zvyšování hodnoty obchodovaného zboží a skryté podoby převodů zisků nepravdivým zvyšováním nákladových a jiných položek snižujících daňový základ, například hrazením provizí za neposkytnuté služby, stanovením nepřiměřeně vysokých licenčních poplatků, placení vysokých odměn neaktivním členům orgánů obchodních společností nebo placení vyšších než obvyklých úroků a podobně.

Nesplnění zákonem dané oznamovací povinnosti v daňovém řízení lze spatřovat nejen v tom, že není splněna vůbec, ale i v tom, že není splněna řádně nebo že není splněna včas. Nesplnění dané povinnosti může spočívat v tom, že povinný subjekt poskytne správci daně nepravdivé nebo zkreslené údaje anebo že mu některé významné údaje zamlčí. K opožděnému splnění dané povinnosti pak dojde, pokud je povinným subjektem splněna až po stanovené lhůtě. Trestní odpovědnost to ovšem v obou případech může založit pouze, pokud se tak stane za takových okolností a takovým způsobem, že to je způsobitelné ohrožit řádné a včasné stanovení daně jiného nebo její vymáhání od jiného. Z povahy věci tedy vyplývá, že musí jít o oznamovací povinnost týkající se určitých zásadních skutečností, jejichž neznalost správcem daně vytváří reálnou možnost vzniku uvedeného škodlivého následku. Takový škodlivý následek přitom může spočívat i v promlčení daňového nedoplatku v důsledku opožděného splnění oznamovací povinnosti. (Draščík et al., 2015, s. 1730)

3.3.4 Příčiny daňových úniků

Všeobecně jako hlavní příčiny daňových úniků Klimešová (2018, s. 47-48) uvádí snahu daňových subjektů o redukci jejich daňového zatížení nebo nejasnost výkladu právních daňových norem. Příčiny daňových úniků pak dělí do následujících základních kategorií:

- Samotná podstata daně – z důvodu neekvivalentnosti daně chápe daňový subjekt daňovou povinnost jako platbu odvedenou ve prospěch jiných osob, nikoliv vlastní.
- Příčiny ležící vně poplatníka – mezery v daňových zákonech, komplikovanost výpočtu daně, nedostatečný výklad daňového práva, nízký počet daňových kontrol atd.
- Příčiny nacházející se u poplatníka samotného – nízká daňová morálka, absence vzdělání, přístup k důvěrným informacím, špatná finanční situace, snaha obohatit se, neznalost zákona, spekulace o pravděpodobnosti odhalení daňového úniku a v případě jeho odhalení spekulace, že trest nepřevyší výhody získané z provedených úniků.
- Zpronevěra třetí osobou – k této situaci může dojít v případě, kdy daň odvádí plátce.
- Výše sazby daně – v případě, kdy je sazba příliš vysoká, může poplatníky negativně motivovat k substituci práce volným časem, nebo kdy daňový subjekt upřednostní spotřebu před úsporami.

3.3.5 Podoby a klasifikace daňových úniků na DPH

Sejkora (2017, s. 78-79 a 81) uvádí, že dle jeho názoru v praxi nejčastějšími a pro právní praxi vytváření odpovídajících regulatorních opatření nejrelevantnější klasifikací daňových úniků je členění daňových úniků na DPH následujícím způsobem:

- **B2C daňové úniky (business to customer)** – daňové úniky páchané při uskutečnění zdanitelného plnění osobou povinnou k dani pro příjemce tohoto plnění, který není osobou povinnou k dani anebo který jako osoba povinná k dani nepoužije přijaté zdanitelné plnění k uskutečnění své ekonomické činnosti. B2C daňové úniky jsou založeny na skutečnosti, že poskytovatel plnění neodvede DPH, a to přesto, že tuto daň mohl od spotřebitele vybrat. Pro tyto daňové úniky je příznačné, že příjemce zdanitelného plnění je osoba, která nepoužije přijaté zdanitelné plnění k vlastní ekonomické činnosti, tedy osoba, jež nemůže uplatňovat odpočet daně na vstupu. V rámci takové transakce vystupuje vůči správci daně jen jeden její účastník, což znemožňuje správci daně ověřit plnění daňověprávní povinnosti týkající se DPH, neboť není možné ověřit uhrazenou daň na výstupu poskytovatele zdanitelného plnění a uplatněnou daň na vstupu u příjemce zdanitelného plnění.

- **B2B daňové úniky (business to business)** – daňové úniky páchané při uskutečnění zdanitelného plnění mezi osobami povinnými k dani, kdy příjemce plnění použije zdanitelné plnění k uskutečnění vlastní ekonomické činnosti, tzn. je za podmínek stanovených ustanovením § 72 zákona o DPH oprávněn provést odpočet daně na vstupu za splnění zákonných podmínek stanovených ustanovením § 73 zákona o DPH.

Dále daňové úniky v podobě podvodů na DPH lze klasifikovat následujícím způsobem:

- **Podhodnocené nebo nepřiznané obchodování**, tzv. obchodování „bez dokladů“ nebo zcela „mimo záznamy, účetní knihy“, čímž je krácena daň (Keen a Smith, 2007).
- **Nesprávné zařazení komodit**, kdy obchodník předstírá, že prodává jiné zboží, než ve skutečnosti prodává, za účelem dosažení osvobození od daně nebo k uplatnění nižší sazby daně (Keen a Smith, 2007).
- **Podvody tzv. šedé ekonomiky**, kdy osoba povinná k dani dosáhne obecně závaznými právními předpisy požadovaného obratu k registraci k DPH, ovšem v rozporu se svou registrační povinností se nezaregistruje k DPH (Sejkora, 2017, s. 95).
- **Podvody související s fakturací**, které mohou nabývat mnoha podob. Jednou z podob je vystavování daňových dokladů za fiktivní plnění. Za fiktivní plnění lze přitom považovat nejen jednání daňových subjektů, která deklarují pomocí vydaných faktur plnění, ke kterým vůbec nedošlo, a to ani jiným než deklarovaným způsobem, ale i taková jednání daňových subjektů, kdy sice k určitému plnění došlo, nicméně v jiné než deklarované kvalitě, v jiném než deklarovaném množství či rozsahu, případně od jiného, než fakturačně deklarovaného daňového subjektu (Drašík et al., 2015, s. 1676).
- **Podvody na neoprávněném uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu** – tento druh podvodu na DPH spočívá v tom, že daňový subjekt produkující některé výstupy, které jsou od DPH osvobozeny bez nároku na odpočet daně na vstupu, a ostatní výstupy od daně neosvobozené v rozporu se skutečností tvrdí, že určité vstupy použil na výrobu výstupů podléhajících DPH, aby si mohl uplatnit nárok na odpočet, i když tyto vstupy byly použity na výstupu osvobozené od DPH (Šefčík, 2018, s. 24).

Dalším typem podvodu v této oblasti je pak tzv. *suppression fraud*. V rámci tohoto podvodu osoba povinná k dani přijímá zdanitelné plnění, avšak toto použije pro svou osobní potřebu, zatímco však pro účely své ekonomické činnosti uplatní v plné výši odpočet DPH na vstupu z této transakce (Sejkora, 2017, s. 95-96).

- **Insolvenční podvody** spočívají v tom, že osoba povinná k dani uskutečňující svou ekonomickou činnost pouze na území jednoho státu upadá do úpadku, když před touto

právní skutečností pořízené zboží často prodává za přemrštěné ceny neodpovídající tržnímu prostředí, čímž umožní svým odběratelům uplatnit nárok na odpočet, a následně v důsledku konkurzu, aniž by vybrala a odvedla daň správci daně, zanikne (Sejkora, 2017, s. 96).

- **MTIC podvody** (*missing trader intra-community frauds*, doslovně přeloženo: intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka), kdy pachatelé těchto podvodů při své činnosti využívají osvobození od DPH při dodání zboží (či poskytnutí služby) do JČS a možnosti uplatnění nároku na odpočet DPH při pořízení zboží (či služby) z JČS (Šefčík, 2017, s. 25). Základní schéma tohoto podvodu spočívá v situaci, kdy *missing trader* (chybějící obchodník), plátce DPH, pořídí zboží nebo službu dotčenou osvobozením od DPH s nárokem na odpočet z JČS a následně toto zboží nebo službu prodá jinému plátcovi ve stejném státě za cenu obsahující DPH (daň na výstupu) a následně „zmizí“, aniž by splnil svou zákonnou povinnost, tj. nepřizná daň na výstupu v podaném daňovém přiznání, nebo daň na výstupu přizná, ale nezaplatí, popř. vůbec nepodá daňové přiznání a stává se pro správce daně nekontaktní.

Sejkora (2018, s. 84-85) pak uvádí, že s ohledem na tendenci rozšiřování daňových podvodů chybějícího obchodníka i mimo územní působnost EU, by bylo vhodnější při zachování tohoto již nepřesného termínu označovat tento druh daňových podvodů jako MTIC/MTEC (*missing trader intra-community/missing trader extra-community*), aby toto pojmenování odrazilo právě skutečnost jejich páčání při poskytování zdanitelných plnění mezi členskými státy EU a třetími zeměmi.

Do množiny MTIC podvodů se řadí karuselové podvody, nebo též kolotočové podvody (angl. *carousel frauds*) a tzv. akviziční podvody (angl. *acquisiton frauds*), které jsou zvláštním sofistikovanějším typem MTIC/MTEC daňového podvodu (Sejkora, 2018, s. 87).

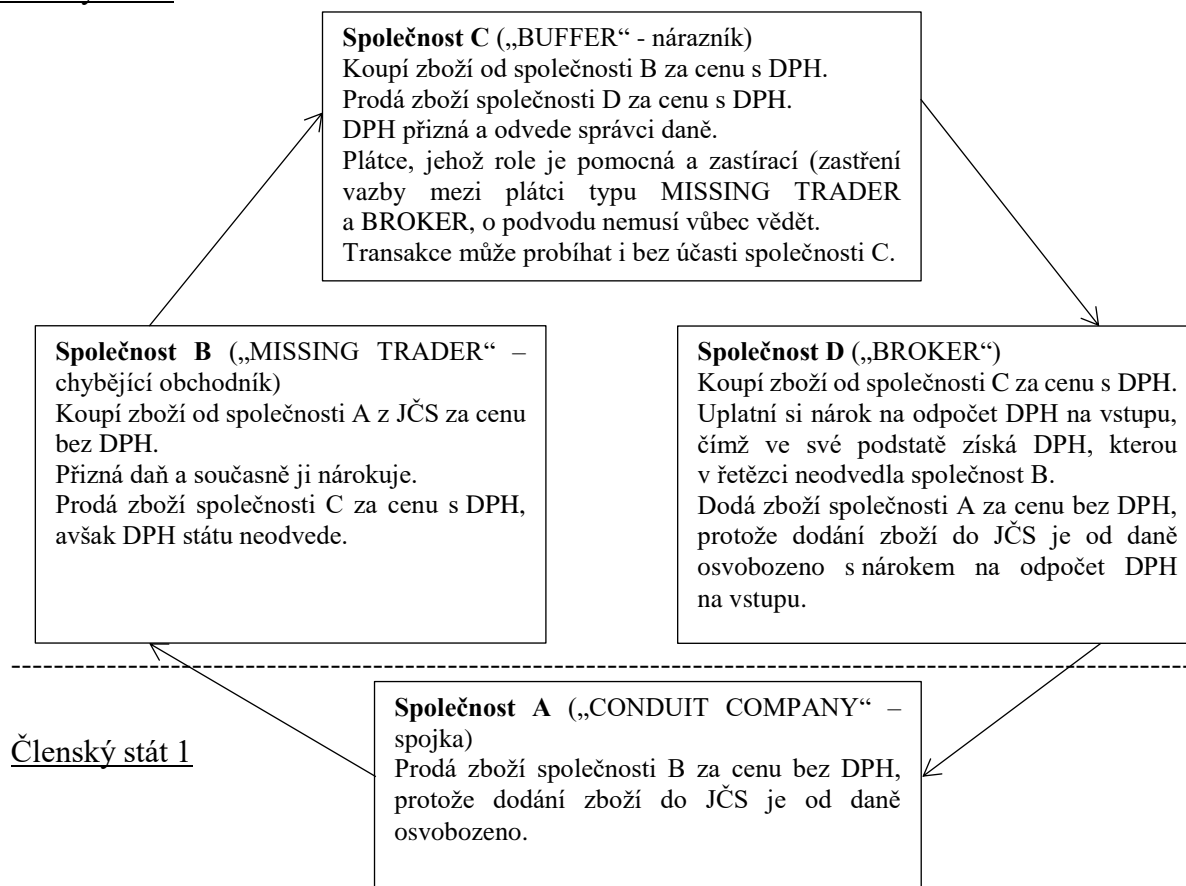
Karuselové a akviziční podvody, zjednodušeně řečeno, fungují tak, že subjekt nazývaný jako chybějící obchodník (tzv. *missing trader*), který pořídí zboží z JČS, za něj nezaplatí DPH, prodá jej dále, často přes různé množství mezičlánků (tzv. *buffer*). Na konci řetězce se nachází další obchodník (tzv. *broker*), který zboží nebo službu dodá do JČS a ze státu legálně vyláká finanční prostředky tím, že si uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu. Odlišnost mezi akvizičními a karuselovými podvody pak spočívá v tom, že v případě karuselových podvodů je zboží opět prodáno zpět téže společnosti v JČS, od které

jej v první fázi nakoupil chybějící obchodník, jemuž je opět toto zboží prodáno, čímž dochází k opakované cirkulaci zboží nebo služeb. (Šefčík, 2018, s. 26)

Přehledně a podrobně vysvětlují princip karuselového podvodu např. Keen a Smith (2007), který je znázorněn v následujícím Schéma 2.

Schéma 2: Karuselový podvod

Členský stát 2



Zdroj: Vlastní zpracování na základě Keen a Smith, 2007

3.4 Nástroje boje proti daňovým únikům v ČR a EU

V oblasti DPH se uplatňuje rozličné množství nástrojů boje proti daňovým únikům transponující buďto nástroje přímo předpokládané směrnicí o společném systému DPH, nástroje zavedené judikaturou SDEU, anebo nástroje národního práva, kterým je v ČR např. kontrolní hlášení, jež lze interpretovat jako projevy pravomoci členského státu EU přijmout nezbytná opatření k zajištění toho, aby osoby povinné odvést DPH splnily svou daňovou povinnost. (Sejkora, 2017, s. 99)

V následující části budou uvedeny nástroje používané v boji proti daňovým únikům na DPH v ČR a potažmo i v EU.

3.4.1 Režim přenesení daňové povinnosti (reverse charge)

Režim přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge, je zakotven v § 92a až 92i zákona o DPH a v rámci mechanismu uplatňování DPH se jedná o režim specifický. Přenesená daňová povinnost funguje tak, že plátce daně, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno, sám vypočte daň a přizná ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a zároveň si z předmětného plnění uplatní nárok na odpočet v zákonné výši (takže výsledná DPH, kterou má plátce správci daně odvést, může být nulová).

Reverse charge bývá často používán za účinný nástroj boje s karuselovými podvody, protože pakliže dodání určitého zboží či poskytnutí určité služby podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, nemá smysl jejich obíhání v karuselovém podvodu, protože plátce DPH na pozici chybějícího obchodníka nemá možnost vybrat DPH, se kterou by „zmizel“. (Šefčík, 2018, s. 71)

V rámci režimu přenesení daňové povinnosti se rozlišují dvě kategorie použití tohoto režimu: trvalé a dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti.

V současné době trvalý režim přenesení daňové povinnosti je v ČR uplatňován například u dodání zlata, poskytnutí stavebních nebo montážních prací a u dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH (např. odpad a šrot, sběrový papír atd.).

Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti se v současné době v ČR uplatňuje u dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 zákona o DPH, stanoví-li tak vláda nařízením (jedná se např. o povolenky na emise skleníkových plynů, obiloviny a technické plodiny, mobilní telefony, integrované obvody, přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat, videoherní konzole, dodání certifikátů elektřiny, dodání elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi, dodání plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi).

Režim přenesení daňové povinnosti se může použít i v případě mechanismu rychlé reakce (§ 92g zákona o DPH).

Mechanismus rychlé reakce je prostředkem boje proti náhlým a rozsáhlým podvodům, které mohou vést ke značným a nenapravitelným finančním ztrátám. Podmínky zavedení tohoto

mechanismu jsou uvedeny v čl. 199b směrnice o společném systému DPH. Nicméně mechanismu rychlé reakce nebylo dosud v ČR využito.

„Za povšimnutí stojí, že dodání určitého zboží či poskytnutí určité služby bude režimu přenesení daňové povinnosti prostřednictvím mechanismu rychlé reakce podřízeno až potom, co v určitém tržním segmentu dojde k podvodům. Kolotočovým podvodům tedy mechanismus rychlé reakce a priori nezabraňuje, může toliko zmírnit jejich dopad, když znemožní jejich provádění s některým zbožím či některými službami“ (Šefčík, 2018, s. 72-73).

V rámci režimu přenesení daňové povinnosti byl dne 2. 10. 2018 Radou ministrů financí a hospodářství zemí EU (ECOFIN) schválen návrh na zavedení plošného mechanismu přenesení daňové povinnosti. Tento mechanismus umožňuje členským státům EU za splnění předem stanovených podmínek a po souhlasu Evropské komise zavedení plošného reverse charge uvnitř svého území. (Žurovec, 2018)

Mechanismu plošného přenesení daňové povinnosti, tzv. všeobecného či generálního reverse charge, podléhají veškerá tuzemská zdanitelná plnění u zboží a služeb, u nichž jednotlivé transakce přesáhnou hranici 17 500 EUR (v přepočtu cca 450 000 Kč). Při nepřekročení tohoto limitu a také při dodání zboží či poskytnutí služeb neplátcí daně by plátcí uplatňovali standardní režim zdanění. (Žurovec, 2019)

3.4.2 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení bylo zavedeno v ČR od 1. 1. 2016 (§ 101c - § 101k zákona o DPH) jako efektivní prostředek k odhalování daňových úniků a podvodů. V důvodové zprávě k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým byla provedena novela zákona DPH, se uvádí, že „Kontrolní hlášení je zaváděno jako nástroj užívaný a doposud pozitivně ověřený i v jiných členských státech Evropské unie jako efektivní prostředek detekce daňových úniků a podvodů. Kontrolní hlášení umožní správci daně prostřednictvím analýzy údajů v nich obsažených identifikovat zejména organizované daňové úniky. Významným faktorem je zde reálná časovost. Správce daně v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje údaji, které mu umožňují provést včasnou analýzu a identifikovat možná spojení plátců, která neoprávněně odčerpávají finanční prostředky formou vyplácených nadměrných odpočtů. Jde tedy o nástroj rychlé a zároveň přesné identifikace plátců, ke kterým se váže riziko zkrácení daňové povinnosti“ (Sněmovní tisk č. 291/0, s. 64). „Cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných

transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky“ (Sněmovní tisk č. 291/0, s. 64).

3.4.3 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení (§ 102 zákona o DPH) je povinen podat plátce, pokud uskutečnil dodání zboží z tuzemska do JČS osobě registrované k dani v JČS; přemístil obchodní majetek do JČS; uskutečnil dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území EU formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu, nebo poskytl služby s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 zákona o DPH (s výjimkou poskytnutí služby, která je v JČS osvobozena od daně), osobě registrované k dani v JČS, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby, nebo pokud před uskutečněním této služby přijal úplatu, byla-li tato služba ke dni přijetí úplaty známa dostatečně určitě.

Dále je souhrnné hlášení povinna podat identifikovaná osoba, která uskutečnila poskytnutí služby s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 zákona o DPH (s výjimkou poskytnutí služby, která je v JČS osvobozena od daně), osobě registrované k dani v JČS, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby.

Správce daně údaje v souhrnném hlášení (popřípadě v následném souhrnném hlášení, které plátce nebo identifikovaná osoba podávají v případě opravy chybných údajů uvedených v souhrnném hlášení) posoudí, případně prověří a využije při stanovení daně. Obdobný postup uplatní ohledně údajů, které správce daně obdrží v rámci mezinárodní spolupráce (§ 103 zákona o DPH).

Souhrnné hlášení tak slouží k zajištění kontroly oprávněnosti uplatněného osvobození od DPH u uskutečněných zdanitelných plnění plátcem nebo identifikovanou osobou se subjekty z JČS.

3.4.4 Ručení příjemce zdanitelného plnění

S účinností od 1. 4. 2011 byl novelou zákona o DPH (Zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) transponován článek 205 směrnice o společném systému daně z přidaného hodnoty upravující ručení příjemce zdanitelného plnění do zákona o DPH prostřednictvím § 109 zákona o DPH (Sejkora, 2017, s. 140).

V ustanovení § 109 zákona o DPH je pak vymezeno, v jakých případech je plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění, ručitelem za daň nezaplacenou poskytovatelem zdanitelného plnění.

Zákon o DPH pro vznik ručení předpokládá buď naplnění tzv. vědomostního testu (tj. příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že např. dojde ke zkrácení daně nebo vylákání jiné daňové výhody), nebo jiných skutečností. Jinou skutečností může být např. skutečnost, kdy příjemce zdanitelného plnění poskytne úplatu za toto plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený mimo tuzemsko, nebo ve virtuální měně, nebo když v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj je poskytovatel zdanitelného plnění označen správcem daně za nespolehlivého plátce v souladu s ustanovením § 106a zákona o DPH.

3.4.5 Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba

S účinností od 1. 1. 2013 zákon o DPH obsahuje ustanovení § 106a, které stanoví podmínky pro aplikaci právního institutu tzv. nespolehlivého plátce. Dle ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH, poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem. (Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ve znění dodatku č. 4, č.j.: 137801/17/7100-20118-012287)

S účinností od 1. 7. 2017 je pak vedle stávajícího institutu nespolehlivého plátce podle zákona o DPH zaveden rovněž institut tzv. nespolehlivé osoby. Základním smyslem tohoto institutu je zajištění pokračující vazby na „nespolehlivost podle zákona o DPH“ u těch osob, které závažným způsobem porušily povinnosti při správě DPH a zároveň tento institut dává správci daně možnost, označit jako nespolehlivé podle zákona o DPH i jiné osoby, než jsou plátcí DPH, pokud tyto osoby vykazují závažné porušení povinností ohrožující řádnou správu a výběr DPH. Těmito jinými osobami se pak rozumí osoby povinné k dani, kterou však nejsou plátcem DPH a osoby nepovinné k dani. (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, č.j.: 47487/17/7100-20118-012287)

Institut nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba, jsou dalšími opatřeními pro efektivní boj proti únikům na DPH.

3.4.6 Zajišťovací příkaz

Zajišťovací příkaz je mimořádným prostředkem pro zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, který je upraven v § 167-169 daňového řádu.

Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná (viz § 158 daňového řádu), nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně úhradu této daně zajistit vydáním zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 daňového řádu).

3.4.7 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 DPH a spotřební daně. (O Daňové Kobře, c2014).

Zástupci Daňové Kobry si v rámci zákonných možností operativně vyměňují informace, díky nimž rychle tipují kauzy daňových úniků a dokonale koordinují jednotlivá řízení. (O Daňové Kobře, c2014)

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. (O Daňové Kobře, c2014)

3.4.8 EET

Elektronická evidence tržeb (EET) je upravena zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb a postupy s nimi související.

Finanční správa ČR na webových stránkách www.etrzby.cz k hlavním důvodům zavedení EET uvádí, že dlouhodobé a systematické krácení daňové povinnosti se v některých oblastech podnikání stalo v České republice téměř běžnou záležitostí. Nevykázané příjmy tak podle Českého statistického úřadu dosahují v ČR částky cca 170 mld. Kč ročně. Finanční správa ČR

neměla potřebné informace, aby dokázala při množství podnikatelů v ČR efektivně a cíleně provádět daňové kontroly. Proto bylo nutné přijít s novými, avšak osvědčenými moderními nástroji, které zamezí daňovým únikům a poskytnou Finanční správě ČR adekvátní nástroje, které jí umožní získat efektivní formou informaci o tom, zda daňový poplatník správně vykazuje své hotovostní tržby a nepodniká na úkor ostatních podnikatelů. (Proč evidence tržeb?, c2016-2018)

EET tedy není primárně zaměřeno na daňové úniky na DPH, ale na daňové úniky na dani z příjmů fyzických a právnických osob. Nicméně v případě plátce DPH jsou v datové zprávě o transakci zasílané do systému Finanční správy ČR uváděny i údaje o DPH, které se k evidované tržbě vztahují.

3.4.9 Systém VIES

V rámci správy DPH u dodání zboží do JČS je nutno řešit otázku dokazování uplatněného osvobození od DPH. Od okamžiku vstupu do EU byla ČR začleněna do jednotného vnitřního trhu spojeného s volným pohybem zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil, který byl mezi členskými státy EU vytvořen 1. 1. 1993. Odbouráním vnitřních hranic a hraničních kontrol za podmínek zmíněného režimu osvobození mohlo docházet k výraznému nárůstu daňových úniků. Z tohoto důvodu byly členské státy EU nuceny zavést nové postupy umožňující kontrolu uplatňování nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. (Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona, c2013-2018)

Za tímto účelem byl v rámci EU vytvořen komunitární systém výměny informací v oblasti DPH, který prostřednictvím elektronického systému VAT Information Exchange System (VIES) umožňuje správcům daně členských států EU získat informace pro kontrolu, zda dodavatel byl oprávněn osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení umožnil prověřit, zda pořizovatel nabyté zboží řádně přiznal a zdanil. (Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona, c2013-2018)

Systém VIES slouží k zajištění výměny informací o uskutečněných intrakomunitárních plněních a identifikačních údajů o osobách registrovaných k DPH v jednotlivých členských státech EU. Do povinného sdělování informací o uskutečněných intrakomunitárních transakcích jsou zahrnuty i identifikované osoby dle § 6g - 6i zákona o DPH. (Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona, c2013-2018)

3.4.10 Odmítnutí přiznání nároku na odpočet daně na vstupu

Sejkora (2017, s. 99-100) k tomuto nástroji boje proti daňovým únikům na DPH uvádí následující: „Vedle mezinárodní spolupráce v daňových věcech týkající 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 této daně uhrazené na vstupu. Přestože je totiž nárok na odpočet takto uhrazené daně nedílnou součástí harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty, jenž je vykonstruován k dosažení cíle zbavit jednotlivé podnikatele zatížení daní z přidané hodnoty 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, založenou na principu, že uplatňování práva Evropské unie nemůže být založeno na zneužívající nebo podvodné praxi.“

Odmítnutí nároku na odpočet daně na vstupu se například zabýval rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2018, č.j. 9 Af 50/2016 - 101, v němž je uvedeno, že „přiznání nároku na odpočet osobě povinné k dani lze odmítnout, a to za podmínek vyplývajících z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* a navazující rozhodovací praxi SDEU a Nejvyššího správního soudu, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu.“ (Rozsudek NSS č.j. 9 Af 50/2016 – 101 ze dne 26. 9. 2018).

„Správní soudy ve své rozhodovací praxi opakovaně zdůraznily, že judikatura SDEU pojmem „podvod na DPH“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky SDEU, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je pak rozhodné

posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, č.j. 9 Afs 94/2009 - 156)“ (Rozsudek NSS č.j. 9 Af 50/2016 - 101, bod 65, ze dne 26. 9. 2018).

„Kromě objektivních okolností je pak nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Městský soud v Praze v tomto ohledu připomíná, že ve věci *Optigen* bylo ze strany SDEU zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky SDEU ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, bod 32, a ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49)“ (Rozsudek NSS č.j. 9 Af 50/2016, bod 66, ze dne 26. 9. 2018).

3.4.11 Zneužití práva u DPH

Zneužití práva ve věci DPH je například obsahem rozsudku NSS ze dne 18. 3. 2010, č.j. 9 Afs 82/2009 - 232 v němž je uvedeno: „Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že právo nárokované plátcem daně by mělo být odepřeno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než právě získání nároku vůči správci daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, příst. na www.nssoud.cz). Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva. K obdobným závěrům ostatně dospěl pro účely výkladu Šestá směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS, dále jen „Šestá směrnice“), také Soudní dvůr, jak již v napadeném rozsudku uvedl městský soud, když v návaznosti na svou předchozí judikaturu definoval v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 Halifax, činnosti daňových

subjektů, jež představují zneužití práva. O takovou činnost se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou.“ (Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 82/2009 – 232 ze dne 18. 3. 2010).

3.5 Shrnutí

DPH je daní nepřímou, univerzální a tvoří základ daňové soustavy ČR, neboť se jedná o jednu z nejvýnosnějších daní v českém daňovém systému.

Podstatou DPH je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží či služeb, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupené komodity, čímž je tímto mechanismem dosaženo daňové neutrality, neboť na daň již jednou zaplacenou v ceně nakoupeného zboží či služby se daň již opětovně nevaluje.

Základní princip DPH spočívá v tom, že je vybírána za určitý časový úsek (za zdaňovací období), kdy na jedné straně daňový subjekt načítá daň na výstupu z jednotlivých uskutečněných plnění a na druhé straně načítá daň zahrnutou v cenách vstupů, tj. daň na vstupu. Výsledná daň za zdaňovací období je pak rozdílem mezi sumou daně na výstupu a daní na vstupu za předmětné zdaňovací období, přičemž tento rozdíl může být kladný (vlastní daňová povinnost) i záporný (nadměrný odpočet).

Systém DPH je však pro svůj mechanismus fungování zatížen značnými daňovými úniky v nejrůznějších podobách, protože svou podstatou otevírá značně velký prostor pro jednání nepoctivých subjektů, kteří chtějí na tomto systému profitovat na úkor jiných subjektů a především na úkor státu. A proto se s nimi aktivně bojuje vícero způsoby a nástroji. Otázkou však je, jak dalece jsou tyto nástroje účinné, když daňové úniky stále přetrvávají, a to v nemalé míře, a jaké další postupy či nástroje by bylo možné v boji s daňovým úniky použít, aby se snížila jejich výše.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Teoretická část bakalářské práce byla věnována seznámení s podstatou a principy fungování systému DPH v ČR a následnému popisu a klasifikaci daňových úniků na DPH, včetně uvedení nástrojů, které se v současné době v boji s daňovými úniky v ČR používají.

Daňové úniky všeobecně páchají mnoho škod a představují velký problém s ekonomickým, politickým a společenským dopadem, který je nutné bezodkladně řešit. V praktické části se autorka proto zaměří na současnou situaci v ČR, konkrétně jaký mají daňové úniky na DPH dopad na výběr této daně v ČR, uvede nástroje prosazované v této oblasti EU a navrhne opatření na zlepšení současné situace v ČR v boji s daňovými úniky.

4.1 DPH a její výběr v ČR v číslech

Jak již bylo uvedeno v teoretické části, daně jsou důležitým nástrojem ekonomické politiky státu a plní mnoho funkcí. Konkrétně DPH plní primární funkci daní, kterou je fiskální funkce, jejímž cílem je získání příjmů veřejných rozpočtů pro krytí výdajů těchto rozpočtů. Níže uvedená Tabulka 4 udává přehled, jaké bylo a je rozpočtové určení celostátního výnosu DPH v procentech dle platného znění zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů v letech 2013-2019.

Tabulka 4: Rozpočtové určení celostátního výnosu DPH v letech 2013-2019

Rok	Kraje	Obce	Státní rozpočet
2013-2015	7,86 %	20,83 %	71,31 %
2016	8,92 %	20,83 %	70,25 %
2017	8,92 %	21,40 %	69,68 %
2018	8,92 %	23,58 %	67,50 %
2019	8,92 %	23,58 %	67,50 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platného znění zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů v letech 2013-2019

DPH je jednou z nejvýnosnějších daní v českém daňovém systému a výnos z DPH určený pro státní rozpočet se na celkových příjmech státního rozpočtu podílí přibližně ve výši 20 %, jak je patrné z následující Tabulky 5, ze které i vyplývá, v jaké absolutní výši se DPH podílela na příjmech státního rozpočtu v letech 2012-2018.

Tabulka 5: Podíl DPH na celkových příjmech státního rozpočtu v letech 2012-2018

Rok	Celkové příjmy státního rozpočtu v mld. Kč	Příjem státního rozpočtu tvořený DPH v mld. Kč	Podíl DPH na celkových příjmech státního rozpočtu
2013	1 091,86	219,96	20,15 %
2014	1 133,83	230,25	20,31 %
2015	1 234,52	236,63	19,17 %
2016	1 281,62	245,68	19,17 %
2017	1 272,64	265,96	20,90 %
2018	1 403,92	278,98	19,87 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Ležatka, 2015; Žurovec, 2017; Vintrlík, 2019

Správu daní, tj. správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, v ČR vykonávají orgány Finanční správy ČR, jak již bylo zmíněno v teoretické části bakalářské práce (kapitola 3.2.4). Finanční správa ČR je tedy orgánem, který zajišťuje celostátní výběr (inkaso) DPH od daňových subjektů.

Finanční správa ČR informovala veřejnost o své činnosti za rok 2017 například prostřednictvím dokumentu s názvem „Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017“, který zveřejnila dne 26. 7. 2018 na svých internetových stránkách a jehož obsahem jsou informace a sledované ukazatele z činnosti Finanční správy ČR, zejména pak ze správy daní (Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017, 2018).

S ohledem na téma bakalářské práce autorka z Informací o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017 vybrala údaje týkající se správy DPH, konkrétně vývoj celostátního inkasa DPH v letech 2013-2017, který je uveden v Tabulce 6.

Tabulka 6: Vývoj celostátního inkasa DPH v letech 2013-2017 v mil. Kč

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	Index (%) 17/16	Rozdíl 17-16
Předepsáno	595 833	604 287	649 445	612 911	679 566	110,9	66 655
Daň. inkaso	571 726	618 273	642 388	648 570	692 244	106,7	43 674
Výtěžnost (%)	96,0	102,3	98,9	105,8	101,9	-	-
Nadměrný odpočet	- 263 426	- 295 611	- 310 784	- 299 110	- 310 810	103,9	- 11 700
CELKEM	308 300	322 662	331 604	349 460	381 435	109,1	31 975

Pozn.: Součtové rozdíly vyplývají ze zaokrouhlování na celé mil. Kč

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017

Z Tabulky 6 je patrné, že v roce 2017 byla předepsána DPH ve výši 679 566 mil. Kč, což představuje meziroční nárůst o 66 655 mil. Kč, naproti tomu vybraná (inkasovaná) DPH v roce 2017 dosáhla výše 692 244 mil. Kč, což představuje meziroční nárůst o 43 674 mil. Kč. Nadměrné odpočty v roce 2017 rovněž zaznamenaly meziroční nárůst, a to o 11 700 mil. Kč z hodnoty 299 100 mil. Kč v roce 2016 na hodnotu 310 810 mil. Kč.

Autorka dále z Informací o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017 vybrala následující informace týkající se výběru (inkasa) DPH a jeho vývoje v roce 2017:

- Celostátní výnos této fiskálně nejvýznamnější daně za rok 2017 dosáhl částky 381,7 mld. Kč, meziročně tak došlo k navýšení o 32 mld. Kč (o 9,1 %).
- Z uvedeného celkového inkasa je příjmem státního rozpočtu částka 266 mld. Kč. Znamená to, že příjmy státního rozpočtu z DPH meziročně vzrostly o 8,3 % (o 20,3 mld. Kč absolutně), čímž rozpočtem stanovená částka 258,2 mld. Kč tak byla překročena o 7,8 mld. Kč, tj. o 3,0 %.
- Vývoj celkového inkasa je ovlivněn zejména poměrně výrazným nárůstem hodnoty vlastní daňové povinnosti (43,7 mld. Kč) v porovnání s nárůstem úrovně nadměrných odpočtů (11,07 mld. Kč).
- Dynamika výběru DPH byla vyšší, než naznačoval makroekonomický vývoj. Růst inkasa o 9,1 % v meziročním srovnání byl tak ovlivněn vyšší efektivitou výběru daně zejména díky zavedení kontrolního hlášení v roce 2016. Dalším zásadním opatřením bylo zavedení EET, do které se od prosince 2016 v první fázi zapojili podnikatelé v oblasti stravovacích a ubytovacích služeb a ve druhé fázi od 1. 3. 2017 také maloobchod a velkoobchod.
- Negativní dopad v odhadované výši 1,2 mld. Kč mělo snížení sazby daně na stravovací služby z 21 % na 15 % v souvislosti se zavedením EET a také snížení sazby daně z 15 % na 10 % u novin a časopisů od začátku měsíce března 2017.

Výše uvedené skutečnosti nesporně budí pozitivní dojem o vývoji výběru DPH v ČR, nicméně se jedná o informace o tom, kolik bylo na DPH v ČR skutečně vybráno, tj. jaký byl skutečný příjem veřejných rozpočtů bez ohledu na výši daňových úniků na DPH. Ale otázkou je, kolik mohlo být případně na DPH inkasováno nebýt daňových úniků na DPH, které celostátní výběr DPH ovlivňují negativním způsobem, v důsledku čehož je skutečně inkasovaná částka DPH nižší.

4.2 Mezera ve výběru DPH (VAT Gap)

Jak již bylo uvedeno v teoretické části bakalářské práce v kapitole 3.2.2, DPH je daní harmonizovanou s právem EU a daňové úniky ve své podstatě trápí všechny členské státy EU, neboť značným způsobem negativně ovlivňují rozpočty většiny členských států, což v konečném důsledku představuje vážný ekonomický a politický problém. Na unijní úrovni daňové úniky na DPH řeší především Evropská komise, která si po řadu let nechává od externích poradenských společností zpracovávat studii o mezeře ve výběru DPH pro všechny členské státy EU.

Poslední studie o mezeře ve výběru DPH z roku 2018⁴ uvádí, že celková mezera ve výběru DPH (angl. *VAT Gap*) všech členských států EU v roce 2016 dosáhla výše 147,146 mld. EUR (European Commission, 2018).

Mezeru ve výběru DPH lze definovat jako rozdíl mezi teoreticky očekávanými výnosy z DPH, pokud by všichni jednotlivci a podniky přiznali svoje aktivity a transakce správně v souladu s platnou legislativou a záměry legislativců, a skutečně vybranou (inkasovanou) DPH. Jedná se o odhad ztráty příjmů z DPH z důvodu daňových podvodů, daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem, ale také z důvodu bankrotu, finanční platební neschopnosti nebo nesprávným výpočtům daně (VAT Gap, c1995-2019).

Studie o mezeře ve výběru DPH z roku 2018 sice uvedla, jak velká je dle aktuálních zjištění celková mezera ve výběru DPH v roce 2016 všech členských států EU, ale pro posouzení, jak se celková mezera ve výběru DPH v letech předcházejících roku 2016 vyvíjela a jaký tudíž zaznamenala vývojový trend, musíme nahlédnout do studií o mezeře ve výběru DPH vydaných v předešlých letech. Náhled na vývoj celkové mezery ve výběru DPH všech členských států EU za roky 2012-2016 poskytuje následující Tabulka 7, ze které je patrné, že v roce 2016 mezera ve výběru DPH zaznamenala oproti roku 2015 meziroční pokles o 0,9 procentních bodů (tj. o 10,526 mld. EUR), přičemž ve srovnání s celkovou mezerou ve výběru DPH všech členských států v roce 2012 byla celková mezera ve výběru DPH v roce 2016 nižší o 2,9 procentních bodů (tj. o 17,733 mld. EU).

⁴ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2018/CC/131

Tabulka 7: Vývoj celkové mezery ve výběru DPH (VAT Gap) členských států EU v letech 2012-2016 (v mld. EUR)

EU-CELKEM	VTTL (DPH - celková potenciální daňová povinnost)	VAT Revenues (DPH - výnosy)	VAT Gap (mezera ve výběru DPH)	Podíl VAT Gap na VTTL
2012	1 088,147	923,269	164,879	15,20 %
2013	1 094,837	934,094	161,442	14,75 %
2014	1 137,342	977,121	160,220	14,09 %
2015	1 193,392	1 035,722	157,672	13,20 %
2016	1 194,398	1 047,253	147,146	12,30 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report, TAXUD/2013/DE/321; Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, TAXUD/2015/CC/131; Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131; Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2018/CC/131

Podrobný vývoj mezery ve výběru DPH v letech 2012-2016 jednotlivých členských států EU na základě studií o mezeře ve výběru DPH z let 2015, 2016, 2017 a 2018 je uveden v Příloze II-V této bakalářské práce.

Konkrétní vývoj mezery DPH v ČR v letech 2012-2016 dle studie o mezeře ve výběru DPH z roku 2018 je uveden v níže uvedené Tabulce 8.

Tabulka 8: Vývoj mezery ve výběru DPH v ČR v letech 2012-2016 (v mld. Kč)

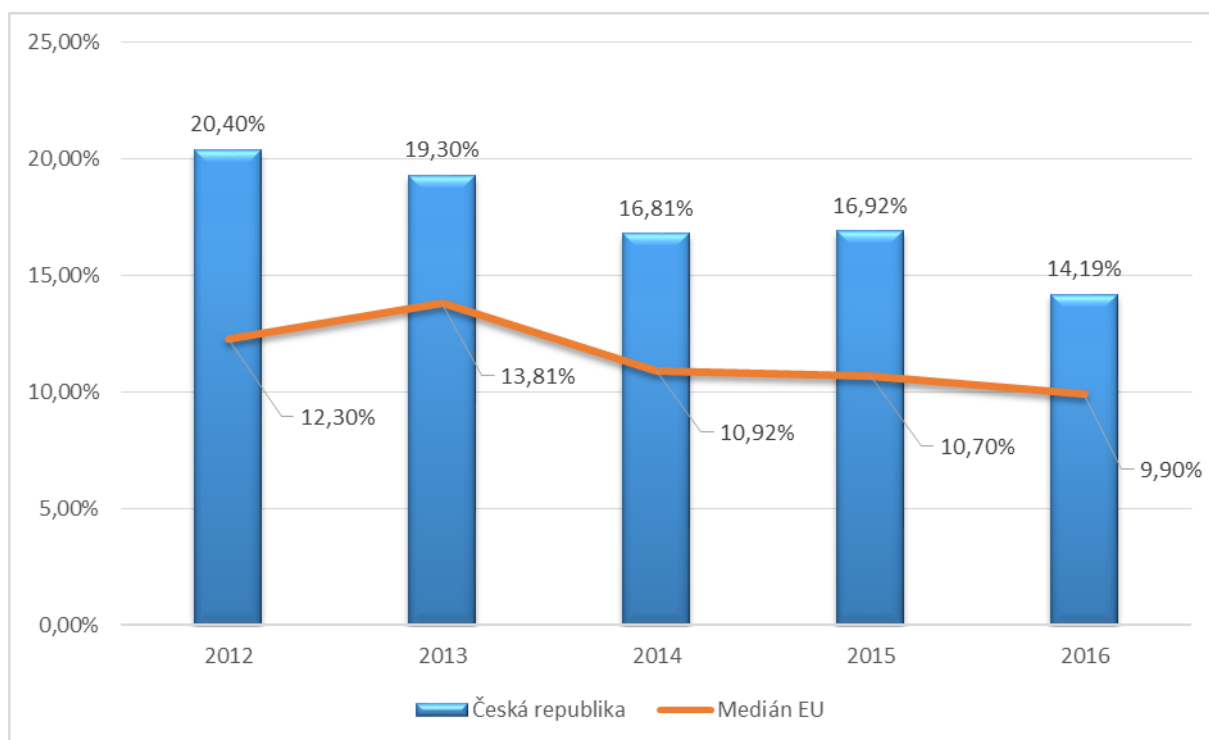
Česká republika	2012	2013	2014	2015	2016
DPH – celková potenciální daňová povinnost (VTTL)	359,45	376,47	384,06	406,54	412,44
DPH - výnosy (VAT Revenues)	286,12	303,82	319,49	337,77	353,92
Mezera ve výběru DPH (VAT Gap)	73,33	72,64	64,58	68,77	58,52
Podíl mezery ve výběru DPH na celkové potenciální daňové povinnosti DPH v % (Podíl VAT Gap na VTTL v %)	20,40 %	19,30 %	16,81 %	16,92 %	14,19 %
Změna mezery ve výběru DPH v roce 2016 vůči roku 2012	-6,21 pb				

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2018/CC/131

Z hodnot uvedených v Tabulce 8 je patrné, že v roce 2016 mezera ve výběru DPH v ČR zaznamenala oproti roku 2015 meziroční pokles o 2,73 procentních bodů (tj. o 10,25 mld. Kč), přičemž ve srovnání s mezerou ve výběru DPH v ČR v roce 2012 byla mezera ve výběru DPH v ČR v roce 2016 nižší o 6,21 procentních bodů (tj. o 14,81 mld. Kč).

Přes patrný pozitivní vývoj v redukci mezery ve výběru DPH v ČR ve sledovaném období let 2012-2016 se přesto ČR pohybuje nad unijním mediánem mezery ve výběru DPH (viz Graf 1), který ve sledovaném období zaznamenal klesající trend z hodnoty 12,3 % v roce 2012 na hodnotu 9,9 % v roce 2016.

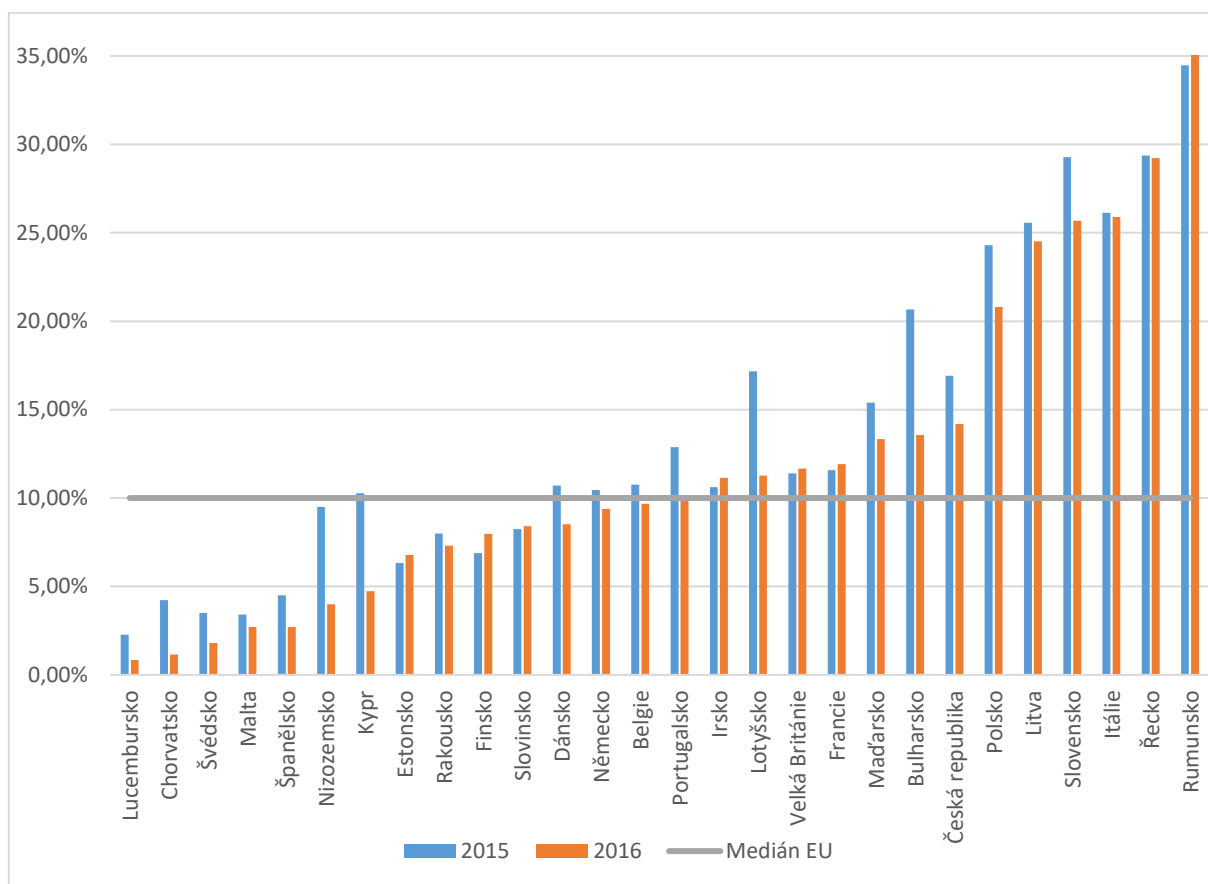
Graf 1: Vývoj podílu mezery ve výběru DPH na celkové potenciální daňové povinnosti DPH v ČR a unijního mediánu mezery ve výběru DPH v %



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů ze Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, TAXUD/2015/CC/131; Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131; Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2018/CC/131.

Pokud provedeme srovnání procentního podílu mezery ve výběru DPH v ČR na celkové potenciální daňové povinnosti DPH v ČR s ostatními členskými státy EU v letech 2015 a 2016 (viz Graf 2), ani to pro ČR není nikterak pozitivní, protože tím se ČR řadí na 7. místo za Rumunsko, Řecko, Itálii, Slovensko, Litvu a Polsko.

Graf 2: Porovnání podílu mezery ve výběru DPH na celkové potenciální daňové povinnosti DPH v členských státech EU v letech 2015 a 2016



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, TAXUD/2015/CC/131; Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131; Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2018/CC/131

Z výše uvedených hodnot jednoznačně vyplývá, v jak obrovské výši jsou odhadovány daňové úniky na DPH v ČR, a tudíž o kolik méně bylo na DPH v ČR vlivem daňových úniků vybráno (inkasováno), tj. v jaké výši byl vlivem daňových úniků negativně ovlivněn výnos z DPH a v důsledku toho příjem veřejných rozpočtů ČR. Rozhodně není zanedbatelným faktem, že ve veřejných rozpočtech ČR v důsledku daňových úniků ve sledovaném období let 2012-2016 chyběly ročně příjmy ve výši 73,3 až 58,5 mld. Kč, což zajisté mělo nemalý negativní ekonomický, politický a společenský dopad.

Rozhodně je pozitivním faktem, že ve sledovaném období let 2012-2016 mezera ve výběru DPH zaznamenala klesající trend, ale stále je to příliš vysoké číslo, vysoká ztráta příjmů veřejných rozpočtů ČR, které mohly být státem využity k úhradě mnohých celospolečenských potřeb (např. školství, zdravotnictví, infrastruktura atd.).

Stěžejní otázka se tudíž nabízí sama: Co je potřeba vykonat, aby mezera ve výběru DPH byla ještě menší a tím výběr DPH v ČR efektivnější?

4.3 Opatření pro boj s mezerou ve výběru DPH navržená Evropskou komisí

Jak bylo uvedeno výše, mezerou ve výběru DPH se na unijní úrovni aktivně zabývá především Evropská komise, která dne 7. 4. 2016 předložila Akční plán pro DPH – směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí⁵ (dále též „Akční plán pro DPH“), kde jsou prezentovány způsoby, jak stávající systém DPH v EU modernizovat tak, aby byl jednodušší, méně zneužitelný, vstřícnější vůči podnikatelům a odolnější vůči daňovým únikům na DPH (Action plan on VAT, c1995-2019).

Akční plán pro DPH byl Evropskou komisí vytvořen s cílem vytyčit cestu k vytvoření jednotného evropského prostoru DPH. Prostoru DPH, který může přispět k hlubšímu a spravedlivějšímu jednotnému trhu a napomoci k vyšší zaměstnanosti, růstu, investicím a hospodářské soutěži. Prostoru DPH, který bude vhodný pro účely 21. století, neboť společný systém DPH je klíčovým prvkem evropského jednotného trhu.

V Akčním plánu pro DPH je dále uvedeno, že současný systém DPH, který měl být původně systémem přechodným, nedokázal držet krok s výzvami dnešní globální, digitální a mobilní ekonomiky a pro rostoucí počet podniků vyvíjejících přeshraniční činnost je systémem roztržitým, složitým a otevírajícím příležitosti k podvodům (s domácími a přeshraničními transakcemi se zachází odlišně a na jednotném trhu lze zboží a služby pořizovat bez DPH).

Výše uvedené je dle Evropské komise důvodem, proč současný systém DPH naléhavě potřebuje reformu, jejímž cílem je:

- jednodušší systém pro podniky (náklady malých a středních podniků na dodržování předpisů v rámci jednotného trhu jsou výrazně vyšší než v jejich domácím obchodě),
- boj s rostoucím rizikem podvodů (mezera ve výběru DPH byla v roce 2013 odhadnuta na 170 mld. EUR, přičemž přeshraniční podvody představují každoročně ušlé příjmy ve výši 50 mld. EUR),

⁵ COM(2016) 148 final on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area – Time to decide

- efektivnější využívání příležitostí digitální technologie a snížení nákladů na výběr daňových příjmů,
- zvýšení podílu důvěry mezi podniky a daňovými správami.

Evropská komise v Akčním plánu pro DPH uvádí, že je třeba současný systém DPH modernizovat a „restartovat“, aby reflektoval vývoj dnešní ekonomiky. Avšak dosáhnout tohoto cíle není snadné, protože se ukázalo, jak obtížné je současný systém DPH reformovat, a to především proto, že požadavek jednomyslnosti všech členských států ke změně čehokoliv představuje závažný problém.

Akční plán pro DPH proto stanovil opatření, která je potřeba přijmout, aby byl vytvořen skutečně jednotný evropský prostor DPH pro jednotný trh. Struktura Akčního plánu pro DPH je uvedena v následujícím Schématu 3.

Schéma 3: Struktura Akčního plánu pro DPH

Akční plán pro DPH			
Nedávné a současné politické iniciativy	Naléhavá opatření k řešení mezery ve výběru DPH	Směrem ke spolehlivému jednotnému evropskému prostoru DPH	Směrem k modernizované politice sazeb DPH
<p>Odstranění překážek v DPH v oblasti elektronického obchodu na jednotném trhu</p> <p>+ Balíček DPH pro malé a střední podniky</p>	<p>Zlepšení spolupráce se zeměmi EU a třetími zeměmi</p> <p>Směrem k účinnějším daňovým správám</p> <p>Zlepšování v oblasti dobrovolného dodržování předpisů</p> <p>Výběr daní</p>	<p>Konečný režim DPH pro přeshraniční obchod</p>	<p>Větší svoboda pro členské státy v politice sazeb DPH</p>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Action plan on VAT, c1995-2019

4.3.1 Nedávné a současné politické iniciativy

Akční plán pro DPH uvádí, že iniciativy v oblasti DPH se zabývají především odstraněním překážek v oblasti elektronického obchodu na jednotném trhu, neboť dosavadní systém DPH pro přeshraniční elektronické obchodování je pro členské státy i podniky složitý, nákladný a otevírá prostor podvodům. Podniky EU jsou kromě toho znevýhodněny v hospodářské soutěži, neboť někteří obchodníci ze třetích zemí mohou do EU dovážet zboží osvobozené od DPH na základě výjimky pro dovoz malých zásilek. Cílem Evropské komise je proto zjednodušit povinnosti v oblasti DPH u společností, které provádějí přeshraniční prodej zboží nebo poskytnutí služeb konečným spotřebitelům (zejména v online formě), a zajistit tak, aby byla DPH z těchto dodávek zaplacená v členském státě konečného spotřebitele v souladu se systémem zdanění v členském státě určení.

Evropská komise následně představila v rámci strategie jednotného digitálního trhu balíček DPH k elektronickému obchodování, který má zjednodušit přeshraniční obchody, boj proti podvodům na DPH a zajistit spravedlivou hospodářskou soutěž pro podniky v EU.

V návaznosti na výše uvedené byla dne 5. 12. 2017 vydána Směrnice Rady (EU) 2017/2455, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ES, pokud jde o určité povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku (Action plan on VAT, c1995-2019). Tato směrnice byla implementována do legislativy ČR novelou zákona o DPH zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, s účinností od 1. 4. 2019. Změnu doznaly zejména ustanovení zákona o DPH, která upravují místo plnění pro poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb vysílání a elektronicky poskytovaných služeb pro osoby nepovinné k dani a registraci do zvláštního režimu jednotného správního místa (režimu mimo EU) pro osoby povinné k dani ze třetích zemí.

Dále dne 11. 12. 2018 Evropská komise představila nová podrobná opatření, která připraví podmínky pro hladký přechod na nové předpisy o DPH v oblasti elektronického obchodování, která vstoupí v platnost v lednu 2021, prostřednictvím Návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, pokud jde o ustanovení týkající se prodeje zboží na dálku a některých vnitrostátních dodávek zboží⁶ a prostřednictvím Návrhu

⁶ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 as regards provisions relating to distance sales of goods and certain domestic supplies of goods (COM(2018) 819 final)

prováděcího nařízení Rady, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o dodávky zboží nebo služeb usnadněných elektronickými rozhraními a zvláštními režimy pro osoby povinné k dani, které poskytují služby osobám nepodléhajícím dani, uskutečňující prodej zboží na dálku a některých vnitrostátních dodávek zboží⁷. (Action plan on VAT, c1995-2019)

4.3.2 Naléhavá opatření k řešení mezery ve výběru DPH

Akční plán pro DPH dále uvádí, že současná úroveň mezery ve výběru DPH v členských státech EU je příliš vysoká a vyžaduje naléhavá opatření, a proto Evropská komise navrhla následující hlavní opatření ve třech stěžejních oblastech (20 measures to tackle the VAT gap):

- Zlepšení spolupráce se zeměmi EU i se třetími zeměmi:
 - posílit roli Eurofisc,
 - přejít od stávajících modelů spolupráce na základě výměny informací mezi členskými státy k novým modelům sdílení informací, kterými jednotlivé členské státy disponují, což by jim umožňovalo vyměňovat si, sdílet a analyzovat klíčové informace a zahájit společné postupy v potírání daňových podvodů,
 - posílit spolupráci při vymáhání daňových pohledávek,
 - posílit spolupráci se třetími zeměmi v oblasti DPH vyjednáváním dohod mezi EU a třetími zeměmi o správní spolupráci a vzájemné pomoci při vymáhání daňových pohledávek,
 - zabývat se podvody v oblasti elektronického obchodu,
 - sdílet informace mezi správci daně a celními úřady o dovozu ze zemí mimo EU,
 - podporovat spolupráci mezi jednotlivými správci daně s evropskými orgány činnými v trestním řízení v oblasti přeshraničních činností, které by mohly vést k podvodům v oblasti DPH: OLAF, Europol a EPPO,
 - vybudovat synergie s mezinárodními organizacemi jako OECD, IOTA, IMF atd.
- Směrem k účinnějším daňovým správám:
 - zajistit strategickou diskusi s ministry financí členských států s cílem vytvořit společnou agendu, v rámci níž by bylo možné vyměňovat si názory a koordinovat vzájemnou spolupráci,

⁷ Proposal for a COUNCIL IMPLEMENTING REGULATION amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards supplies of goods or services facilitated by electronic interfaces and the special schemes for taxable persons supplying services to non-taxable persons, making distance sales or goods and certain domestic supplies of goods (COM(2018) 821 final)

- usnadnit a podporovat rozvoj kvalifikačního rámce daňových a celních úředníků,
- poskytnout platformu pro sdílení znalostí a zkušeností a technické podpory při zavádění reformy,
- společně s členskými státy vyvinout nové přístupy v oblasti výběru daní,
- monitorovat výkon daňových správ při výběru a kontrole DPH v návaznosti na boj s daňovými úniky na DPH, včetně průzkumných návštěv členských států,
- poskytnout technickou pomoc v oblasti správy daní a boje s daňovými úniky.
- Zlepšení v oblasti dobrovolného dodržování předpisů:
 - zlepšení spolupráce a podpora dialogu mezi podniky, zvláště malými a středními podniky, a správcem daně prostřednictvím Fóra EU o DPH⁸,
 - sponzorovat konkrétní projekty v oblasti boje s daňovými úniky,
 - provést studii o správních sankcích v oblasti správy daní na dodržování předpisů a hospodářskou soutěž,
 - podporovat vzdělávání a komunikaci s cílem zvýšení občanského povědomí o povědomí podniků o důležitosti placení daní.

Elektronické obchodování, sdílená ekonomika a jiné formy podnikání jsou z hlediska výběru daní výzvou i příležitostí jak v domácím, tak i přeshraničním měřítku. Evropská komise v rámci Akčního plánu pro DPH proto vyzývá členské státy ke spolupráci, aby s její podporou bylo možné definovat a vyměňovat si osvědčené postupy při řešení těchto výzev. Přičemž nové přístupy k výběru daní mohou zahrnovat kromě jiného: nové nástroje sdělování informací, nové nástroje auditu, definování nových úloh pro určité zprostředkovatele na trhu.

V návaznosti na výše uvedené, Evropská komise dne 12. 12. 2018 navrhla dvě nová opatření, která by mohla vytvořit lepší spolupráci mezi daňovými orgány a poskytovateli platebních služeb, jako jsou poskytovatelé kreditních karet a přímého inkasa prostřednictvím Návrhu nařízení Rady, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o opatření na posílení správní spolupráce v boji proti podvodům v oblasti DPH⁹ a prostřednictvím Návrhu Směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení určitých požadavků na poskytovatele platebních služeb¹⁰. (Action plan on VAT, c1995-2019)

⁸ Rozhodnutí Komise 2012/C/198/5 ze dne 3. července 2012 o zřízení Fóra EU o DPH

⁹ Proposal for a COUNCIL REGULATION amending Regulation (EU) NO 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in order to combat VAT Fraud (COM(2018) 813 final)

¹⁰ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards introducing certain requirements for payment service providers (COM(2018) 812 final)

Evropská komise v tiskové zprávě vydané se zveřejněním nových návrhů uvedla, že navrhovaná legislativa se zaměřuje na následující základní oblasti (European Commission, 2018):

- Posílení spolupráce mezi členskými státy: Návrh předpokládá zřízení online systému pro sdílení informací v rámci stávající sítě Eurofisc, která sdružuje odborníky EU na boj proti podvodům. Tento systém by členskými státy umožnil zpracovávat, analyzovat a kontrolovat údaje o přeshraničních činnostech a vyhodnocovat tak riziko podvodu co nejrychleji a nejpřesněji.
- Spolupráce s donucovacími orgány: Na základě nově přijatých opatření by se mezi daňovými orgány a orgány pro prosazování práva EU vytvořily nové možnosti komunikace a výměn informací o podezřelých přeshraničních aktivitách, které by potenciálně mohly vést k podvodu na DPH. Spolupráce by umožnila kontrolu a porovnání vnitrostátních informací s trestními záznamy, databázemi a jinými informacemi, jimiž disponují např. Europol a OLAF, čímž by bylo snadnější identifikovat skutečné pachatele podvodné činnosti a jejich sítě.
- Výměna zásadních informací o dovozech ze zemí mimo EU: Podle nových pravidel by se informace o dováženém zboží sdílely mezi daňovými a celními orgány všech členských zemí, prohloubila by se jejich spolupráce a zvýšila by se účinnost určitých celních režimů, které v současné době usnadňují podvodnou činnost v oblasti DPH.

4.3.3 Směrem ke spolehlivému jednotnému evropskému prostoru DPH

Akční plán pro DPH uvádí, že současný systém DPH týkající se přeshraničního obchodu založený na principu zdanění v „zemi spotřeby“ (tj. v zemi, kde má sídlo kupující), který byl zaveden v roce 1993 a měl být přechodný, rozděluje všechny přeshraniční transakce na dvě: na intrakomunitární dodání osvobozené od daně a na zdanitelné pořízení zboží/služeb z JČS. Je obdobou celního systému, ale postrádá odpovídající kontrolní mechanismy, a je proto zneužíván k přeshraničním podvodům a s tím spojeným daňovým únikům. K daňovým podvodům dochází zejména, když dodavatel předstírá, že zboží dopravil do JČS, avšak zboží je ve skutečnosti spotřebováno na místě a je osvobozeno od DPH, anebo pokud odběratel nakupuje zboží/služby z JČS osvobozené od DPH a svému zákazníkovi účtuje DPH, aniž by ji odváděl správci daně, zatímco zákazník může uplatnit odpočet DPH (tj. princip chybějícího obchodníka).

Dlouhodobým cílem Evropské komise je změnit stávající systém DPH v tom smyslu, aby bylo zboží při prodeji z jedné země EU do druhé země EU daněno stejně, jako když je prodáváno vnitrostátně, tj. přechod na zásadu „země původu“, kdy se zboží při přeshraniční dodávce bude danit ve státě, kde sídlí prodávající a nikoliv jako v současné době v zemi, kde má sídlo kupující. Přičemž dle Akčního plánu pro DPH by tento systém zdanění přeshraničních dodávek zajistil důsledné zacházení s domácím i přeshraničním dodáním zboží a poskytnutím služeb v celém řetězci výroby a distribuce a obnovily by se tak základní rysy DPH v přeshraničním obchodu, tj. systém dělených plateb DPH, který má samoregulační funkci. Akční plán na DPH dále předpokládá přijetí některých významných zjednodušujících opatření, která budou tuto změnu doprovázet, např. jednotné správní místo (tzv. one-stop-shop), které již existuje pro telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby a které má být rozšířeno na všechny transakce elektronického obchodování. (Action plan on VAT, c1995-2019)

Dle Šefčíka (2018, s. 69) potíž s uplatňováním principu „země původu“ spočívá v tom, že jsou zvýhodněni čistí vývozci (tj. země, kde převažuje export nad importem). Tento problém lze prezentovat na příkladu, kdy by český plátc nakoupil zboží od polského plátce, bude DPH z této transakce směřovat do polských veřejných rozpočtů, avšak český plátc si uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu v ČR. České veřejné rozpočty tak v konečném důsledku utrpí ztrátu a bohužel dosud se nepodařilo navrhnout takový clearingový systém, který by shora popsaný nedostatek principu „země původu“ odstranil.

V návaznosti na cíle stanovené v Akčním plánu pro DPH Evropská komise dne 4. 10. 2017 představila plán na největší reformu pravidel DPH v EU za poslední čtvrt století prostřednictvím Návrhu Směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112 / ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení některých pravidel v systému daně z přidané hodnoty a zavedení konečného systému zdanění obchodu mezi členskými státy¹¹ (Action plan on VAT, c1995-2019).

Dle tiskové zprávy vydané Evropskou komisí (European Commission, 2017) při jednáních o dokončení jednotného prostoru DPH v EU bude Evropská komise usilovat o dosažení dohody

¹¹ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States (COM(2018) 569 final)

ohledně následujících čtyř základních témat:

- Boj proti podvodům: Při přeshraničním obchodování mezi podniky bude účtováno DPH. V současné době je tento druh obchodování od DPH osvobozen, což umožňuje podvodníkům vybrat DPH a zmizet, aniž by peníze odevzdali státu.
- Jednotné kontaktní místo: Společnostem, které prodávají do zahraničí, usnadní vyřizování administrativy spojené s DPH jednotná kontaktní místa. Obchodníci budou moci předkládat daňová prohlášení a provádět platby prostřednictvím centralizovaného internetového portálu ve svém jazyce a podle jednotných pravidel a administrativních šablon jako ve své domovské zemi. Členské státy si pak budou DPH odvádět navzájem přímo, jako je tomu již u prodeje elektronických služeb.
- Větší soudržnost: Přejít na zásadu „země určení“, podle které se konečné DPH bude vždy platit členskému státu konečného spotřebitele a také podle sazby tohoto členského státu. Jedná se o dlouhodobý závazek Evropské komise, který má podporu členských států. Pro účely prodeje elektronických služeb je již zaveden.
- Méně byrokracie: Zjednodušení pravidel fakturace umožní prodávajícím vystavovat faktury podle předpisů jejich země i při přeshraničním obchodování. Podniky již dále nebudou muset sestavovat seznam přeshraničních transakcí pro jejich daňový úřad (tzv. „souhrnné hlášení“).

Návrh rovněž zavádí pojem certifikované osoby povinné k dani – kategorii pro věrohodné subjekty, kterou budou moci využít zjednodušených a časově méně náročných pravidel.

Následně Evropská komise dne 25. 5. 2018 předložila Návrh Směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy¹² (European Commission, 2018).

4.3.4 Směrem k modernizované politice sazeb DPH

Jak bylo uvedeno v předešlé kapitole, zavedení principu „země původu“ jakožto definitivního režimu DPH předpokládá zachování neutrality systému DPH, s čímž je spojeno zavedení jednotné daňové sazby DPH ve všech členských státech.

¹² Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between Member States COM(2018) 329 final

Evropská komise v rámci Akčního plánu pro DPH proto navrhla členským státům následující dvě možnosti:

- rozšíření a pravidelný přezkum seznamu zboží a služeb způsobilých pro snížené sazby:
 - minimální základní sazba DPH ve výši 15 % by byla zachována,
 - seznam zboží a služeb, na které by bylo možno uplatnit sníženou sazbu daně, by byl v pravidelných intervalech přezkoumán a členské státy by měly možnost předložit své návrhy na úpravu tohoto seznamu,
 - byly by zachovány všechny v současné době existující výjimky ze snížené sazby DPH a byly by zpřístupněny všem členským státům.
- zrušení seznamu:
 - seznam zboží a služeb podléhajících snížené sazbě daně by byl zrušen,
 - členským státům by byla přiznána větší míra svobody, pokud jde o počet snížených sazeb a jejich výši, přičemž by ale členské státy byly i nadále omezeny právními předpisy EU, jako jsou pravidla jednotného trhu nebo hospodářské soutěže a rámcem správy ekonomických záležitostí EU, což by vyžadovalo zavedení ochranných opatření, která by zamezila nekalé daňové soutěži v rámci jednotného trhu, která by však zároveň zaručila právní jistotu a snížila náklady na dodržování předpisů.

V návaznosti na výše uvedené Evropská komise dne 18. 1. 2018 představila Návrh na změnu směrnice 2006/112/ES, pokud jde o sazby daně z přidané hodnoty¹³. Dle tiskové zprávy Evropské komise (European Commission, 2018) nová pravidla navržená v rámci tohoto návrhu poskytnou členským státům více flexibility při stanovení sazeb DPH. Dle návrhu budou moci členské státy kromě základní sazby DPH ve výši minimálně 15 % zavést:

- dvě různé snížené sazby v rozmezí od 5 % do výše základní sazby, a to dle svého uvážení,
- jednu nulovou sazbu (osvobození od DPH),
- jednu další sníženou sazbu v rozmezí od 0 % do výše uvedených snížených sazeb.

Dále dle návrhu bude zcela zrušen aktuální seznam zboží a služeb, na něž lze uplatnit snížené sazby a bude nahrazen seznamem novým (obsahuje například zbraně, alkoholické nápoje, hazardní hry a tabákové výrobky). Na jeho položky se bude uplatňovat paušální sazba ve výši 15 % nebo vyšší, a to vždy. V zájmu ochrany veřejných příjmů musí členské státy zajistit,

¹³ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/ES as regards rates of value added tax COM(2018) 20 final

aby vážený průměr sazeb DPH činil alespoň 12 %. Nový režim rovněž umožňuje, aby veškeré zboží, které je v současné době daněno podle jiných než paušálních sazeb, tak bylo daněno i nadále.

DPH je sice daní harmonizovanou předpisy EU, která v rámci boje s daňovými úniky na DPH a s cílem vybudovat lépe fungující systém DPH vydala Akční plán na DPH s návrhy na opatření, jak své snahy dosáhnout, a ČR zajisté bude muset následně do své legislativy implementovat směrnice EU vydané EU v této souvislosti, nicméně autorka bakalářské práce se domnívá, že mezitím může ČR konat i své vlastní kroky v boji s daňovými úniky na DPH.

4.4 Návrhy opatření na zlepšení současné situace v ČR

Následující část bakalářské práce autorka věnuje návrhům na opatření, které by mohly přispět ke zlepšení situace v ČR v boji proti daňovým únikům a s tím související efektivitou ve výběru DPH.

4.4.1 Všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti

Ministerstvo financí ČR na svých webových stránkách uvádí, že jednou z jeho hlavních priorit je zlepšení výběru daní s důrazem na efektivní řešení úniků v oblasti DPH, přičemž účinným řešením by mohlo být širší použití metody přenesené daňové povinnosti (reverse charge) (Reverse charge, c2005-2013).

Ostatně jak uvádí Šefčík (2018, s. 71), režim přenesení daňové povinnosti je všeobecně považován za účinný nástroj v boji proti karuselovým podvodům. A to z jednoduchého důvodu, pakliže dodání určitého zboží či poskytnutí určité služby podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, nemohou obíhat v karuselovém podvodu, když plátce DPH (na pozici chybějícího obchodníka) nemá možnost vybrat DPH, se kterou by potom zmizel.

Velkou iniciativou ČR v oblasti režimu přenesení daňové povinnosti a dlouhodobým cílem české vlády je zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti, jehož návrh byl dne 2. 10. 2018 schválen Radou Evropské unie pro hospodářské a finanční záležitosti (ECOFIN).

Klíma (2018) uvádí, že aby členský stát EU, mohl požádat Radu EU o schválení zavedení tohoto opatření na svém území, musí splnit či prokázat následující podmínky:

1. Na základě studie o mezeře ve výběru DPH z roku 2016¹⁴ musí mít žadatelský členský stát v roce 2014 mezeru ve výběru DPH (VAT Gap) vůči celkové potencionální daňové povinnosti (VTTL) minimálně 5 procentních bodů nad unijním mediánem mezery ve výběru DPH.
2. Celková mezeru ve výběru DPH musí být více jak z 25 % tvořena karuselovými podvody.
3. Žadatelský členský stát musí prokázat, že ostatní nástroje boje proti daňovým únikům nejsou v boji proti karuselovým podvodům na jeho území úspěšné, zejména pak musí uvést konkrétní důvody nedostatečné efektivity a důvody toho, proč se administrativní spolupráce v DPH ukázala jako neúspěšná.
4. Žadatelský členský stát musí prokázat, že očekávané přírůstky ve výběru daně na základě zavedení tohoto opatření převyšují dodatečné náklady podniků i státní správy s tímto zavedením spojené nejméně o 25 %.
5. Žadatelský členský stát musí prokázat, že náklady, které zavedením všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti vzniknou podnikům i daňové správě, nebudou vyšší, než náklady vzniklé v důsledku zavedení jiných kontrolních opatření.

Česká republika žádost o možnosti využívat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti u DPH zaslala dne 16. 1. 2019 (Žurovec, 2019).

Žádost je podána Evropské komisi, která ji v rámci nastavených pravidel předloží ke schválení Radě EU. Jakmile dojde ke schválení žádosti, chce ministerstvo financí předložit novelu, která plošný reverse charge zavede. Aktuálně Ministerstvo financí ČR předpokládá, že by se mohlo toto opatření zavést od 1. 7. 2020 (Žurovec, 2019).

Nicméně možnost využití mechanismu plošného reverse charge je prozatím časově omezena do poloviny roku 2022, kdy by podle představ Evropské komise měl v EU naběhnout nový „definitivní“ systém pravidel pro DPH (Žurovec, 2019).

Ministryně financí Alena Schillerová uvedla, že „Plošný reverse charge patří spolu s kontrolním hlášením a EET mezi hlavní pilíře naší úspěšné reformy výběru daní. V posledních letech jsme

¹⁴ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, TAXUD/2015/CC/131

sice dosáhli při potírání úniků na DPH velkého pokroku a daří se nám snižovat rozdíl mezi očekávanou a vybranou DPH, stále ale v tomto ukazateli nedosahujeme průměru EU, takže v tomto boji určitě nesmíme polevit.“ (Žurovec, 2019).

Reverse charge je zcela bezesporu účinným nástrojem v boji proti daňovým únikům na DPH. Je však zavedení všeobecného mechanismu režimu přenesení daňové povinnosti pro ČR skutečně tak účinným nástrojem v zamezení daňových úniků na DPH s jakým nadšením jeho zavedení Ministerstvo financí ČR prosazuje?

Vezmeme-li v potaz, že:

- ČR zaslala žádost o zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti v lednu 2019;
 - v případě kladného vyřízení žádosti o možnosti využívat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti Ministerstvo financí ČR předpokládá, že by se mohlo toto opatření zavést od 1. 7. 2020;
 - zavedení všeobecného mechanismu režimu přenesení daňové povinnosti má dočasný charakter a předpokládá se, že by jej členské státy mohly používat pouze do 30. 6. 2022;
- pak by všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti byl v ČR v platnosti po dobu přibližně 2 let, než dojde k definitivní změně systému DPH v EU. A kdyby proces legislativní implementace všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti do zákona o DPH nebyl tak rychlý, jak předpokládá Ministerstvo financí ČR, tak by všeobecný mechanismus byl v ČR zaveden po ještě kratší dobu.

Pak na základě výše uvedeného v souvislosti se zavedením všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti v ČR vyvstává řada otázek:

- Do jaké míry všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti v ČR skutečně zabráni daňovým únikům na DPH?
- Jak všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti skutečně ovlivní efektivitu výběru DPH?
- Jaký bude mít vliv všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti na výběr (inkaso) DPH a potažmo v konečném důsledku, jaký dopad to bude mít na cash-flow veřejných rozpočtů?
- Bude případně v ideálním případě dvouleté období (popř. kratší období) dostatečně dlouhé na zabránění daňových úniků na takovou přijatelnou míru, která vyváží úsilí,

náklady a administrativní zatížení podniků a státní správy se zavedením a aplikací všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti?

Na hodnocení a odpovědi na výše uvedené otázky si bohužel asi budeme muset počkat až do doby, kdy bude případně všeobecný mechanismus režimu přenesení daňové povinnosti v platnosti.

Nicméně Klíma (2018) v souvislosti s všeobecným mechanismem režimu přenesení daňové povinnosti uvádí následující: „DPH je daň, která je v Unii značným způsobem harmonizována. Už nyní se v evropských institucích vyjednává tzv. definitivní systém DPH, který by měl výrazně snížit riziko daňových úniků, snížit administrativní náklady a zpřehlednit systém DPH v Evropské unii. Proto také platí výjimka na zavedení generálního reverse charge pouze do půlky roku 2022. Toto zavedení v jednom členském státě však v rámci Unie nic neřeší. Naopak, karuselové (či řetězové) podvody, které fungují napříč státy, se přenesou do jiných zemí, proto také s touto výjimkou některé členské státy dlouho nesouhlasily. Stanovení určité hranice (v tomto případě 17 500 EUR) aplikovatelnosti reverse charge by také mohlo vést k tomu, že by podvodníci rozdělili transakce řetězových podvodů tak, aby nepřekročily stanovenou hranici. 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 prodeji. Nepřiznání daně v tomto případě však povede k daňovému úniku v plné výši, a ne jen 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).“

Závěrem Klíma (2018) uvádí, že „Celkově nelze souhlasit s tím, že by zavedení generálního reverse charge vyřešilo problém daňových úniků. Ten se akorát přesune na jiná místa a samozřejmě se objeví nové způsoby daňových podvodů. „Lákadlem“ by byl například fakt,

že by zboží kolovalo na trhu bez daně (jeden z příkladů takových je třeba falešné zapojení subjektů, které nemají právo na odpočet daně, do těchto transakcí). Navíc možnost daňového úniku v celé výši DPH na konci řetězce by byla pro daňové podvodníky pravděpodobně „motivační“. Tvrdit, že zavedení plošného mechanismu reverse charge vyřeší problém daňových úniků, je tedy přehnané.“

Předpokládejme, že ČR splní podmínky stanovené pro zavedení mechanismu všeobecného přenesení daňové povinnosti, Rada EU žádost ČR schválí a v ČR bude po příslušné legislativní změně zákona o DPH zaveden mechanismus všeobecného přenesení daňové povinnosti. Pak by státní správa měla být schopna, nejlépe za využití dosavadních kontrolních mechanismů (aby nedocházelo k navyšování nákladů nebo administrativního zatížení jak daňových subjektů, tak státní správy), mapovat potenciální rizikové oblasti a faktory v souvislosti se zavedením mechanismu všeobecného přenesení daňové povinnosti a případně být připravena na ně včas a adekvátním způsobem reagovat.

Na základě výše uvedeného autorka bakalářské práce navrhuje mapovat potenciální rizikové oblasti a faktory v souvislosti se zavedením mechanismu všeobecného přenesení daňové povinnosti v ČR minimálně v rozsahu:

- zda plátcí daně úmyslně nerozdělují transakce kolotočových či řetězových podvodů do takových částek, aby nepřekročili stanovenou hranici 17 500 EUR (přibližně 450 000 Kč), čímž by zůstali v normálním režimu DPH a tím mohli dále uskutečňovat daňové úniky;
- zda se daňové podvody nepřemístily do jiných zemí EU, které mechanismus všeobecného přenesení daňové povinnosti nemají zavedený;
- zda v rámci řetězce transakcí nedochází k zapojení falešných subjektů, které nemají právo na odpočet daně;
- zda se kolotočové podvody netransformují do jiných forem daňových podvodů a úniků;
- zda nedochází k částečným nebo úplným prodejům načerno a tím ke krácení tržeb.

4.4.2 Rozšíření reverse charge

Jak již bylo uvedeno výše, Ministerstvo financí ČR spatřuje velký potenciál v boji s daňovými úniky pocházejícími z kolotočových (či řetězových) podvodů v režimu reverse charge. V předešlé kapitole 4.4.1 se autorka bakalářské práce zabývala náměty na rizikové oblasti a faktory, které by měla státní správa v souvislosti s případným zavedením mechanismu

všeobecného přenesení daňové povinnosti mapovat, aby rizikům mohla předejít, případně na ně včas a adekvátním způsobem reagovat. Nicméně v případě, že ze strany Rady EU nebude žádost ČR o možnosti použít mechanismus všeobecného přenesení daňové povinnosti z jakéhokoli důvodu schválena, měla by být ČR připravena na rozšíření současného režimu reverse charge na ty komodity, kterou jsou v současné době nejvíce zatíženy kolotočovými (či řetězovými) podvody na DPH nebo na ty komodity u kterých hrozí největší riziko podvodu, aby toto opatření bylo co nejúčinnější.

4.4.3 Jednodušší legislativa

V současné době normativní regulace oblasti DPH spočívá hned v několika úrovních, počínaje na unijní úrovni prostřednictvím směrnic, přes vnitrostátní legislativní úpravu především prostřednictvím zákona o DPH a daňového řádu, až po pokyny GFŘ, které jsou závazné pro správce daně, avšak už nikoliv pro daňové subjekty. Legislativa je dle názoru autorky v této struktuře nepřehledná a složitá a nezřídka spojená s rozdílnými výklady jejich zákonných ustanovení. Za této situace je pak pro daňový subjekt velice obtížné a náročné se v tomto systému orientovat a získat tak všechny potřebné informace k řádnému splnění své daňové povinnosti uložené mu předmětnou legislativou, což v konečném důsledku může vést k tomu, že se daňový subjekt z nedbalosti či neopatrnosti na základě nezískání a nezjištění všech potřebných informací dopustí neúmyslného daňového úniku.

Autorka bakalářské práce se domnívá, že by ze strany zákonodárce a státní správy mělo dojít k zamyšlení a popřípadě i k diskuzi s odbornou veřejností, jakým způsobem lze normativní regulaci oblasti DPH zjednodušit, aby byla pro daňové subjekty méně složitá, přehlednější, popřípadě, jak daňovým subjektům více napomoci v orientaci a dostupnosti veškerých informací spojených s jejich daňovou povinností.

4.4.4 Opatření pro vyvarování se účasti na podvodu na DPH

Další návrh na opatření v boji s daňovými úniky směřuje především na podnikatelské subjekty samotné, a to s doporučením, jak minimalizovat riziko, že budou v rámci svých obchodních transakcí nevědomě zapojeny do řetězce obchodních transakcí zatíženého daňovým podvodem na DPH.

NSS v rozsudku č.j. 9 Afs 67/2007 ze dne 10 . 1. 2008 uvedl, že podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, „aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finanční dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“ (Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 67/2007 ze dne 10. 1. 2008).

K otázce opatrnosti daňových subjektů v obchodních vztazích uvedl Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku č.j. 31 Af 3/2013 - 41 ze dne 29. 11. 2013, že povinností daňového subjektu související i s určitou dávkou obchodní obezřetnosti je, aby si ověřil, od koho zboží nakupuje a toto ověření podložil potřebnými důkazy. V rámci obezřetnosti by daňový subjekt měl přijmout veškerá opatření (kontrolní mechanismy), jež od něho mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody (Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 92/2015 - 35 ze dne 16. 12. 2015). Mezi taková opatření lze zařadit například ověřování si obchodního partnera a jeho důvěryhodnosti a solventnosti před uzavřením obchodní transakce, kvalitní úpravu obchodních, smluvních a platebních podmínek, obstarání si dostatečných informací o odvětví a fungování trhu, na který daňový subjekt nově vstupuje, získání podrobných informací o výrobku, s nímž standardně neobchoduje, provádění kontrol dodávek zboží nebo prací, opatřování a archivace veškeré obchodní komunikace apod. (viz. např. Rozsudek Krajského soudu v Plzni č.j. 57 Af 13/2013 - 92 ze dne 28. 5. 2014 a rozsudky Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 22/2012-247 ze dne 30. 4. 2014 a č.j. 22 Af 13/2013 ze dne 27. 1. 2015).

Určitý návod pro daňové subjekty ohledně přijetí konkrétních opatření pro vyvarování se účasti na podvodu na DPH může poskytnout také dokument s názvem „Informace GFŘ k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH“ (č.j. 10148/13/7001-2100-206729 ze dne 27. 3. 2017), která se v bodu 7 věnuje postupům a opatřením k zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu, což velmi úzce souvisí i s oblastí podvodů na DPH a požadavkem na dobrou víru daňových subjektů.

V návaznosti na výše uvedené autorka bakalářské práce předkládá níže uvedená doporučení, která by podnikatelské subjekty, s patřičným ohledem na svou velikost, předmět činnosti, počet a typ obchodních partnerů, počet a hodnotu svých obchodních transakcí, měly provádět,

podložit věrohodným způsobem dokumenty a archivovat v rámci svých interních kontrolních mechanismů k zamezení nevědomé účasti na podvodu na DPH:

- prověření obchodního partnera před navázáním obchodní spolupráce, před podpisem smluvní dokumentace nebo před zahájením dodávek zboží či poskytnutím služeb na základě dokumentů předložených obchodním partnerem a jejich následné ověření z veřejně dostupných zdrojů (obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík, sbírka listin, insolvenční rejstřík, registrace k DPH atd.),
- prověření obchodního partnera na základě účetních výkazů, zda obchodní partner disponuje dostatečnými kapitálovými a majetkovými prostředky na zajištění obchodních transakcí, že bude připraven dostát svým smluvním závazkům,
- ověření historie obchodního partnera v oboru nebo na trhu, zda je obchodní partner v oboru znám, zda existují reference na jeho činnost v daném oboru,
- ověření, zda je obchodní partner řízen a veden osobami s patřičnými znalostmi a zkušenostmi z daného oboru,
- ověření, zda osoba, která za obchodního partnera jedná, je k takovému jednání oprávněná,
- vyžaduje-li to právní úprava oboru, v rámci kterého se obchodní transakce realizují, ověření, zda má obchodní partner platnou licenci, nebo povolení k provádění předmětné činnosti v oboru,
- sjednání obchodních, cenových, dodacích, platebních a sankčních podmínek obvyklých pro trh s danou komoditou pokud možno v písemné podobě,
- pakliže podnikatelský subjekt vstupuje do pro něj nového oboru či na trh s komoditou, se kterou do té doby neobchodoval, měl by provést analýzy daného oboru či trhu, jak funguje, jaké jsou obvyklé obchodní, cenové, dodací, platební a sankční podmínky předmětného oboru či trhu,
- opatřování a archivace obchodní korespondence mezi podnikatelským subjektem a obchodním partnerem relevantní k obchodním transakcím, včetně zachycení skutečnosti, jak byla navázána obchodní spolupráce, kdo koho oslovil první, případně kým byl obchodní partner doporučen,
- prověření registrace obchodního partnera k DPH nejen při zahájení obchodní spolupráce, ale průběžně, když jsou přijímány faktury za obchodní transakce,
- průběžné sledování, zda obchodní partner nefiguruje v seznamu nespolehlivých plátců DPH,
- ověření, zda účet, na který se realizují bezhotovostní platby za uskutečněné obchodní

transakce je účtem obchodního partnera, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup,

- zajistit věrohodnost původu daňového dokladu a neporušenost jeho obsahu prostřednictvím takových kontrolních mechanismů vytvářející spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a předmětným zdanitelným plněním (tzv. auditní stopu), a to po celou dobu stanovenou pro uchovávání daňových dokladů, čímž je myšlena potřeba uchovávat veškeré související účetní záznamy a dokumenty (např. smlouvy, objednávky, doklady o platbách, příjemky, výdejky, dodací listy, CMR listy atd.), tedy takové doklady a v takovém množství, které relevantním a věrohodným způsobem zachycují souvislosti a okolnosti obchodních transakcí od jejího počátku (respektive ještě dříve např. při navázání obchodní spolupráce) až po dokončení a uzavření této transakce,
- při déle trvající obchodní spolupráci s daným obchodním partnerem provádět průběžně kontrolní ověření, zda údaje a informace, které byly na počátku zahájení obchodní spolupráce prověřovány, a na základě kterých byl případně obchodní partner vyhodnocen jako důvěryhodný, jsou stále platné či relevantní.

Dle konstantní judikatury by plátce při výběru obchodních partnerů a následné realizaci obchodních transakcí měl být obezřetný a s náležitou péčí posuzovat rizika spojená s obchodními transakcemi, a v případě, že zjistí nestandardní skutečnosti nebo podmínky obchodních transakcí, které by mohly naznačovat zapojení do podvodné struktury, je povinen přijmout taková dostatečná opatření, které po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že plnění, která přijímá či uskutečňuje, nepovedou k jeho případné účasti na daňovém podvodu.

Avšak jaké to jsou skutečnosti, okolnosti nebo podmínky obchodních transakcí, které lze považovat za nestandardní, indikující zapojení do podvodné struktury, které by měly daňový subjekt vést k obezřetnosti?

Inspiraci by daňový mohl nalézt v dokumentu s názvem „Upozornění na podvody v oblasti DPH – poskytování pracovní síly“ (č.j. 75066/17/7100-20118-012884), který Finanční správa ČR zveřejnila dne 14. 7. 2017 na svých internetových stránkách, aby upozornila daňové subjekty na skutečnost, že přijímání zdanitelných plnění spočívajících v poskytování pracovní síly dle právního vztahu uzavřeného v jakékoli formě či jakýmkoli způsobem může být zatíženo podvodem na DPH. Finanční správa ČR sice už v minulosti na svých internetových stránkách upozornila na podvody v oblasti DPH, když dne 23. 11. 2015 zveřejnila upozornění

na skutečnost, že obchodování s komoditami na energetických trzích (především s elektřinou a plynem) může být zatíženo podvodem na DPH, nebo když dne 22. 1. 2016 upozornila na skutečnost, že se trh s masem z pohledu podvodů na DPH stal značně rizikovým, avšak v případě upozornění na podvody na DPH z oblasti poskytování pracovní síly kromě definování pojmu „podvod na DPH“ dle ustálené judikatury, uvedla i výčet příkladů nestandardních obchodních okolností, které mohou v daném oboru indikovat zapojení daňového subjektu - plátce do podvodné struktury.

Finanční správa ČR konkrétně uvedla, že: „Mezi nestandardní skutečnosti, které musí plátce vést k vyšší opatrnosti, zejména je-li jich u jednoho obchodního partnera – plátce (v daném případě poskytovatele pracovní síly) shledáno více, lze například zahrnout:

- Obchodní partner vznikl v nedávné době, nemá žádnou relevantní obchodní historii, ani žádné reference či zkušenosti.
- Obchodní partner je ve svém oboru zcela neznámý, je řízen a veden osobami s žádnými či minimálními znalostmi a zkušenostmi v daném oboru, nebo osobami majícími zázemí v zahraničí (zpravidla v evropských zemích s nižší úrovní ceny práce jako např. na Ukrajině, v Bulharsku, Rumunsku atd.), může docházet k časté změně statutárního orgánu a společníků (zahraniční fyzická osoba je často jediným společníkem a statutárním orgánem), příp. je obchodní partner řízen jinými osobami než statutárními zástupci či osobami zmocněnými k jednání či vedení.
- Obchodní partner nemá potřebnou licenci či oprávnění pro daný obor činnosti (v daném případě nezískal příslušné povolení pro zprostředkování zaměstnání, tj. agenturní zaměstnávání od Úřadu práce ČR – Generální ředitelství).
- Obchodní partner dočasně přiděluje daňovému subjektu k výkonu práce zaměstnance, občany třetí země, bez patřičného povolení k zaměstnání.
- Předmět podnikání uvedený v obchodním rejstříku neodpovídá skutečným ekonomickým aktivitám daného obchodního partnera (zapsaným předmětem podnikání může být např. pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor nebo výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů).
- U obchodního partnera dochází k častým změnám údajů zapisovaných do obchodního rejstříku (např. název, sídlo, předmět podnikání, statutární nebo kontrolní orgán atd.).
- Adresa sídla obchodního partnera je na tzv. office house (v komplexu kancelářských budov), není patrné, zda sídlo je reálné (popř. jde o tzv. virtuální sídlo, příp. se sídlo

dle dostupných údajů z katastru nemovitostí nachází v rodinném domě, bytovém domě).

- Obchody jsou uzavírány mimo sídlo obchodního partnera, např. ve veřejných prostorách.
- Obchodní partner sám oslovuje poskytovatele zdanitelného plnění.
- Dostupné informace o finanční situaci obchodního partnera, které je možné zjistit z účetních závěrek zveřejňovaných v obchodním rejstříku, poukazují na to, že je daná osoba v postavení, kdy je ohrožena platba DPH (např. zahájené exekuční řízení formou exekuce obchodního podílu).
- Obchodní partner nemá funkční webové stránky či jsou pouze částečně funkční, popř. jeho webové stránky neinformují o předmětných ekonomických aktivitách.
- Poskytovatel zdanitelného plnění nabízí služby za cenu významně nižší než tržní, popř. nabízí jiné nestandardně výhodné obchodní podmínky.
- Obchodní partner nevyžaduje dostatečné smluvní zajištění – smlouva není v písemné formě, chybí sankční mechanismy, obsah smlouvy je vágní a odlišný od smluv běžných v daném sektoru (např. místo poskytnutí pracovní síly je uzavřena smlouva o dílo, aniž by obchodní partner měl dostatečné materiálně-technické vybavení k provedení díla, přičemž jsou nabízeny nestandardní či žádné záruční podmínky).
- Pracovní síla poskytovaná „agenturami práce“ nemá s touto agenturou uzavřenou žádnou pracovní či obchodní smlouvu.
- Platební podmínky vyžadované poskytovatelem zdanitelného plnění jsou neobvyklé – např. platby do zahraničí (na zahraniční bankovní účet), platby na účet jiné osoby, platby v hotovosti u významných transakcí či platby na účet, který není správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálko přístup atd.

Tento výčet nestandardních obchodních okolností představuje pouze příklady, s ohledem na různost obchodních vztahů může odpovědně jednající plátce zjistit další neobvyklé či podezřelé okolnosti. Výše uvedené jednotlivé nestandardní skutečnosti obchodování a jednání samy o sobě nejsou většinou nezákonné, avšak ve svém souhrnu mohou svědčit o tom, že obchodní transakce je zatížena podvodem na dani z přidané hodnoty.“

Výše uvedené příklady nestandardních obchodních okolností sice byly Finanční správou ČR uvedeny v souvislosti s konkrétním typem daňového podvodu z oblasti poskytování pracovní síly, nicméně drtivou většinu z nich lze analogicky aplikovat i na jiné ekonomické činnosti, či obory s přihlédnutím na jejich případnou specifickou zřetelem na povahu prováděných obchodních transakcí.

Jistě by nebylo od věci, aby s ohledem na povahu obchodních transakcí a jejich finančního dopadu pro daňový subjekt, byl proces prověřování a následného schvalování budoucího obchodního partnera jako „bezproblémového“ u plátce zanesen do kontrolních mechanismů například ve formě směrnice či nařízení, probíhalo by ve více stupních prověřování, byl o tomto procesu pořízen písemný výstup, který by byl patřičným způsobem archivován.

A jaká opatření může daňový subjekt učinit v případě, že pojme podezření, že by mohl být nevědomky zapojen do podvodné struktury?

Pakliže daňový subjekt pojme pochybnosti ve fázi prověřování obchodního partnera před samotným zahájením obchodní spolupráce, nenavazovat s daným obchodním partnerem obchodní spolupráci.

Pakliže daňový subjekt pojme pochybnosti ve fázi, kdy s obchodním partnerem již probíhá obchodní spolupráce a transakce, se jistě nabízí řešení přestat s daným obchodním partnerem obchodovat, ale co když to není možné, nebo to není možné v adekvátně krátkém časovém horizontu? V této souvislosti Finanční správa ČR v dokumentu s názvem „Upozornění na podvody v oblasti DPH – poskytování pracovní síly“ poukazuje na využití možnosti uvedené v § 109a zákona o DPH, kdy pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění. Přičemž dále Finanční správa ČR uvádí, že využitím ustanovení § 109a zákona DPH se rozumí buď úhrada daně z plnění přijatých v budoucnu, či daně za plnění minulá, avšak poskytovateli ještě neuhrazená. Tímto postupem se lze vyhnout možnosti aplikace ručení za nezaplacenou daň poskytovatelem plnění, tj. všem situacím vedoucím k aplikaci tohoto institutu dle § 109 zákona DPH správcem daně.

Nicméně jistě by bylo přínosné, aby daňovým subjektům s touto problematikou byla i více nápomocna sama Finanční správa ČR, která by daňovým subjektům v rámci boje s daňovými úniky poskytla více informací o problematice daňových podvodů na jednom místě, například prostřednictvím svých internetových stránek. Finanční správa ČR by se mohla například inspirovat Velkou Británií, kde tamní správce daně pro své „klienty“ na svých internetových stránkách připravil manuál, ve kterém informuje o tom, co je daňový podvod, jaká rizika pro podnikatele plynou při zapojení do daňového podvodu a náměty jak předcházet do jeho zapojení.

Autorka se domnívá, že i tato cesta v boji s daňovými úniky na DPH by byla pro ČR vhodným řešením, když by Finanční správa ČR pro daňové subjekty na svých internetových stránkách připravila obdobný dokument, aplikaci nebo internetové rozhraní atd., které by daňovým subjektům pomohlo se v této problematice orientovat poskytnutím ucelenějších informací následujícího charakteru:

- výklad pojmu daňový únik a v souvislosti s tím výklad pojmu daňový podvod,
- nejčastější typy daňových podvodů a jejich charakteristické znaky,
- uvedení odvětví, oboru, trhu či komodity nejčastěji a nejvíce zasažených podvodným jednáním a případně v čem toto podvodné jednání spočívá,
- uvedením aktuálního varování před podvody u určité komodity či služby např. na základě analytické činnosti z kontrolního hlášení, informací od správců daně ostatních členských států atd.
- uvedením případů již odhalených daňových podvodů,
- náměty pro daňové subjekty, jak prověřovat své nové obchodní partnery,
- náměty pro daňové subjekty, které nestandardní skutečnosti, podmínky nebo okolnosti by mohly indikovat „problémovost“ obchodního partnera či obchodní transakce,
- náměty, jaká opatření či kroky by mohl daňový subjekt učinit, aby přijal účinná opatření proti nevědomému zapojení do podvodné struktury,
- náměty, jak by se měl daňový subjekt zachovat, pakliže pojal podezření o jeho zapojení do podvodné struktury,
- uvedením odkazů na judikaturu tuzemskou i zahraničí zabývající se předmětnou problematikou,
- uvedení rizik, sankcí a odpovědnosti vyplývající v případě zapojení do podvodné struktury atd.

Výše uvedený seznam rozhodně není vyčerpávající, nicméně byl by to rozhodně další krok v prevenci v rámci boje s daňovými úniky na DPH v ČR.

Autorka je rovněž toho názoru, že by Finanční správa ČR měla důsledně využívat již zavedené mechanismy v boji proti daňovým únikům na DPH, např. institut nespolehlivého plátce, aby kupříkladu časový odstup od okamžiku, kdy plátce závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daní, do okamžiku rozhodnutí správce daně, že tento plátce je nespolehlivým plátcem a zveřejnění této informace v registru plátců DPH, byl co nejmenší. Označení nespolehlivého plátce je společně s označením nespolehlivé osoby jasnou indikací toho, že obchodní partner je „rizikový“.

5 ZÁVĚR

DPH je jednou z nejdůležitějších a nejvýznamnějších daní ČR a její primární funkcí je funkce fiskální, která spočívá v naplnění veřejných rozpočtu ČR, ze kterých jsou následně hrazeny celospolečenské potřeby obyvatel ČR. Je proto důležité zajistit co nejefektivnější výběr této daně, avšak daňové úniky na DPH bezesporu efektivitu výběru DPH značným způsobem negativně ovlivňují.

Bakalářská práce byla napsána s cílem osvětlit závažnost problému daňových úniků na DPH, v čem daňové úniky na DPH spočívají, jaký mají dopad a jaké nástroje se v boji s daňovými úniky na DPH v současné době v ČR uplatňují. Cílem práce pak bylo především navrhnout opatření na zlepšení této situace v ČR, aby škody napáchané daňovými úniky na DPH mohly být více snižovány.

V teoretické části bakalářské práce byla zpracována literární rešerše odborné literatury, aktuálně platné legislativy upravující oblast DPH a recentní judikatury, pomocí které bylo provedeno seznámení s podstatou a principy fungování mechanismu DPH, byl vymezen pojem daňový únik na DPH a byla provedena klasifikace a popis daňových úniků na DPH. V závěru teoretické části pak byly uvedeny nástroje používané v současné době v ČR v boji s daňovými úniky na DPH.

Daňové úniky na DPH trápí nejen ČR, ale jsou problémem zužujícím ve své podstatě všechny členské státy EU, neboť DPH je daní harmonizovanou v rámci EU. Ačkoliv přesné vyčíslení daňových úniků na DPH je z povahy věci jen těžko proveditelné, jsou EU prováděny alespoň odhady těchto daňových úniků prostřednictvím mezery ve výběru DPH (VAT Gap).

V úvodu praktické části bakalářské práce byla provedena interpretace odhadu celkové mezery ve výběru DPH všech členských států EU, především pak ČR, v letech 2012-2016 na základě výsledků ze studie o mezeře ve výběru DPH členských států EU zveřejněné Evropskou komisí.

Evropská komise si byla a je vědoma toho, že současný systém DPH, který měl být původně systémem přechodným, nedokázal udržet krok s výzvami dnešní globální, digitální a mobilní ekonomiky a pro subjekty uskutečňující přeshraniční činnost je systémem roztržitým, složitým a vytvářejícím prostor k podvodům. Proto v roce 2016 přijala Akční plán pro DPH, v rámci něhož byla předložena opatření, která Evropská komise navrhla přijmout, aby byl vytvořen skutečně jednotný evropský prostor DPH pro jednotný trh, který by byl jednodušší pro podniky, bojoval s rizikem podvodů, byl efektivnější ve využívání příležitostí digitální

technologie a snížení nákladů na výběr daňových příjmů. V praktické části práce pak byly uvedeny jednotlivé návrhy opatření, které byly předloženy Evropskou komisí v rámci Akčního plánu pro DPH v roce 2016, včetně případného uvedení toho, jak jsou postupem času naplňována.

Boj s daňovými úniky na DPH v ČR je dlouholetý a přestože dle odhadů EU mezera ve výběru DPH v ČR má klesající trend (v roce 2016 byla mezera ve výběru DPH odhadnuta na částku 2,165 mld. EUR, oproti tomu v roce 2012 byla mezera ve výběru DPH odhadnuta na částku 3,506 mld. EUR) a v ČR se v rámci potírání daňových úniků na DPH zavedlo a uplatňuje se řada opatření a nástrojů, které byly v bakalářské práci uvedeny a popsány, dosahuje mezera ve výběru DPH stále vysokých hodnot a proto je zapotřebí, aby ČR na tento nepříznivý stav adekvátním způsobem reagovala a případně přijala další opatření v boji s daňovými úniky na DPH.

Asi nejvýznamnější iniciativou v této oblasti je několikaletá snaha vlády ČR o možnost zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti, při níž by všechny vnitrostátní transakce pořízení zboží a poskytnutí služeb přesahující hranici 17 500 EUR (v přepočtu cca 450 000 Kč) podléhaly režimu reverse charge, který se v boji s daňovými úniky na DPH prokázal jako velice účinný. V souvislosti s tím byly v bakalářské práci uvedeny návrhy na mapování potenciálních rizikových oblastí a faktorů ze strany státní správy v souvislosti se zavedením tohoto mechanismu v ČR. A pakliže by z jakéhokoliv důvodu nebylo ČR ze strany EU povoleno využít možnosti zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti, bylo navrženo, aby zákonodárce rozšířil současný režim reverse charge o ty komodity a služby, které jsou v současné době daňovými podvody nejvíce ohroženy nebo zasaženy.

Jako další návrh bylo v bakalářské práci navrženo zjednodušení legislativy upravující oblast DPH, která je v současné době složitá, nepřehledná a daňové subjekty se v tomto systému špatně orientují a často nezjistí všechny potřebné informace ke splnění svých daňových povinností, čímž se pak mohou nevědomky dopustit daňových úniků.

V závěru této práce pak byla uvedena doporučení pro daňové subjekty, jaká opatření by měly přijmout, aby nebyly v rámci svých obchodních transakcí nevědomě zapojeny do podvodu na DPH. Současně s tím byl předestřen návrh pro Finanční správu ČR, jak v tomto směru může být daňovým subjektům nápomocna.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní zdroje

BAKEŠ, Milan et. al., 2012. *Finanční právo*. 2. upravené vyd. Praha: C. H. Beck, 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

DRAŠTÍK, et al., 2015. *Trestní zákoník. Komentář. II. díl*. Praha: Wolters Kluwer, 1696 s. ISBN 978-80-7478-790-4.

JURČÍK, Radek, 2013. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-7418-176-4.

KARFÍKOVÁ, Marie et al., 2018. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-12-09].

KEEN, Michael a Stephen SMITH. *VAT Fraud and Evasion : What Do We Know, and What Can be Done?* [online], 2007. Internationaly Monetary Fund: Working Paper No. 07/31, 33 p. [cit. 2018-12-20]. ISBN 9781451865950. Fulltext is available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>.

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

KUBÁTOVÁ, Květa, 2015. *Daňová teorie a politika*. 6. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 276 s. ISBN 978-80-7478-741-3.

NERUDOVÁ, Danuše, 2017. *Daňová politika v Evropské unii*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwert ČR, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

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

ŠEFČÍK, Michael, 2018. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 100 s. ISBN 978-80-7502-252-3.

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

Právní předpisy

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-11-19].

Zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-11-19].

Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2019-04-01].

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-12-09].

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2019-04-28].

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2019-02-09].

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2018-11-09].

Judikatura

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č.j. 31 Af 3/2013-41 ze dne 29. 11. 2013. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2019-02-22]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2013/31Af_3_2013_41_20140110085918_prevedeno.pdf.

Rozsudek Krajského soudu v Plzni č.j. 57 Af 13/2013-92 ze dne 28. 5. 2014. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2019-02-22]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2013/57_Af_13_20140821082318.2013_rozsudek_anonymizovany_prevedeno.pdf.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 13/2013-63 ze dne 27. 1. 2015. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2019-02-22]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2013/22Af_13_20150313094620.2013_prevedeno.pdf.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě č.j. 22 Af 22/2012-247 ze dne 30. 4. 2014. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2018-12-22]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2012/22Af_22_20140616103523.2012_prevedeno.pdf.

Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 67/2007-147 ze dne 10. 1. 2008. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2019-02-22]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0067_9Afs_0700147A_prevedeno.pdf

Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 82/2009-232 ze dne 18.3.2010. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2018-12-22]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0083_9Afs_0900_831aa9c3_6a18_4239_9e9e_0387f5c6c3fe_prevedeno.pdf.

Rozsudek NSS č.j. 6 Afs 130/2014 ze dne 25. 6 2015. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2018-12-03]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0130_6Afs_1400060_20150630125722_prevedeno.pdf.

Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 92/2015 - 35 ze dne 16. 12. 2015. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2019-26-04]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0092_1Afs_1500035_20151230101151_prevedeno.pdf

Rozsudek NSS č.j. 9 Afs 50/2016-101 ze dne 26.9.2018. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Brno: Nejvyšší správní soud, [cit. 2018-12-22]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2016/9Af_50_2016_101_20181210125805_prevedeno.pdf.

Rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*. In: *EUR-Lex* [online]. Brusel: European Commission, [cit. 2019-03-22]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CJ0439&from=CS>.

Ostatní prameny

Action plan on VAT, c1995-2019. *European Commission: Policies, information a services* [online]. Brusel: European Union, [cit. 2019-02-17]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en.

European Commission, 2015. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report, TAXUD/2013/DE/321. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union [cit. 2019-02-15] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf.

European Commission, 2016. Action Plan on VAT. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union [cit. 2019-02-22]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en.

European Commission, 2016. COM(2016) 148 final - on an action plan on VAT Towards a single EU VAT area – Time to decide. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union, 7. 4. 2016 [cit. 2019-02-15]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EN/1-2016-148-EN-F1-1.PDF>

European Commission, 2016. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, TAXUD/2015/CC/131. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union, 23. 8. 2016 [cit. 2019-02-15] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf.

European Commission, 2016. 20 measures to tackle the VAT gap. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union [cit. 2019-02-22]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/vat_gap/2016-03_20_measures_en.pdf.

European Commission, 2017. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union, 18. 9. 2017 [cit. 2019-02-15]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

European Commission, 2017. Spravedlivé zdanění: Komise předložila návrh nových opatření proti podvodům v oblasti DPH. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union, 30. 11. 2017 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4946_cs.htm

European Commission, 2018. DPH: Větší flexibilita sazeb, méně byrokracie pro malé podniky. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union, 18. 1. 2018 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-185_cs.htm.

European Commission, 2018. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2018/CC/131. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union, 11. 9. 2018 [cit. 2019-02-15]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf.

European Commission, 2018. COM(2018) 329 final - Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union, 25. 5. 2018 [cit. 2019-03-12]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0329:FIN:CS:PDF>

European Commission, 2018. Nově představená pravidla pro DPH v oblasti elektronického obchodu přinášejí mimo jiné novou roli internetových tržišť v boji proti daňovým podvodům. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union, 11. 12. 2018 [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-6732_cs.htm

European Commission, 2019. VAT rates applied in the Member States of the European Union Situation at 1st January 2019. In: *Europa.eu* [online]. Brusel: European Union, 01/2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátec) a souvisejících ustanovení ve znění dodatku č. 4, č.j.: 137801/17/7100-20118-012287, 2017 [online]. In: *Finanční správa*. Praha: Finanční správa ČR, 19. 12. 2017 [cit. 2019-04-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-ve-zneni-dodatku4.pdf.

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, č.j.: 47487/17/7100-20118-012287, 2017. In: *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa ČR, 19. 6. 2017 [cit. 2019-04-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_GFR_NESPO.pdf.

Informace GFŘ k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH, 2013. In: *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa ČR, 28. 3. 2013 [cit. 2019-02-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Informace_GFR_k_fakturaci.PDF.

Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2017, 2018. In: *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa ČR, 26. 7. 2018 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2017.pdf

Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona, 2005. In: *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa ČR, 9. 12. 2005 [cit. 2018-12-22]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/info-pro-platce-dph-k-vybranim-u-z>.

KLÍMA, Jakub, 2018. Návrh na zavedení plošného reverse charge mechanismu schválen, 2018. In: *Daňové reformy.eu* [online]. Praha: Kancelář poslance Evropského parlamentu Lud'ka Niedermayera, 17. 10. 2018 [cit. 2019-02-22]. Dostupné z: <http://www.danovereformy.eu/reforma-dph/articles/navrh-na-zavedeni-plosneho-reverse-charge-mechanismu-schvalen>.

LEŽATKA, Radek, 2015. Schodek státního rozpočtu za rok 2014 je o 34 mld. nižší než plánovaný, 2015. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 5. 1. 2015 [cit. 2019-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/pokladni-plneni-statniho-rozpocet-cr-20131>.

O Daňové Kobře, c2014. *Daňová Kobra: O Daňové Kobře* [online]. Praha: Finanční správa, [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>.

Proč evidence tržeb?, c2016-2018. *Etržby: O projektu* [online]. Praha: Finanční správa, [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>.

Reverse charge, c2005-2013. *Ministerstvo financí České republiky: Veřejný sektor* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, [cit. 2019-02-20]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/reverse-charge>.

Sněmovní tisk č. 291/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. Praha: Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, VII. volební období, [cit. 2018-12-20], s. 64. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&ct=291&ct1=0>

Upozornění na podvody v oblasti DPH – poskytování pracovní síly, 2017. In: *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa ČR, 14. 7. 2017 [cit. 2019-04-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/Podvody_DPH_prac_sila.pdf

VAT Gap, c1995-2019. *European Commission: Policies, information a services* [online]. Brusel: European Union, [cit. 2019-02-17]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en#heading_0.

VINTRLÍK, Jakub, 2019. Stát v roce 2018 hospodařil s přebytkem 2,9 miliardy korun. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 3. 1. 2019 [cit. 2019-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/pokladni-plneni-sr-33898>.

ŽUROVEC, Michal, 2017. Stát v roce 2016 hospodařil s rekordním přebytkem 62 mld. Kč. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 3. 1. 2017 [cit. 2019-02-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/stat-v-roce-2016-hospodaril-s-rekordnim-27109>.

ŽUROVEC, Michal, 2018. Ministři financí EU jednomyslně schválili návrh na plošný reverse charge. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2. 10. 2018 [cit. 2019-02-17]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/rada-eu-ecofin/vysledky-ze-zasedani-rady-ecofin/2018/ministri-financi-eu-jednomyslne-schvalil-33068>.

ŽUROVEC, Michal, 2019. Česká republika požádala o plošný reverse charge. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 16. 1. 2019 [cit. 2019-02-17]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/ceska-republika-pozadala-o-plosny-revers-34001>.

7 SEZNAM TABULEK, SCHÉMAT A GRAFŮ

Seznam tabulek

Tabulka 1: Zdanitelná plnění podléhající snížené sazbě daně.....	20
Tabulka 2: Sazby DPH v členských státech EU k 1. 1. 2019.....	21
Tabulka 3: Přehled typů daňový úniků.....	26
Tabulka 4: Rozpočtové určení celostátního výnosu DPH v letech 2013-2019.....	43
Tabulka 5: Podíl DPH na celkových příjmech státního rozpočtu v letech 2012-2018.....	44
Tabulka 6: Vývoj celostátního inkasa DPH v letech 2013-2017 v mil. Kč.....	44
Tabulka 7: Vývoj celkové mezery ve výběru DPH (VAT Gap) členských států EU v letech 2012-2016 (v mld. EUR).....	47
Tabulka 8: Vývoj mezery ve výběru DPH v ČR v letech 2012-2016 (v mld. Kč).....	47

Seznam schémat

Schéma 1: Daňová soustava ČR.....	14
Schéma 2: Karuselový podvod.....	33
Schéma 3: Struktura Akčního plánu pro DPH.....	51

Seznam grafů

Graf 1 : Vývoj podílu mezery ve vývěru DPH na celkové potenciální daňové povinnosti DPH v ČR a unijního mediánu mezery ve výběru DPH v %.....	48
Graf 2 : Porovnání podílu mezery ve výběru DPH na celkové potenciální daňové povinnosti DPH v členských státech EU.....	49

8 SEZNAM ZKRATEK

angl.	anglicky
ČR	Česká republika
daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DPH	daň z přidané hodnoty
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council – Rada Evropské unie pro hospodářské a finanční záležitosti
EET	elektronická evidence tržeb
EPPO	European Public Prosecutor's Office – Evropské státní zastupitelství
ESA	European System of Accounts – Evropský systém účtů
EU	Evropská unie
Eurofisc	A multilateral warning system of the Member States for combating VAT fraud - Mnohostranný systém varování členských států v boji proti daňovým únikům na DPH
Europol	European Police Office – Evropský policejní úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
IMF	International monetary fund – Mezinárodní měnový fond
IOTA	Intra-European Organisation of Tax Administrations – Evropská organizace daňových správ
JČS	jiný členský stát
MTIC podvod	Missing Trader Intra-Community fraud – intrakomunitární podvod chybějícího obchodníka
MTIC/MTEC podvod	Missing Trader Intra-Community/Missing Trader Extra-Community fraud – podvod chybějícího obchodníka mezi členskými státy EU a třetími zeměmi
NSS	Nejvyšší správní soud

OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OLAF	Office de Lutte Anti-Fraude – Evropský úřad pro boj proti podvodům
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
VAT Gap	mezera ve výběru DPH
VIES	VAT Information Exchange System – Systém výměny informací o dani z přidané hodnoty
zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

9 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha I: Vývoj sazeb DPH v ČR v letech 1993-2018

Příloha II: Odhad mezery ve výběru DPH (VAT Gap) v členských státech EU, 2012-2013
(v mil. EUR)

Příloha III: Odhad mezery ve výběru DPH (VAT Gap) v členských státech EU, 2013-2014
(v mil. EUR) – po změně metodiky ESA

Příloha IV: Odhad mezery ve výběru DPH (VAT Gap) v členských státech EU, 2014-2015
(v mil. EUR)

Příloha V: Odhad mezery ve výběru DPH (VAT Gap) v členských státech EU, 2015-2016
(v mil. EUR)

10 PŘÍLOHY

Příloha I: Vývoj sazeb DPH v ČR v letech 1993-2018

<i>Datum</i>	<i>Snížená sazba DPH</i>	<i>Základní sazba DPH</i>
1.1.1993	5	23
1.1.1995	5	22
1.5.2004	5	19
1.1.2008	9	19
1.1.2010	10	20
1.1.2012	14	20
1.1.2013	15	21
1.1.2015	10 / 15	21

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2019 (European Commission, 2019)

Příloha II: Odhad mezery ve výběru DPH (VAT Gap) v členských státech EU, 2012-2013 (v mil. EUR)

Země	2012				2013			
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %
	(DPH - výnosy)	(DPH - celková daňová povinnost)	(mezera ve výběru DPH)		(DPH - předpokládané příjmy)	(DPH - celková daňová povinnost)	(mezera ve výběru DPH)	
Belgie	26 896	30 272	3 376	11,20%	27 226	30 412	3 186	10,50%
Bulharsko	3 828	4 697	869	18,50%	3 775	4 560	785	17,20%
Česká republika	11 377	14 883	3 506	23,60%	11 694	15 070	3 375	22,40%
Dánsko	24 296	26 563	2 267	8,50%	24 360	26 850	2 489	9,30%
Estonsko	1 508	1 740	232	13,30%	1 558	1 873	315	16,80%
Finsko	17 987	18 524	537	2,90%	18 848	19 660	812	4,10%
Francie	142 526	157 360	14 834	9,40%	144 414	158 510	14 096	8,90%
Itálie	96 170	141 332	45 162	32,00%	93 921	141 437	47 516	33,60%
Irsko	10 219	11 508	1 289	11,20%	10 371	11 596	1 225	10,60%
Lucembursko	3 093	3 269	176	5,40%	3 485	3 672	187	5,10%
Litva	2 521	3 971	1 450	36,50%	2 611	4 192	1 580	37,70%
Lotyšsko	1 583	2 391	808	33,80%	1 693	2 414	721	29,90%
Maďarsko	9 084	11 963	2 879	24,10%	9 073	12 003	2 930	24,40%
Malta	536	777	241	31,00%	586	796	210	26,40%
Německo	194 034	216 984	22 950	10,60%	197 005	221 878	24 873	11,20%
Nizozemsko	41 699	43 598	1 899	4,40%	42 424	44 276	1 852	4,20%
Polsko	27 783	37 175	9 391	25,30%	13 710	15 068	1 358	9,00%
Portugalsko	13 995	15 330	1 335	8,70%	13 710	15 068	1 358	9,00%
Rakousko	24 563	27 629	3 066	11,10%	24 953	28 170	3 217	11,40%
Rumunsko	11 212	19 634	8 422	42,90%	11 913	20 209	8 296	41,10%
Řecko	13 712	20 595	6 883	33,40%	12 593	19 090	6 497	34,00%
Slovensko	4 328	7 054	2 726	38,60%	4 696	7 209	2 513	34,90%
Slovinsko	2 889	3 180	291	9,10%	3 045	3 232	186	5,80%
Španělsko	56 652	68 262	11 610	17,00%	61 350	73 444	12 094	16,50%
Švédsko	37 834	39 762	1 928	4,80%	39 091	40 867	1 776	4,30%
Velká Británie	142 943	159 695	16 752	10,50%	141 668	157 099	15 431	9,80%
TOTAL EU-26	923 269	1 088 147	164 879	15,20%	933 843	1 101 498	167 654	15,20%
Median				12,3%				13,9%

Zdroj: Eurostat (výnosy). Země, které nepoužívají euro, přepočteno na průměrný směnný kurz eura (zdroj: Eurostat).

Zdroj: Vlastní práce autora na základě údajů ze Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report, TAXUD/2013/DE/321 (European Commission, 2015)

Příloha III: Odhad mezery ve výběru DPH (VAT Gap) v členských státech EU, 2013-2014 (v mil. EUR) – po změně metodiky ESA

Země	2013				2014				VAT Gap chance (pp)
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	
	(DPH - výnosy)	(DPH - celková daňová povinnost)	(mezera ve výběru DPH)		(DPH - předpokládané příjmy)	(DPH - celková daňová povinnost)	(mezera ve výběru DPH)		
Belgie	27 250	30 923	3 673	11,88%	27 518	30 037	2 519	8,39%	- 3,49
Bulharsko	3 898	4 653	755	16,23%	3 799	4 739	940	19,83%	3,60
Česká republika	11 694	14 455	2 761	19,10%	11 602	13 835	2 233	16,14%	- 2,96
Dánsko	24 321	27 409	3 088	11,27%	24 985	27 694	2 709	9,78%	- 1,49
Estonsko	1 558	1 826	268	14,67%	1 711	1 892	181	9,58%	- 5,09
Finsko	18 888	20 028	1 140	5,69%	18 948	20 357	1 409	6,92%	1,23
Francie	144 301	164 791	20 490	12,43%	148 129	172 606	24 477	14,18%	1,75
Chorvatsko	-	-	-	-	5 368	5 878	510	8,67%	-
Itálie	93 924	132 796	38 875	29,27%	96 897	133 752	36 855	27,55%	- 1,72
Irsko	10 372	11 913	1 541	12,94%	11 496	12 691	1 195	9,42%	- 3,52
Lucembursko	3 415	3 532	116	3,29%	3 725	3 872	147	3,80%	0,51
Litva	2 611	4 253	1 642	28,61%	2 764	4 377	1 612	36,84%	- 1,77
Lotyšsko	1 690	2 275	584	25,69%	1 787	2 334	547	23,42%	- 2,27
Maďarsko	9 073	11 668	2 595	22,24%	9 754	11 888	2 134	17,95%	- 4,29
Malta	582	958	375	39,20%	642	993	351	35,32%	- 3,88
Německo	197 005	221 107	24 102	10,90%	203 081	226 570	23 489	10,70%	- 0,53
Nizozemsko	42 424	47 731	5 307	11,12%	42 708	47 664	4 956	10,40%	- 0,72
Polsko	27 780	37 227	9 447	25,38%	29 317	38 618	9 301	24,08%	- 1,30
Portugalsko	13 710	16 236	2 526	15,56%	14 672	16 766	2 093	12,49%	- 3,07
Rakousko	24 953	27 399	2 446	8,93%	25 445	28 327	2 882	10,17%	1,24
Rumunsko	11 913	18 186	6 272	34,49%	11 650	18 757	7 107	37,89%	3,40
Řecko	12 593	18 940	6 347	33,51%	12 676	17 602	4 926	27,99%	- 5,52
Slovensko	4 696	6 914	2 218	32,08%	5 021	7 169	2 148	29,97%	- 2,11
Slovinsko	3 045	3 260	214	6,57%	3 154	3 433	280	8,14%	1,57
Španělsko	61 126	69 589	8 463	12,16%	63 756	69 970	6 214	8,88%	- 3,28
Švédsko	390 480	39 540	492	1,24%	38 846	39 334	489	1,24%	-
Velká Británie	142 227	157 932	15 705	9,94%	157 428	175 184	17 756	10,14%	0,20
TOTAL EU-26*	934 094	1 094 837	161 442	14,75%	971 511	1 130 461	158 950	14,06%	- 0,69
TOTAL EU-27**					976 879	1 136 339	159 460	14,03%	
Median				13,81%				10,40%	

* EU-28 bez Chorvatska a Kypru
** EU-28 bez Kypru

Zdroj: Vlastní práce autora na základě údajů ze Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, TAXUD/2015/CC/131 (European Commission, 2016)

Příloha IV: Odhad mezery ve výběru DPH (VAT Gap) v členských státech EU, 2014-2015 (v mil. EUR)

Země	2014				2015				VAT Gap chance (pp)
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	
	(DPH - výnosy)	(DPH - celková daňová povinnost)	(mezera ve výběru DPH)		(DPH - předpokládané příjmy)	(DPH - celková daňová povinnost)	(mezera ve výběru DPH)		
Belgie	27 518	30 496	2 978	9,77%	27 547	30 869	3 323	10,76%	0,99
Bulharsko	3 810	4 986	1 176	23,59%	4 059	5 111	1 052	20,58%	- 3,01
Česká republika	11 602	13 916	2 313	16,62%	12 382	14 826	2 444	16,48%	- 0,14
Dánsko	24 950	27 868	2 919	10,47%	25 470	28 562	3 092	10,83%	0,36
Estonsko	1 711	1 874	163	8,70%	1 873	1 969	96	4,88%	- 3,82
Finsko	18 948	20 159	1 211	6,01%	18 974	20 392	1 418	6,95%	0,94
Francie	148 454	170 435	21 981	12,90%	151 622	171 735	20 113	11,71%	- 1,19
Chorvatsko	5 368	5 611	243	4,33%	5 689	5 921	232	3,92%	- 0,41
Itálie	97 071	135 376	38 305	28,30%	101 034	136 127	35 093	25,78%	- 2,52
Irsko	11 521	12 628	1 106	8,76%	11 955	13 275	1 319	9,94%	1,18
Kypr	-	-	-	0,00%	1 517	1 639	122	7,44%	7,44
Lucembursko	3 732	3 823	90	2,35%	3 432	3 634	202	5,56%	3,21
Litva	2 764	3 816	1 052	27,57%	2 888	3 925	1 037	26,42%	- 1,15
Lotyšsko	1 787	2 207	420	19,03%	1 876	2 287	411	17,97%	- 1,06
Maďarsko	9 754	11 757	2 003	17,04%	10 669	12 369	1 700	13,74%	- 3,30
Malta	642	1 063	421	39,60%	684	883	199	22,54%	-17,06
Německo	203 081	227 979	24 898	10,92%	211 616	233 982	22 366	9,56%	- 1,36
Nizozemsko	42 708	47 050	4 342	9,23%	44 879	48 751	3 872	7,94%	- 1,29
Polsko	29 317	39 032	9 715	24,89%	30 075	39 840	9 765	24,51%	- 0,38
Portugalsko	14 682	16 914	2 232	13,20%	15 368	17 357	1 989	11,46%	- 1,74
Rakousko	25 386	28 084	2 699	9,61%	26 232	28 589	2 357	8,24%	- 1,37
Rumunsko	11 496	20 116	8 620	42,85%	12 939	20 599	7 659	27,18%	- 5,67
Řecko	12 676	16 966	4 290	25,29%	12 885	17 964	5 079	28,27%	2,98
Slovensko	5 021	7 227	2 206	30,52%	5 420	7 677	2 256	29,39%	- 1,13
Slovinsko	3 155	3 411	256	7,51%	3 219	3 406	188	5,52%	- 1,99
Španělsko	63 643	69 400	5 757	8,30%	68 589	71 092	2 503	3,52%	- 4,78
Švédsko	38 846	38 956	110	0,28%	40 501	39 933	- 568	-1,42%	- 1,70
Velká Británie	157 478	176 193	18 715	10,62%	181 945	204 156	22 210	10,88%	0,26
TOTAL EU-27*	977 121	1 137 342	160 220	14,09%	1 033 822	1 185 230	151 408	12,77%	- 1,31
TOTAL EU-28					1 035 339	1 186 869	151 530	12,77%	-
Median				10,92%				10,85%	

* EU-28 bez Kypru

Zdroj: Vlastní práce autora na základě údajů ze Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131 (European Commission, 2017)

Příloha V: Odhad mezery ve výběru DPH (VAT Gap) v členských státech EU, 2015-2016 (v mil. EUR)

Země	2015				2016				VAT Gap chance (pp)
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	
	(DPH - výnosy)	(DPH - celková daňová povinnost)	(mezera ve výběru DPH)		(DPH - předpokládané příjmy)	(DPH - celková daňová povinnost)	(mezera ve výběru DPH)		
Belgie	27 578	30 906	3 326	10,77%	28 722	31 801	3 079	9,68%	- 1,09
Bulharsko	4 059	5 117	1 058	20,67%	4 417	5 110	693	13,56%	- 7,11
Česká republika	12 382	14 903	2 521	16,92%	13 091	15 256	2 165	14,19%	- 2,73
Dánsko	25 493	28 546	3 054	10,70%	26 519	28 985	2 466	8,51%	- 2,19
Estonsko	1 873	1 999	127	6,33%	1 974	2 118	144	6,78%	0,44
Finsko	18 974	20 379	1 405	6,89%	19 694	21 401	1 707	7,98%	1,80
Francie	151 680	171 547	19 867	11,58%	154 430	175 326	20 839	11,92%	0,34
Chorvatsko	5 690	5 941	251	4,22%	6 016	6 086	70	1,15%	- 3,07
Itálie	101 061	136 814	35 753	26,13%	102 957	138 945	35 988	25,90%	- 0,23
Irsko	11 955	13 375	1 419	10,61%	12 826	14 436	1 610	11,15%	0,54
Kypr	1 517	1 690	174	10,28%	1 664	1 746	83	4,73%	- 5,55
Lucembursko	3 442	3 523	80	2,28%	3 416	3 445	29	0,85%	- 1,43
Litva	2 888	3 880	992	25,57%	3 026	4 009	983	24,52%	- 1,05
Lotyšsko	1 876	2 265	389	17,17%	2 032	2 290	258	11,27%	- 5,90
Maďarsko	10 669	12 611	1 973	15,40%	10 587	12 216	1 629	13,33%	- 2,07
Malta	684	708	24	3,42%	729	749	20	2,71%	- 0,71
Německo	211 616	236 322	24 706	10,45%	218 784	241 463	22 679	9,39%	- 1,06
Nizozemsko	44 879	49 584	4 705	9,49%	48 557	50 581	2 024	4,00%	- 5,49
Polsko	30 075	39 727	9 652	24,30%	30 479	38 483	8 004	20,80%	- 3,50
Portugalsko	15 368	17 640	2 272	12,88%	15 770	17 554	1 784	10,16%	- 2,72
Rakousko	26 247	28 529	2 282	8,00%	27 300	299 449	2 149	7,30%	- 0,70
Rumunsko	12 939	19 747	6 808	34,48%	10 968	17 105	6 137	35,88%	1,40
Řecko	12 885	18 243	5 358	29,37%	14 333	20 249	5 916	29,22%	- 0,15
Slovensko	5 420	7 664	2 243	29,27%	5 420	7 292	1 872	25,68%	- 3,60
Slovinsko	3 218	3 507	289	8,24%	3 315	3 604	290	8,40%	- 0,20
Španělsko	68 601	71 498	2 897	4,50%	70 591	72 557	1 966	2,71%	- 1,34
Švédsko	40 501	41 975	1 474	3,51%	42 770	43 236	465	1,80%	- 2,43
Velká Británie	182 152	204 752	22 600	11,40%	166 866	188 906	22 040	11,67%	0,63
TOTAL EU-28	1 035 722	1 193 392	157 672	13,20%	1 047 253	1 194 398	147 146	12,30%	-
Median				10,70%				9,90%	

Zdroj: Vlastní práce autora na základě údajů ze Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, TAXUD/2018/CC/131 (European Commission, 2018)