

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Riziková analýza žádostí subjektů o registraci k DPH

Andrea Neumarová

© 2018 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Andrea Neumarová

Provoz a ekonomika

Název práce

Riziková analýza žádostí subjektů o registraci k DPH

Název anglicky

VAT Registration Risk Analyses

Cíle práce

Cílem této diplomové práce je návrh algoritmu vyhodnocování rizika subjektů žádajících o registraci k dani z přidané hodnoty jako plátce za účelem včasného odhalení potenciálně rizikového plátce DPH při eliminaci administrativní zátěže subjektů a správce daně.

Metodika

V teoretické části práce bude popsána obecná problematika a právní východiska, přehled zákonných podmínek pro registraci k DPH ve vybraných členských státech EU. V praktické části bude provedena analýza současného stavu registrace k DPH, zhodnocení efektivnosti dosavadního vyhodnocování rizikovosti jednotlivých subjektů žádajících o registraci k DPH a porovnání s fungujícími metodami ve vybraných členských státech EU.

Efektivnost posuzování podaných přihlášek k registraci k dani z přidané hodnoty v ČR bude vyhodnocena za období 2015 a 2016. Následně budou definovány faktory umožňující efektivnější a účinnější zhodnocení žádostí o registraci k DPH.

Porovnání zákonných podmínek pro registraci k dani z přidané hodnoty v ČR a ve vybraných členských státech EU bude základem pro formulaci návrhů úpravy algoritmu vyhodnocení, a to jak v rámci stávajících právních předpisů, tak v rámci nezbytných novel limitovaných předpisy EU.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

daňový subjekt, registrace, daň z přidané hodnoty, plátce, daňové identifikační číslo, daňový únik, daňové řízení

Doporučené zdroje informací

BENDA, V. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží. Praha: Bova Plygon, 2015. ISBN 978-80-7273-174-9.

GALOČÍK, S. DPH 2016 výklad s příklady. Praha: GRADA Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0034-7.

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

ŠIROKÝ, J. *Daň v Evropské unii : daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska : legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC*. Praha: Linde, 2007. ISBN 978-80-7201-649-5.

ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. V Praze: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

ZÁGOROVÁ, M. Daň z přidané hodnoty 2016. Praha: Sagit, 2016. ISBN 978-80-7488-143-5.

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 14. 9. 2017

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 17. 02. 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci " Riziková analýza žádostí subjektů o registraci k DPH" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.03.2018

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucímu diplomové práce Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D., za odborné vedení a cenné rady, jež mi pomohly při zpracování této práce.

Moje poděkování si zaslouží také kolegové, kteří se mnou spolupracovali a měli na mou osobu kladný vliv při vytváření názoru na dané téma.

Na závěr děkuji svým dětem Kamile a Jakubovi, také otci a přátelům, kteří mě během studia podporovali a povzbuzovali k jeho dokončení.

Riziková analýza žádostí subjektů o registraci k DPH

Abstrakt

Tématem této diplomové práce je registrace k dani z přidané hodnoty. Cílem práce je návrh algoritmu vyhodnocování rizika subjektů žádajících o registraci k dani z přidané hodnoty jako plátce za účelem včasného odhalení potenciálně rizikového plátce DPH při eliminaci administrativní zátěže subjektů a správce daně.

Teoretická část práce charakterizuje daň z přidané hodnoty a zasazuje ji do širšího rámce faktorů, které tuto daň ovlivňují či přímo utvářejí. Je zde zdůrazněna role Evropské unie. Práce poskytuje pohled na harmonizační proces v oblasti nepřímých daní v Evropské unii.

V analytické části práce je na základě analýzy vybraných registračních řízení zrealizována typologie rizikovosti daňových subjektů. Je uskutečněno dílčí vyhodnocení a zkonstruována typická schémata rizik, která nejvíce odpovídají realitě. Dále je uskutečněno zhodnocení efektivnosti dosavadního vyhodnocování rizikovosti subjektů žádajících o registraci k DPH.

Součástí této práce je také porovnání využívaných způsobů vyhodnocování rizik v oblasti daně z přidané hodnoty v České republice s metodami fungujícími ve vybraných členských státech EU. Na základě údajů získaných z komparace byly také navrženy nové použitelné nástroje pro efektivnější vyhodnocení rizikovosti daňových subjektů.

Klíčová slova: daňový subjekt, registrace, daň z přidané hodnoty, plátce, daňové identifikační číslo, daňový únik, daňové řízení

VAT Registration Risk Analyses

Abstract

The topic of this thesis is the registration process to the value added tax. The aim of the thesis is to propose a risk assessment algorithm for subjects applying for value added tax registration as a tax payer in order to detect a potentially risky value added tax payer in time to eliminate the administrative burden on tax entities and the tax administrator.

The theoretical part of the thesis characterizes the value added tax and puts it in a wider framework of factors influencing or directly creating the tax. It highlights the role of the European Union. The thesis provides an overview of the harmonization process for indirect taxes in the European Union.

In the analytical part of the thesis is implemented the typology of riskiness of tax entities based on the analysis of selected registration procedures. Sub-evaluations are carried out and typical risk schemes designed to best match the reality. Furthermore, an evaluation of the effectiveness of the existing risk assessment of tax entities applying for value added tax registration is carried out.

Thesis also includes a comparison of the methods used for assessing risks in the area of value added tax in the Czech Republic with methods used in selected EU Member States. Based on the data obtained from the comparison, new usable tools for more effective risk assessment of tax entities were also proposed.

Keywords: taxpayer, registration, Value Added Tax, payer, tax identification number, tax evasion, tax proceeding

Obsah

1. Úvod	13
2. Cíl práce a metodika	14
3 Teoretická východiska	17
3.1 Finanční správa v České republice.....	17
3.1.1 Správní orgány pro výkon správy daní	17
3.1.1 Územní působnost a sídlo správních orgánů	17
3.1.2 Věcná působnost Finančních úřadů	18
3.2 Daňový systém v České republice	18
3.2.1 Daň.....	19
3.2.2 Funkce daní.....	20
3.2.3 Třídění daní.....	21
3.2.4 Veřejný rozpočet.....	21
3.3 Daň z přidané hodnoty	23
3.3.1 Specifické pojmy	24
3.3.2 Sazba daně	27
3.4 Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie	27
3.4.1 Daňová harmonizace.....	28
3.4.2 Daňová koordinace	29
3.4.3 Nástroje daňové harmonizace	30
3.4.4 Harmonizace nepřímých daní	31
3.5 Správa daní.....	34
3.5.1 Vyhledávací činnost.....	35
3.5.2 Místní šetření	36
3.5.3 Postup k odstranění pochybností v registračních údajích.....	36
3.6 Registrace k DPH.....	36
3.6.1 Ready made společnosti.....	38
3.6.2 Virtuální sídlo	39
3.6.3 Delegace.....	41
4 Vlastní práce	43
4.1 Stav registrací k DPH v roce 2014.....	43
4.2 Stav registrací k DPH v letech 2015 a 2016	44
4.3 Atributy rizikovosti daňových subjektů.....	46
4.3.1 Zjištění z analýzy typologie rizikovosti daňových subjektů.....	47
4.3.2 Typické faktory rizik	55
4.3.3 Zpracování získaných dat	59
4.3.4 Korelační matice	60

4.3.5	Statistická významnost jednotlivých proměnných	64
4.4	Zhodnocení stávajících zákonných institutů Finanční správy pro boj s daňovými úniky v České republice	67
4.4.1	Institut Finanční správy pro boj s daňovými úniky v České republice.....	67
4.4.2	Zjištěné informace o daňových subjektech související s nespolehlivostí firem 71	
4.5	Zákonné instituty Finanční správy pro boj s daňovými úniky ve vybraných členských státech EU.....	72
4.5.1	Slovenská republika.....	73
4.5.2	Spolková republika Německo.....	74
4.6	Komparace zákonných institutů Finanční správy pro boj s daňovými úniky v České republice a členských státech EU	74
5	Výsledky a diskuse	76
5.1	Výsledky	76
5.2	Doporučení.....	78
6	Závěr	81
7	Seznam použitých zdrojů	83
8	Přílohy.....	85

Obrázky:

Obrázek 1 - Schéma rozpočtového určení daní od 1.1.2018	22
Obrázek 2 - Virtuální sídla dle jednotlivých územních pracovišť Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.....	40
Obrázek 3 - Graf s virtuálními sídly evidovanými v hlavním městě Praze a počet subjektů sídlících na těchto adresách	41

Grafy:

Graf 1 - Zamítnuté registrace k DPH v procentech	46
Graf 2 - Zákonná a dobrovolná registrace k DPH	48
Graf 3 - Opakovaná registrace k DPH a přihláška k registraci k DPH podaná poprvé	48
Graf 4 - Důvod zrušení registrace k DPH.....	49
Graf 5 - Ready made společnosti vs. ostatní společnosti.....	50
Graf 6 - Sídla daňových subjektů	51
Graf 7 - SO je fyzická osoba vs. právnická osoba	52
Graf 8 - SO je tuzemská osoba vs. cizinec	52
Graf 9 - SO s bydlištěm na ohlašovně vs. mimo ohlašovnu	53
Graf 10 - SO s angažmá vs. bez angažmá v jiných obchodních korporacích.....	54
Graf 11 - SO spolupracuje vs. nespolečuje se správcem daně	55
Graf 12 - Nespolehlivá osoba	69
Graf 13 - Přihlášky k registraci k DPH za období 2014, 2015 a 2016	87
Graf 14 - Zamítnuté registrace k DPH za období 2014, 2015 a 2016	88
Graf 115 - Nespolehlivé osoby podle roku založení firmy.....	88
Graf 116 - Nespolehliví plátcí DPH podle roku založení firmy	89

Tabulky:

Tabulka 1 - Daňové subjekty podávající přihlášku k registraci k DPH a sídlící na území hlavního města Prahy v roce 2014.....	43
Tabulka 2 - Daňové subjekty podávající přihlášku k registraci k DPH a sídlící na území hlavního města Prahy v letech 2015 a 2016	44
Tabulka 3 - Typologie rizikovosti daňových subjektů	47
Tabulka 4 - Subjekty na virtuálním sídle.....	57
Tabulka 5 – Korelační matice	60
Tabulka 6 - Testování významnosti jednotlivých proměnných.....	64
Tabulka 7 - Nespolehlivé osoby a nespolehliví plátcí	70
Tabulka 8 - Sazby daně v členských státech EU	85
Tabulka 9 – Počet subjektů DPH za roky 2014, 2015, 2016 a 2017.....	86
Tabulka 10 - Daňové subjekty registrované k DPH v evidenci Finančních úřadů v roce 2016	87
Tabulka 11 - Nespolehliví plátcí podle adresy sídla.....	89
Tabulka 12 - Obchodní společnosti registrované v první polovině roku 2017 podle adresy sídla.....	90
Tabulka 13 - Porovnání podílů nespolehlivých plátců DPH s firmami s negativními událostmi (úpadek, exekuce nebo insolvence), jejichž statutárními orgány jsou osoby s trvalým pobytem na ohlašovně	90

1. Úvod

Daně provázejí cestu lidstva v různé podobě už po mnohá staletí. Vznik daní lze spojovat se vznikem prvních státních útvarů.

Zmínka o daních je již ve starověkém indickém kodexu mravů a správného chování kastovní indické společnosti nazvaném „Zákoník Manuův“, který vznikl patrně mezi 2. stoletím př. n. l. a 2. stoletím n. l. v severní Indii. Zničením státního ústrojí následkem stěhování národů, které probíhalo koncem starověku a počátkem středověku, byl zamezen další vývoj správy veřejné a tím i vývoj daňového systému. Nově se začal rozvíjet ve státě Franckém.³

Daňová soustava se vyvíjela česku obdobně v jako v jiných evropských zemích.²

V moderní společnosti, jako je ta naše, snad nikdo nepochybuje o důležitosti daní jako příjmu státu. Je zájmem každého občana, aby takto v přiměřené výši vybrané peněžní prostředky byly použity co nejefektivněji a nejchopárněji.

Nejdůležitější položku z hlediska podílů daní na příjmech tvoří DPH. Její správný výběr je nesmírně důležitý pro fungování státu jako takového, ale i státu v oblasti mezinárodní integrace. Evropská unie nemá vnitřní hranice a zboží, osoby a kapitál se v ní mohou pohybovat s velkou mírou volnosti. Z tohoto důvodu dochází k harmonizaci zákonů jednotlivých členských států Evropské unie. Šestá směrnice členům Evropské unie předepisuje fungování daně z přidané hodnoty.³

V poslední době se stále častěji v médiích uvádí a veřejně hovoří také o opatřeních Finanční správy, která jsou využívána v boji proti daňovým únikům. Jedná se mimo jiné o pečlivé prověřování daňových subjektů, jejich statutárních orgánů a vyhodnocování rizikovitosti těchto subjektů při registraci k DPH.

³ KOL. *Manuův zákoník*, s. 545

² JÁNOŠÍKOVÁ, P., *Finanční a daňové právo*, s. 496

³ ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 392

2. Cíl práce a metodika

Cílem práce je návrh algoritmu vyhodnocování rizika subjektů žádajících o registraci k dani z přidané hodnoty jako plátce za účelem včasného odhalení potenciálně rizikového plátce DPH při eliminaci administrativní zátěže subjektů a správce daně.

Diplomová práce se pak obecně zabývá problematikou odhalování rizikového chování subjektů při registračním řízení. Nabízí porovnání s fungujícími metodami ve vybraných členských státech EU a doplňuje je o nová zjištění.

Diplomová práce je rozdělena do dvou částí. Teoretická část práce charakterizuje daň z přidané hodnoty, a umisťuje ji do širšího okruhu okolností, které mají na tuto daň podstatný vliv či ji dokonce přímo tvoří. V návaznosti na tento okruh jsou formulována vybraná realizovaná opatření při vyhodnocování rizikovosti daňových subjektů před registrací k dani z přidané hodnoty. Registrace k dani z přidané hodnoty je hlavním tématem zbylé části práce.

Na začátku teoretických podkladů práce je stručně popsána soustava Finanční správy, její územní a věcná působnost. V další kapitole je popsán daňový systém v České republice. Jsou zde uvedeny definice daně, jejich funkce v ekonomice a, jaké požadavky jsou na ně kladeny. Dále tato práce seznamuje s harmonizací daňových systémů zemí Evropské unie a zavádí téma ke správě daní a následně k registraci k DPH.

Větší prostor v literární rešerši této práce je věnován dani z přidané hodnoty, neboť při registraci k dani z přidané hodnoty je nutné znát její charakteristiku a mechanismus fungování. Daň z přidané hodnoty je teoreticky i při uplatňování složitá a různorodá, jsou tedy nastíněny pouze základní rysy. Pro zachování teoretických východisek nejsou uváděny jednotlivé strukturální prvky této daně, neboť ty jsou k dohledání v zákoně č. 235/2004., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.⁴

Nepřímé daně v Evropské unii podléhají úsilí o jejich harmonizaci. Tomuto tématu se věnuje další část teoretické práce. Daňová harmonizace je po vstupu České republiky

⁴ Česko, Business.center, *zákon č. 235/2004 Sb. O dani z přidané hodnoty*

do Evropské unie velmi aktuální, neboť se jí přizpůsobuje i česká legislativa. Práce se zabývá vysvětlením problematiky daňové harmonizace. Úmyslem je poskytnout komplexní pohled na harmonizační proces, objasnit účel, nástroje a stav harmonizace nepřímých daní v Evropské unii.

Následující kapitola přehledu problematiky práce objasňuje pojem správy daní. Sděluje, co správa daní je, jaký je její záměr a jakými obecnými předpisy se řídí. Pro zachování rešersní podstaty není vysvětlena rozsáhlá hmota procesního řádu, kterou se správa daní řídí, neboť ta je v celistvé podobě k dohledání v daňovém řádu, jehož účinnost je od 1. ledna 2011.⁵

V závěru teoretické části práce je popisována registrace k DPH, představují se ready made společnosti a virtuální sídla. Dále tato diplomová práce seznamuje s nástroji, které správce daně využívá u daňových subjektů sídlících na virtuálním sídle.

Ve vlastní části práce jsou analyzovány subjekty se sídlem na území Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Tato skupina daňových subjektů je vybrána, neboť v Praze je soustředěna hlavní část ekonomiky celé České republiky, je zde registrováno nejvíce daňových subjektů, v Praze sídlí ekonomické subjekty s nejvyššími obraty a činnosti vykonávané těmito osobami povinnými jsou velmi rozmanité.

V úvodu analytické části práce je popsán výchozí stav před zavedením vyhodnocování rizikovosti daňových subjektů při registračním řízení v rámci daně z přidané hodnoty. Jsou zaznamenány počty daňových subjektů sídlících na území hlavního města Prahy, součet subjektů podávajících přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty a z toho zamítnutých registrací k dani z přidané hodnoty za rok 2014 v členění dle jednotlivých Územních pracovišť Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.

V dalších odstavcích analytické části práce jsou na základě analýzy náhodně vybraných registračních řízení definovány atributy rizikovosti daňových subjektů. Kritériem pro zahrnutí zvoleného registračního řízení do prověřovaného souboru

⁵ Česko, Business.center, *zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád*

je zamítnutá registrace k dani z přidané hodnoty. Z těch registračních řízení, která splní uvedené rysy, jsou následně opatřena všechna nezbytná data. Postup je podrobněji popsán v kapitole atributy rizikivosti daňových subjektů. Zjištěné údaje jsou zpracovány do souhrnné podoby a objasňovány ve vlastní subkapitole. Určené atributy rizikivosti daňových subjektů jsou postaveny na vyhledaných prvcích chování subjektů, které jsou zapojeni do daňových úniků. Vychází se z uskutečněné analýzy všech registračních řízení zahrnutých v prověřovaném souboru daňových subjektů. Podle definovaných atributů je následně sestrojen typický náčrt rizik, která nejvíce odpovídají skutečnosti. V dalších krocích jsou také zaznamenány výsledky z provedené korelace všech získaných dat prověřovaného souboru daňových subjektů. K výpočtům těchto údajů posloužil statistický software.

Dále jsou popsány zákonné instituty Finanční správy pro boj s daňovými úniky v České republice. Detailněji je popsán zcela nový institut nespolehlivosti, který vstoupil v platnost 01.07.2017.

V závěru jsou zmíněny zákonné instituty Finanční správy pro boj s daňovými úniky ve vybraných členských státech EU, konkrétně se jedná o Slovenskou republiku a Německou spolkovou republiku. Následně je provedena komparace získaných informací z jiných členských států a metod prováděných Finanční správou v České republice. Efektivní postupy v členských státech jsou dále zkoumány z pohledu legislativy České republiky.

Výsledkem této diplomové práce je návrh použitelných nástrojů pro efektivnější a rychlejší vyhodnocování rizikových subjektů.

3 Teoretická východiska

3.1 Finanční správa v České republice

3.1.1 Správní orgány pro výkon správy daní

Finanční správa České republiky je v souladu se zákonem č. 456/2011 Sb., O Finanční správě České republiky (dále možno i jen „zákon o Finanční správě“), ve znění pozdějších předpisů, soustavou správních orgánů pro výkon správy daní, kterou tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a územní finanční orgány - finanční úřady, dále dělené na úrovni územních pracovišť (sekcí). Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí. Odvolací finanční ředitelství je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství. Finanční úřady jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství.⁶

Finančními úřady jsou Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Finanční úřad pro Středočeský kraj, Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Finanční úřad pro Plzeňský kraj, úřad pro Karlovarský kraj, Finanční úřad pro Ústecký kraj, Finanční úřad pro Liberecký kraj, Finanční úřad pro královéhradecký kraj, Finanční úřad pro Pardubický kraj, Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Finanční úřad pro Zlínský kraj, Specializovaný finanční úřad.⁸

3.1.1 Územní působnost a sídlo správních orgánů

Generální finanční ředitelství a Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost v rámci zákonem vymezené agendy pro celé území České republiky. Finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu (Finanční úřad pro „název kraje“, resp. „pro hl. m. Prahu“). Specializovaný finanční úřad vykonává působnost na celém území České republiky (v rámci svěřené agendy – věcné působnosti).⁸

⁶ Česko, Finanční správa, *Zákon č. č. 456/2011 Sb., O Finanční správě České republiky*

Sídlem Generálního finančního ředitelství a Specializovaného finančního úřadu je hlavní město Praha. Sídlem Odvolacího finančního ředitelství je Brno. Sídlem finančního úřadu je sídlo vyššího územního samosprávného celku (krajská úroveň), jehož název je součástí názvu finančního úřadu.⁸

3.1.2 Věcná působnost Finančních úřadů

Finanční úřad vykonává správu daní v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.⁷ Specializovaný finanční úřad je věcně příslušným pro vybrané daňové subjekty, jimiž se rozumí právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu v rámci definovaných období přesahujícího 2 000 000 000 Kč. Patří sem i další subjekty uvedené v § 11 odst. 2, písm. b) až h) zákona o Finanční správě.⁹

3.2 Daňový systém v České republice

Daňový systém České republiky je přizpůsoben i historicky vyvinut v kontextu v nosných principech soustavám obvyklých v evropských zemích, po vstupu do EU je implementován prvek harmonizace s právem EU.⁸

Daňový systém (daňová soustava) je souhrn všech daní, které v národním státě existují na základě zákonných či pod zákonem subsumovaných norem (nařízení vlády apod.). Daňovou soustavu České republiky tvoří daň z přidané hodnoty (nahrazující dříve užívanou kaskádovitou daň z obratu), spotřební daně včetně energetických (ekologických) daní, daně z příjmů, daň silniční, daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, dědická a darovací.⁹ Svou podstatou sem spadají rovněž odlišně pojmenované instrumenty, kterými jsou také sociální a zdravotní pojistné, místní poplatky a cla.

⁷ Česko, Business.center, *zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád*

⁸ Česko, Finanční správa, *Zákon č. 456/2011 Sb., O Finanční správě České republiky*

⁹ ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 392

3.2.1 Daň

Daň představuje ve zjednodušené podobě zákonem a jinými předpisy definovaný nárok na transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru¹⁰, realizovaný veřejnou či státní správou. Daně jsou povinné platby do veřejného rozpočtu, jejichž společnými vlastnostmi jsou nedobrovolnost, nenávratnost, opakovatelnost, neúčelnost, vynutitelnost a neekvivalentnost (to znamená, že za transfer není poskytováno plátcí ani poplatníkovi orgánem, jenž je příjemcem tohoto transferu, plnění odpovídající hodnotě odvodu).¹¹

Povinnost platit daň je v demokraticky ustavených státních systémech současného světa ukládána právní normou, zpravidla zákonem, platba tedy musí být zákonná (čímž nabývá vlastností definovaných v předchozím odstavci). Označení platba vztažené k dani a podobnému poplatku vyjadřuje skutečnost, že se jedná vždy o peněžní plnění, nikdy o materiální (naturální) přesun např. obchodované komodity.

Pro správu daní je věcný pohled legislativní, tak zvaný pohled právní. Ten zejména upozorňuje na následující vlastnosti daně:

- daň plyne do veřejného rozpočtu,
- daň je peněžité plnění,
- má ve svém názvu daň, clo, sociální pojistné nebo poplatek.¹²

Samotný daňový řád pak zavádí zákonnou zkratku daň, která obsahuje:

- peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- peněžité plnění v rámci dělené správy.¹³

¹⁰ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 276

¹¹ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 276

¹² VANČUROVÁ, A. a BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy*, s. 154

¹³ Česko, Business.center, *zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád*

Daní je však v širším smyslu chápána rovněž ne pouze kladné transferování do státního / veřejného rozpočtu, resp. ne pouze hrazená daň stanovená na základě vztahu k předmětu zdaňování (na základě úkonu, služby, obchodní, majetkové aj. transakce, držby apod.). Daní je vedle kladné vykázané / transferované daně rovněž nominální vykázaná částka typu:

- daňový odpočet, zejména dominuje tak zvaný nadměrný odpočet u DPH,
- daňová ztráta u daně z příjmů,
- příslušenství daně, což jsou peněžité sankce uložené při správě daní,
- tak zvané procesní platby (pokuty, paušály atp.).

Daňové příjmy v ČR ve zjednodušeném dělení jsou rozdělitelné na cca dvě poloviny, dle původu na nepřímé a přímé daně.

3.2.2 Funkce daní

Účelem existence daní je v moderní ekonomické teorii stanovena na základě potřeby existence a ustanovení veřejného sektoru, který je nedílnou součástí národní ekonomiky a zabezpečuje funkce a statky nezajistitelné v požadovaném rozsahu tržním prostředím. Veřejný sektor v rámci přerozdělování realizuje z výnosů daní a poplatků zcela či částečně tak zvané netržní segmenty, typicky školství, zdravotnictví, sociální služby, veřejnou dopravu a mnoho dalších oblastí. Daňový příjem v rámci financování veřejného sektoru plní škálu funkcí:^{14 a 15}

- Fiskální. Základní schopnost daně plnit veřejný rozpočet, určený zejména pro financování realizací dle rozpočtového určení a správy veřejných institucí státu a nižších územních celků.
- Alokační. Tato funkce je výsledkem toho, že na některých trzích funkčnost tržních mechanismů na základě principu trhu selhává, resp. je zajišťována nedostatečně dle potřeb státu či priorit jeho vedení.

¹⁴ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 276

¹⁵ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2016*, s. 396

- Redistribuční. Alokace rozdělených příjmů pro jednotlivé příjemce v rámci státu na základě tržních mechanismů může být neakceptovatelná, i když je plně tržně efektivní. Daně jsou vhodnou pomůckou pro zmírnění nerovnoměrnosti v příjmech jednotlivých subjektů.
- Stimulační. Vzhledem k negativnímu účinku na důchod poplatníka stát poskytuje rozmanité možnosti daňových úspor či naopak vede k vyššímu zdanění nežádoucí chování poplatníka. Jsou tak omezovány např. negativní spotřeby nežádoucích statků, kdy společně vyblokováním cenové konkurence konkrétně u tabákových výrobků dochází k progresi zdanění dle ceny se znemožněním výkyvu od kolkové hodnoty.^{16 a 17}

3.2.3 Třídění daní

Daně dle podstaty vzniku dělíme na daně přímé a nepřímé. Daně přímé platí poplatník ze svého disponibilního důchodu, přičemž je předpoklad nepřenositelnosti na jiný subjekt. Jsou to daně z důchodu a daně majetkové; u daní nepřímých subjekt odvádějící daň tuto daň neplatí ze svého důchodu, ale dále ji přenáší na jiný subjekt, přičemž konečným poplatníkem je finální spotřebitel (příjemce). Mezi daně nepřímé řadíme daně ze spotřeby, daň z obratu (dříve i v ČSSR, dnes např. USA), daň z přidané hodnoty (DPH) a také zahrnují cla. Subjekt provádějící reálnou či vykazovanou daň se u daní přímých nazývá poplatníkem, u nepřímých daní je termínem dle zákona plátce / povinný k dani.¹⁸

3.2.4 Veřejný rozpočet

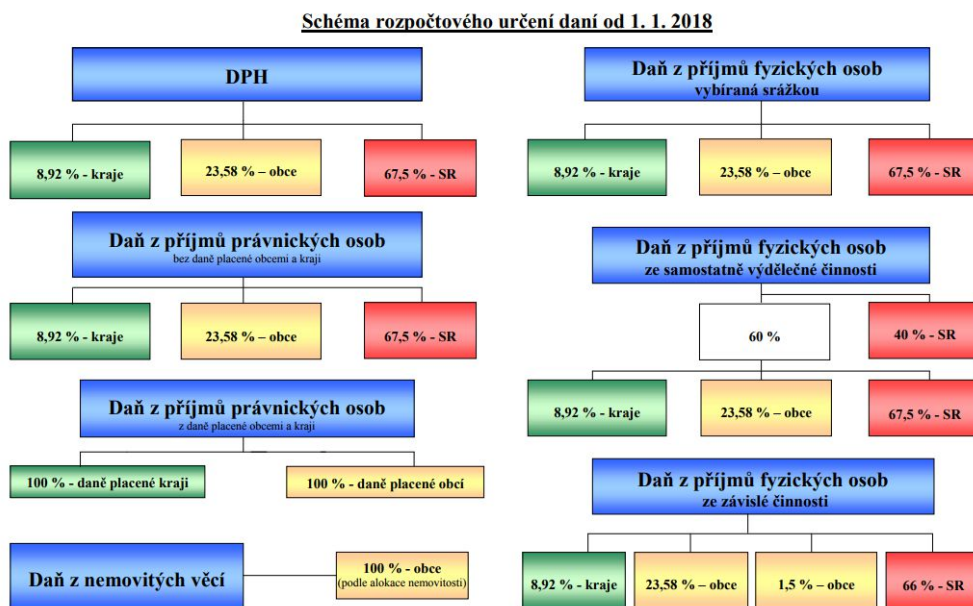
Veřejný rozpočet je bilancí předpokládaných příjmů a výdajů pro financování veřejné na období jednoho kalendářního roku a sestavuje se opakovaně. Daňové příjmy pramení přibližně ve stejné míře z nepřímých a přímých daní, jak je patrné z níže znázorněného rozpočtového určení daní od 1.1.2018.

¹⁶ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 276

¹⁷ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2016*, s. 396

¹⁸ KUBÁTOVÁ K., *Daňová teorie - úvod do problematiky*, s. 276

Obrázek 1 - Schéma rozpočtového určení daní od 1.1.2018



Zdroj: Finanční správa, 2018

Věřným rozpočtem se rozumí zejména státní rozpočet a rozpočty na všech stupních státní správy, nicméně zahrnuje i transfery do nadnárodní formy rozpočtu, kdy například část nepřímých daní vybraných v České republice financuje orgány a některé politiky Evropské unie.¹⁹

Příjmy rozpočtu Evropské unie jsou tvořeny vlastními zdroji, které členské státy vybírají jménem EU a převádějí je do společného rozpočtu, a ostatními zdroji. Mezi zdroje rozpočtu patří:

1. tradiční vlastní zdroje
 - zemědělské dávky (to jsou cla uvalená na dovoz zemědělských produktů),
 - dávky z cukru a izoglukózy,
 - cla z obchodu se třetími zeměmi vybraná podle společného celního tarifu,
2. podíl na dani z přidané hodnoty (DPH),
3. podíl z hrubého národního důchodu (HND) členských států,
4. ostatní.²⁰

¹⁹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*, s. 276

²⁰ Česko, Euroskop, 2017, *Příjmy rozpočtu EU*

3.3 Daň z přidané hodnoty

Dne 1. 5. 2004 vstoupila Česká republika do Evropské unie, čímž došlo k zásadním změnám v realizaci daně u obchodu v rámci národní ekonomiky i se zahraničím. Česká republika se stala součástí celního území Evropského společenství a obchodní transakce mezi členskými státy EU, z hlediska DPH, přestala být považována za obchod se zahraničím.²¹ V této souvislosti začaly být používány namísto export a import pojmy vývoz a dovoz zboží a pořízení a dodání zboží z jiného členského státu.

Daň z přidané hodnoty je upravena v zákoně č. 235/2004 Sb. O dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („zákon o DPH“).²² Rozsáhlost ustanovení vztahných k realizaci daně z přidané hodnoty je způsobena tím, že zákon o DPH v sobě obsahuje řadu specifických pojmů, pravidel a režimů, které se uplatňují jen v určitých specifických případech. O způsobu, jakým subjekt realizuje či vykáže daň z přidané hodnoty tedy často rozhodují okolnosti dané místem plnění, druhem zboží či služby, datem, k němuž se dotyčný obchodní případ uskutečnil atd.

Základním principem fungování daně z přidané hodnoty je její výběr na každém stupni, ale pouze však z toho, co bylo na daném stupni k hodnotě statku přidáno - zdaňuje se tedy jen přidaná hodnota. Základním problémem je definice toho, co nově vytvořenou hodnotu tvoří, čehož důsledkem se daňová povinnost u daně z přidané hodnoty stanovuje nepřímo.²³

Každý daňový subjekt je povinen zdanit veškerou svou produkcí. Je však dána možnost, aby o daň, kterou daňový subjekt odvede státu, si mohl snížit tu, kterou sám zaplatil v cenách nákupů pro svoji produkci. Ve skutečnosti ovšem ne všechny subjekty jsou povinny odvádět daň.²⁴

²¹ GALOČÍK, S., JELÍNEK, J., *INTRASTAT a DPH v příkladech*, s. 416

²² Česko, Business.center, *zákon č. 235/2004 Sb. O dani z přidané hodnoty*

²³ VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L. *DAŇOVÝ ROZHLED Učebnice základů daňového systému České republiky*, s. 206

²⁴ VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2016*, s. 396

Pro zajímavost je nutné uvést, že spojené státy americké daň z přidané hodnoty nevyužívají jako spotřební daň. K tomuto účelu slouží daň z maloobchodního prodeje.²⁵

3.3.1 Specifické pojmy

Zákon o DPH definuje základní pojmy v § 4 zákona o DPH. Tento zákon také upravuje mnoho termínů a situací, ale pro potřeby této diplomové práce, tedy registrace k DPH, jsou z citovaného zákona vybrány pouze pojmy níže uvedené.²⁶ Tento výčet obsahuje také pojmy, které nejsou přímo popsány v zákoně o DPH, ale s tématem registrace k DPH jsou velice úzce spjaty.

Osoba povinná k dani (§ 5 zákona o DPH)

V souladu s předpisy Evropské unie, které nerozlišují osoby povinné podle typů subjektů, ale podle jejich činností, definována osoba povinná k dani, za kterou se považuje každá právnická nebo fyzická osoba, která na jakémkoliv místě uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost. Za osobu povinnou k dani se tedy považují nejen tuzemské osoby, ale také osoby z jiných členských států nebo osoby ze třetích zemí, které uskutečňují ekonomickou činnost.²⁷

Plátce (§ 6 zákona o DPH)

Plátcem DPH se osoba může stát dvěma způsoby. Prvním způsobem je dobrovolná registrace podle § 6sf odst. 1 zákona o DPH.²⁸ Přihlášku k registraci může v souladu s § 94a zákona o DPH podat osoba povinná k dani, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku a uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, nebo osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku. Druhým způsobem, jak se stát plátcem DPH, je povinná registrace podle § 6 zákona o DPH. V § 6 až § 6e zákona o DPH jsou uvedeny způsoby povinné registrace k DPH. Přihlášku k registraci lze podat v souladu s § 94 zákona o DPH.³⁰

²⁵ OECD, *Consumption Tax Trends 2016 - the United States*

²⁶ Česko, Business.center, *zákon č. 235/2004 Sb. O dani z přidané hodnoty*

²⁷ GALOČÍK, S. a PAIKERT O., *DPH 2016 výklad s příklady*, s. 416

²⁸ Česko, Business.center, *zákon č. 235/2004 Sb. O dani z přidané hodnoty*

Úplata (§ 4 zákona o DPH)

Pojem úplata zahrnuje nejen zaplacení penězi nebo prostředky nahrazujícími peníze, ale i zaplacení v nepeněžitě formě, tedy i zbožím, službou, protiplněním apod. O úplatu však půjde pouze tehdy, byla-li poskytnuta v souvislosti s předmětem daně.³²

Osoba registrovaná k dani (§ 4 zákona o DPH)

Pro účely zákona o DPH se rozumí osobou registrovanou k dani osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy.²⁹

Sídlo osoby povinné k dani (§ 4 zákona o DPH)

Pro určení sídla u osoby povinné k dani rozhodujícím faktorem místo jejího vedení. V případě fyzické osoby povinné k dani může nastat situace, kdy nelze místo vedení dle této definice určit. V takovém případě se za sídlo u této osoby považuje místo jejího pobytu.³²

Obrat (§ 4a zákona o DPH)

Obratem se rozumí pro účely DPH souhrn úplat bez daně včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění. Pro zahrnutí do obratu není podstatný způsob, jakým osoba povinná k dani příslušné plnění zaúčtuje či zaeviduje, ale skutečnost, že se jedná o úplatu za ekonomickou činnost. Do obratu se jednoznačně nezahrnují úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsko.³²

Místo plnění (§ 7 – 12 zákona o DPH)

Z pohledu registrace k DPH je místo plnění důležité proto, že do obratu se započítávají úplaty za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku. Konkrétní případy ekonomických činností a určení jejich místa plnění jsou uvedeny v § 7-12 zákona o DPH.³²

²⁹ GALOČÍK, S. a PAIKERT O., *DPH 2016 výklad s příklady*, s. 416

Tuzemsko, jiný členský stát a třetí země (§ 3 zákona o DPH)

Tuzemskem se dle zákona o DPH rozumí Česká republika, včetně svobodných celních skladů i svobodných celních pásem. Za jiný členský stát se považuje kterýkoli jiný členský stát Evropské unie, ale který není Českou republikou. Třetími zeměmi jsou státy mimo Evropskou unii.³⁰

Nespolehlivý plátce (§ 106a zákona o DPH)

Nespolehlivý plátce (§ 106a zákona o DPH). V případě, že plátce závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daní, rozhodne správce daně v souladu s ustanovením § 106a zákona o DPH o tom, že tento plátce je nespolehlivým. Závažným porušením dle informací Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), se rozumí několik situací, které se neustále doplňují. Jedná se například o případ, kdy:³¹

- správce daně vyměří nebo doměří daň podle pomůcek oproti poslední známé dani v minimální výši 500 tisíc Kč,
- plátce se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1.1.2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen,
- plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 10 mil Kč bez příslušenství daně,
- plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za následek neuznání plátcem uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření nebo doměření daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH minimálně o 500 tisíc Kč a daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru.

Plátce označený jako nespolehlivý si nemůže změnit délku zdaňovacího a příjemce plnění od nespolehlivého plátce ručí za nezaplacenou daň, pokud je v okamžiku

³⁰ GALOČÍK, S. a PAIKERT O., *DPH 2016 výklad s příklady*, s. 416

³¹ Česko, Business.center, *zákon č. 235/2004 Sb. O dani z přidané hodnoty*

uskutečnění plnění informace o nespolehlivosti plátce zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Institut nespolehlivého plátce, zejména v kombinaci s § 109 odst. 3 zákona o DPH, by měl primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH.³²

3.3.2 Sazba daně

Česká republika má od samého počátku zavedeny dvě sazby daně z přidané hodnoty. Od 1. 1. 2013 činí základní sazba 21 % a snížená 15 %. V průběhu vývoje došlo k mnoha změnám sazeb a bohužel i k mnoha změnám legislativním. Nestabilita vede ke zbytečné nepřehlednosti, chybám a následně i nedorozuměním mezi správci daně a daňovými subjekty. Podstatné zvýšení sazby podněcuje také k umělým úpravám data uskutečnění zdanitelného plnění, a tím přiznání daně. U zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. Sazba daně je vypočtena jednoduchým algoritmem ze základu daně. Výši sazby schvaluje vždy vláda. Ostatní členské státy EU uplatňují také základní a sníženou sazbu daně, avšak v některých členských státech jsou kromě základní sazby dvě snížené sazby DPH. Takovou zemí je například její mateřská Francie, která uplatňuje standardní sazbu ve výši 19,6 % a dvě snížené sazby (ve výši 5,5 % na knihy, kulturu a zemědělské výrobky a ve výši 2,1 % na noviny a lékařské výrobky). Málokterá země používá jen jednu sazbu daně, i když je tento systém nesrovnatelně méně náročný než systém se dvěma a více sazbami. Od roku 2015 byla v ČR zavedena třetí sazba daně ve výši 10 % na knihy, kojeneckou výživu a léky.³⁵

V příloze je přehledná tabulka se sazbami daně v jednotlivých členských zemích.

3.4 Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie

Předpoklady výběru daní se výrazně změnilы koncem 20. století. Zvětšující se svázanost národních ekonomik a trhů způsobuje vedle daňové konkurence mezi státy též růst daňových úniků, které se týkají především daní se značnou pohyblivostí základů,

³² Česko, Business.center, zákon č. 235/2004 Sb. O dani z přidané hodnoty

tedy i daně z přidané hodnoty za zboží a služby. Mobilní základy mohou totiž lehce přecházet hranice členských států a vyhýbat se tím tak i zdanění.³³

Globalizace ekonomiky stírá hranice mezi členskými státy. Z toho důvodu zanikají i „hranice“ daňové. Vlády tak ztrácí způsobilost účinně daňově zachytit příjmy a obraty, které se realizují na jejich území. Spolu s tím v prostoru globálního trhu se zvyšuje i podíl pochybných transakcí, které se svým charakterem nehodí do pojetí tradičního systému daní.³⁶

Východisko představuje společné úsilí členských států ve vzájemné spolupráci v oblasti harmonizace a koordinace daní. Existuje ovšem i obrácený postoj, že tím nejúčinnějším řešením je připuštění konkurence do daňových systémů v podobě příznivějších daňových režimů.³⁶

3.4.1 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace představuje proces sblížení daňových soustav států na základě společných pravidel. V rámci harmonizačního procesu lze identifikovat tři základní fáze (harmonizační proces nemusí nutně projít všemi třemi fázemi – může např. skončit pouze harmonizací základů daně a daňové sazby mohou zůstat rozdílné):

- Výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- Harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce),
- Harmonizace daňové sazby.³⁴

Daňovou harmonizaci lze chápat jako proces (tedy prostředky k dosažení daného cíle) i výsledek (samotnou harmonizaci daňové legislativy) současně. V rámci procesu daňové harmonizace je jako cíl v Evropských společenstvích definováno zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování.³⁵

³³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*, s. 276

³⁴ NERUDOVA, *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2014, s. 344

³⁵ Článek 9394 Smlouvy o Evropských společenstvích

Pokud budeme daňovou harmonizaci považovat za prostředky, jimiž lze dosáhnout jednotného trhu, můžeme harmonizaci rozdělit na:

- Pozitivní harmonizaci, která představuje proces přibližování národních daňových systémů států Evropských společenství prostřednictvím uplatnění nařízení, směrnic a jiných legislativních nástrojů, které užívá Evropská komise k prosazování harmonizace. Výsledkem pozitivní harmonizace je, že ve všech členských státech platí stejné normy. Jedná se tedy o nejlepší způsob dosažení fungujícího jednotného trhu.⁴⁰
- Negativní harmonizaci, která je výsledkem činnosti Soudního dvora EU, kdy jsou v národních daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury SDEU, nikoliv na základě přijatých směrnic či nařízení. Negativní harmonizace nevytváří stejné předpisy pro všechny členské státy (na základě judikatury je nařízeno odstranit dané ustanovení pouze členskému stát, která je účastníkem daného případu). Negativní harmonizace tedy nemůže sloužit jako nástroj k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení.⁴⁰

Vztáhneme-li tedy definici daňové harmonizace na postup probíhající v Evropských společenstvích, pak lze harmonizaci chápat jako mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí zábrany ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo zkreslují hospodářskou soutěž. Cílem harmonizace tedy není dosažení „jednotné daňové soustavy“, ale spíše přiblížení a zkoordinování jednotlivých soustav.³⁶

3.4.2 Daňová koordinace

Daňová koordinace představuje první stupeň mezinárodního postupu ke sblížení daňových systémů. Jedná se především o vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V rámci těchto smluv jsou

³⁶ NERUDOVA, *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2014, s. 120

vydávána doporučení k novelizaci daňových zákonů, a to zejména v oblastech škodlivé daňové konkurence.³⁷

3.4.3 Nástroje daňové harmonizace

Mezi základní nástroje harmonizace daní v Evropské unii, po vstupu v platnost Lisabonské smlouvy 1. prosince 2009, patří:⁴²

- Primární právo Evropské unie. To se skládá z tak zvané Římské dohody z roku 1957, která v oblasti fiskálních opatření platí v původní podobě. Nebyla dotčena novými smlouvami o Evropské unii. Dále je tvoří i samotné Smlouvy o Evropské unii, Smlouvy o fungování Evropské unie a jejich protokolů, včetně Listiny základních práv. Primární právo nepovoluje na dovážené výrobky ukládat vyšší daň, než jakou je zatíženo zboží prodávané v dané zemi. Dále zakazuje uplatňovat na vyvážené zboží vyšší odpočet daně, než jaká z něj byla zaplacená. Vedle toho nedovoluje subvencovat úlevami na přímých daních domácí vývozce a ukládá přípravu harmonizace nepřímých daní, tedy i DPH. Primární právo též stanovuje, že členské země budou ve fiskální oblasti rozhodovat na základě jednomyslné shody, každá země má tedy právo veta, které se ovšem stalo bariérou pro prosazení silnější harmonizace ze strany Evropské unie.⁴²
- Sekundární právo Evropské unie. To tvoří rozhodnutí institucí, které ustanovují smlouvy. Jsou jimi Evropský parlament, Rada Evropské unie a Evropská komise. Jedná se pak o nařízení, směrnice, doporučení, rozhodnutí a stanoviska. Nařízení je obecně a přímo závazný právní akt, který se aplikuje ve všech členských státech a okamžitě po schválení se stává součástí jejich právních systémů. Nařízení má prioritu před zákony členských států a neposledně přímý účinek, lze se ho tak domáhat jako práva členského státu. Směrnice představuje právní akt, kterým se určí dosažení daného cíle nebo stavu. Realizuje se tak praktická harmonizace daňových soustav, kterou jsou členské státy povinny dodržovat. Rozhodnutí

³⁷ ŠIROKÝ, J. a kol., *Daňové teorie s praktickou aplikací*, s. 301

o způsobu jejího uplatnění do národního práva je však zcela v rukou členských států.³⁸

3.4.4 Harmonizace nepřímých daní

V Evropě byly aplikovány dva systémy nepřímého zdanění (kumulativní kaskádovitý systém daně z obratu a daň z přidané hodnoty), proto Evropská komise musela zvážit, jaký systém pro harmonizaci nepřímého zdanění zvolí. Francie jako jediná uplatňovala systém daně z přidané hodnoty (všeobecná daň ze spotřeby uvalovaná na přidanou hodnotu produkce), všechny ostatní členské země uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaný na hrubou hodnotu produkce, to znamená počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost výsledné daně). Kumulativní kaskádový systém daně z obratu způsobuje zkresení tržního prostředí, neboť díky faktu, že daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce, výrobci a distributoři raději vytvářejí integrace, neboť jejich prostřednictvím mohou ovlivnit výšku daňového zatížení. V systému daně z přidané hodnoty je daňové zatížení zcela nezávislé na délce výrobního či prodejního řetězce.³⁹

Dalším požadavkem, který zvolený systém nepřímého zdanění musí splňovat, je měřitelnost – daň musí být měřitelná, aby daňové zatížení bylo rovnoměrné (tedy aby dopadlo na všechny stejně). To vše ovšem nemohl kumulativní kaskádový systém daně z obratu, který existoval v 60. letech v členských státech Evropských společenství, zajistit.⁴³

Další vlastností daně z přidané hodnoty je její nepřímý výběr. Daň je plně přenášena na spotřebitele a odráží se v prodejní ceně zboží a služeb. Aplikace daně z přidané hodnoty na rozdíl od kaskádového systému daně z obratu nenarušuje soutěž na trhu.⁴⁰

³⁸ NERUDOVÁ, *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2014, s. 120

³⁹ VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2016*, s. 396

⁴⁰ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*, s. 276

Strukturální harmonizace

V první fázi harmonizace v Evropských společenstvích se tedy jednalo především o zavedení jednotného systému nepřímého zdanění. Harmonizace nepřímého zdanění měla proběhnout ve třech fázích:

- nahrazení vícestupňového kumulativního systému daně z obratu systémem nekumulativním,
- nahrazení nekumulativního systému daně z obratu systémem daně z přidané hodnoty,
- zrušení intrakomunitárních „daňových“ hranic.

Všechny kroky v této oblasti byly prováděny v úzké souvislosti se vznikem jednotného trhu, což by bez zavedení jednotného systému nepřímého zdanění nebylo možné.⁴¹

Harmonizace sazeb

Harmonizace daňových sazeb byla také velmi složitá. Důvodem byla existence následujících skutečností:⁴⁵

- harmonizace sazeb byla členskými zeměmi chápána jako zasahování do národní suverenity,
- daňové sazby mohli být nástrojem fiskální politiky a jejich harmonizace tedy nenechávala prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky,
- harmonizace sazeb mohla výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů v zemích, ve kterých výběr nepřímých daní tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu,
- neochota Evropské komise právně vymáhat a zajistit implementaci směrnic do národních daňových systémů,
- národní tradice, kterých by se členské země vzdávaly jen těžko.⁴⁵

⁴¹ NERUDOVÁ, *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2014, s. 344

Evropská unie přehodnotila postoj k harmonizaci daně z přidané hodnoty. Namísto daňové harmonizace začala Evropská komise uvažovat pouze o daňové aproximaci. Daňová aproximace vyjadřuje zpravidla směr daňové spolupráce, to je přiblížení se daňových systémů k sobě navzájem.⁴⁵

Dvojitý princip zdanění

System daně z přidané hodnoty zvolený pro harmonizaci nepřímého zdanění v členských zemích EU umožňuje dva principy zdaňování. Jedná se o princip země určení a princip země původu. Obě zásady jsou uvedeny v šesté směrnici EU o DPH. Prvotní harmonizací nepřímých daní Evropská komise sledovala zejména změnu dnes již mezinárodně standardně využívaného principu zdanění ze země určení na zásadu země původu, tak aby obchod se zbožím a službami v rámci jednoho vnitřního trhu byl zdaňován stejně jako obchod uvnitř jednoho státu.⁴²

Primární zásadou zdanění dle země určení je export zboží osvobozený od DPH a zboží překračující hranice státu je pak zdaněno až v zemi konečné spotřeby. Daň tedy platí kupující strana ve své zemi podle sazby platné v této zemi. Určitou komplikací v uvedeném principu je nutnost sledování pohybu zboží přes hranice. Podle druhé zásady zdanění dle země původu je export zdaněn a import od daně osvobozen. Žádoucí změna na druhý princip zdanění je však podmíněna zavedením jednotné daňové sazby napříč všemi členskými zeměmi. V opačném případě by totiž nezavedením jednotné daňové sazby došlo k situaci, kdy by se identické produkty prodávaly s různými sazbami daně podle místa původu. Výše uvedený důvod je překážkou uskutečnitelnosti změny, dosud nebyla změna principu zdanění zcela provedena a je stále uplatňován způsob země určení, v kterém odpadly formality na vnitřních státních hranicích se zvláštním systémem kontroly. Podle dřívějšího plánu Evropské komise se mělo jednat pouze o přechodný režim kombinující obě zásady zdanění při zavádění jednotného trhu v zemích EU s rokem

⁴² NERUDOVA, *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2014, s. 344

1993, jenže praxe tohoto dočasného systému se osvědčila, a tak funguje dodnes. Příčinou je fakt, že realizací principu zdanění dle země určení je umožněno jednotlivým členským státům volit takové výše daňové sazby, které nejlépe odpovídají vývoji a podmínkám jejich trhu bez očividné hrozby zkresení hospodářské soutěže či přesunu společností poskytujících služby.⁴³

3.5 Správa daní

Správa daní upravuje zásady jednání jednotlivých subjektů v rámci průběhu správy daní. Vymezuje také jejich práva a povinnosti. Daňový řád (resp. zákon č.280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších změn a doplňků)⁴⁴ definuje správu daní jako postup, jehož cílem je správné zajištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Přičemž daň je zde chápána nejen daň jako taková, ale i daňový odpočet. Což je pojem, který též zahrnuje nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, kdy se v podstatě jedná o nároky daňového subjektu vůči správci daně.⁴⁵

Na daňovou správu lze pohlížet z hlediska výkonného, kdy se jedná o soubor aktů týkajících se výběru daní a dále všeho co s tím bezprostředně souvisí a vede tím tak ke splnění hlavního cíle správy daní. Jiný je pohled institucionální, kdy se jedná o soubor správních orgánů zabývajících se správou daní včetně jejich vzájemných vztahů.⁵⁰

V současné době je silnější podpora v oblasti rozvoje mezinárodní spolupráce a mezinárodní výměny informací správců daně pro účinnější výkon daňové správy. Vývoj mezinárodní spolupráce je do určité míry řízen Evropskou unií a také částečně řízen dalšími institucemi jakou jsou OECD či WTO.⁴⁶ Hlavní zásadou procesní roviny reformy je důsledné uplatnění klientského pojetí správy daní, na který klade velký důraz už sama Evropská unie. Klientské pojetí správy daní lze volně přeložit tak, že pracovníci státu podílející se na správě daní poskytují služby těm subjektům, které mají povinnost

⁴³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*, 120

⁴⁴ Česko, Business.center, *zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád*

⁴⁵ VANČUROVÁ, A. a BONĚK, V. *Správa daní pro ekonomy.*, s. 154

platit daně. V tomto pojetí lze pak na boj proti daňovým únikům pohlížet jako na službu těm daňovým subjektům, které si řádně a včas plní povinnosti. Procesní rovina reformy daňové správy bodově obsahuje:

- důsledné uplatnění klientského přístupu při správě daní,
- zvýšení pochopitelnosti plnění daňových povinností,
- zefektivnění boje proto daňovým únikům,
- právní dokonalost, a to vše pak podporuje elektronizace daňové správy. Účinný boj proti daňovým únikům, které dosahují i formy organizované trestné činnosti, není myslitelný bez mezinárodní spolupráce a všechny další dílčí cíle přeměny správy daní by měly být vždy spojeny s vytvořením prostoru pro boj proti daňovým únikům a předcházení jim. Správné zajištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady je cílem správy daní pouze pomyslným. Je jasné, že část daní vždy zůstane před státem utajena, příp. je mu záměrně zkeslována. Část příjmu, obratu či majetku tak uniká zdanění a posláním správy daní je mimo jiné právě takové daňové úniky zachytit.

Daňový řád upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní.⁴⁷ Při registraci k DPH správce daně využívá zejména tyto prostředky dané mu daňovým řádem:

- vyhledávací činnost,
- místní šetření,
- postup k odstranění pochybností v registračních údajích

3.5.1 Vyhledávací činnost

Správce daně dle § 78 daňového řádu vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty. Tento postup vyžaduje a využívá informace z registrů, informačních systémů, evidencí, od konkrétních osob (podání vysvětlení) nebo na místě (místní šetření). Tyto údaje správce daně využívá k zjišťování majetkových a jiných poměrů osob, zdrojů jejich

⁴⁷ Česko, Business.center, *zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád*

příjmů nebo jiných skutečností vztahujících se ke vzniku daňové povinnosti a k placení daně. Vyhledávací činnost může být prováděna i bez součinnosti s daňovým subjektem a může být uskutečňována i mimo probíhající řízení.⁵²

Jedná se o zjišťování informací, které slouží především jako příprava pro vyhodnocení rizikovosti subjektů pro registraci k DPH.

3.5.2 Místní šetření

Správce daně provádí místní šetření v souladu s § 80 až § 84 daňového řádu. Místní šetření je součástí vyhledávací činnosti, to znamená, že slouží k vyhledávání důkazních prostředků. Úřední osoba provádějící místní šetření má v době provozu právo přístupu na pozemky, do provozoven a míst využívaných daňovým subjektem. Dále má přístup ke všem informacím, a to i na technických nosičích dat a má pravomoc vyžádat si účetní záznamy či jiné informace, které má daňový subjekt povinnost poskytnout v rozsahu nezbytně potřebném pro dosažení účelu správy daní.⁵³

3.5.3 Postup k odstranění pochybností v registračních údajích

Správce daně jedná v souladu § 128 daňového řádu⁴⁸. Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti nebo úplnosti uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci nebo v oznámení o změně registračních údajů, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Vyhoví-li daňový subjekt výzvě ve stanovené lhůtě, hledí se na přihlášku k registraci nebo na oznámení o změně registračních údajů, jako by bylo podáno bez vady v den původního podání. Je-li výzvě vyhověno až po uplynutí lhůty, považuje se přihláška k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů za podané tímto dnem.⁵³

3.6 Registrace k DPH

Správně vykonávaná registrační činnost správce daně vůči daňovým subjektům je velmi důležitá v boji proti daňovým únikům. Aby se fyzická či právnická osoba mohla

⁴⁸ Česko, Business.center, *zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád*

stát plátcem DPH, musí se nejprve zaregistrovat. Při registračním řízení správce daně i daňové subjekty postupují v souladu s § 125 až § 131 daňového řádu.⁴⁹

Jak vyplývá ze zákona o dani z přidané hodnoty, tak registrace k DPH může být buď nepovinná anebo povinná.⁵⁴ Nepovinná registrace je na principu dobrovolnosti, kdy se daňový subjekt na základě vlastních zjištění rozhodne, že se mu registrace k DPH ekonomicky vyplatí. To může být například v případech, kdy má vstupy v tuzemsku, (ze kterých si uplatňuje odpočet) ale výstupy má do jiných členských států (dále jen „JČS“). Dodání zboží či služeb do JČS je totiž přiznááno bez DPH.

Jak je patrné z tabulky, která tvoří přílohu č. 2 této diplomové práce, tak nejčastějším důvodem pro povinnou registraci k DPH je překročení obratu, tedy splnění podmínek uvedených v § 6 zákona o DPH, ve kterém se uvádí, že „plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč“.

Přehled registrací k DPH v ČR s uvedenými důvody registrací za roky 2014, 2015 a 2016 jsou zaznamenány v tabulce č. 2, která tvoří přílohu této diplomové práce.

Při daňových únikcích na DPH hrají klíčovou roli krycí společnosti, které reálně nevykonávají žádnou ekonomickou činnost, neevidují žádný majetek, statutárním orgánem jsou často jen bílí koně a firmy jsou prakticky jen zapsány. Jestliže organizátor daňového podvodu chce tyto zastírací společnosti (v řetězci, vystupují tyto subjekty nejčastěji na pozici buffer) zapojit do řetězových podvodů (někdy rovněž uváděných kolotočových podvodů), musí být tyto subjekty plátcí DPH. A právě tato podmínka může být jedním z nástrojů, jak bojovat proti daňovým únikům. Nově založená firma totiž nesplňuje onu podmínku v § 6 pro povinnou registraci k DPH (obrat 1 000 000,- Kč).

V případě dobrovolné registrace může správce daně požadovat od daňových subjektů doplňující údaje k jejímu podnikání. Na základě uvedených informací může ověřit, reálnou ekonomickou činnost subjektu, který se chce k DPH zaregistrovat. Nejčastěji se však jedná

⁴⁹ Česko, Business.center, zákon č. 235/2004 Sb. O dani z přidané hodnoty

o doložení sídla společnosti (např. nájemní smlouva), smlouvy o bankovních účtech firmy, charakteristiku podnikání nejčastěji uvedenou v podnikatelském záměru, identifikaci významných obchodních partnerů či předložení již vystavených faktur.

V zákoně nikde není stanoven výčet toho, co vše může finanční úřad požadovat v případě zákonné registrace k DPH. Nejčastěji se však jedná o prokázání tvrzeného dosažení, resp. překročení zákonem stanoveného limitu obratu za uplynulá období, např. vystavenými fakturami, výpisy z bankovních účtů, seznamy denních tržeb, knihami analytických účtů apod.

Je faktem, že na jednu stranu se tímto registrační řízení prodlužuje a pro svědomité a pečlivé podnikatele je to další zátěž. Na straně druhé je to však komplikace i pro nepoctivé subjekty, jejichž pozice je tím ztížena a řada podvodných společností, či společností bez reálné ekonomické činnosti je tímto postupem vyřazena. Problematiku plátcovství (a jeho důležitost) lze jednoduše ukázat na takzvaných ready made společnostech.

3.6.1 Ready made společnosti

Založení společnosti znamená jisté časové a administrativní náklady. Jsou k tomu nutné i vědomosti potřebné k založení společnosti. Množství lidí se tak raději obrátí na firmy, které se tímto zabývají a tím ušetří zmíněné náklady. Vzniklo tak nové „podnikatelské odvětví“, kdy jsou jednou osobou zakládány společnosti, které splňují všechny administrativní povinnosti, ale reálně nevykonávají ekonomickou činnost a pouze čekají na kupce, tedy svého nového majitele. Tyto společnosti jsou nazývány ready made. Tyto na „papíře“ zapsané společnosti jsou pak dále přeprodávány osobám, které si je již pořizují za účelem provozování ekonomické činnosti. Tyto firmy jsou však také často zneužívány pro podvodné jednání, a to nejenom v souvislosti s DPH.

Ready made společnosti byly poprvé zaznamenány v souvislosti s registrací k DPH. Pro srovnání cena ready made společnosti s ručením omezeným (s.r.o.) se na „trhu“ v případě neplátce pohybuje přibližně mezi 15 – 25 tisíci korun. Avšak v případě společnosti, která je již zaregistrovaná jako plátce DPH se tato cena zvyšuje v rozmezí 80 - 100 tisíc korun. Tento rozdíl v ceně je dán pouze tím, že daňový subjekt u finančního úřadu podá přihlášku k registraci (jednoduchý formulář, jehož vyplnění zabere

cca 10 minut) a dále finančnímu úřadu doloží požadované informace o ekonomické činnosti společnosti. Finanční úřad pak má v souladu s § 129 daňového řádu 30 dnů na to, aby poplatníka při splnění všech podmínek zaregistroval jako plátce DPH.⁵⁰

3.6.2 Virtuální sídlo

Většina zakladatelů ready made společností k prodeji dále poskytuje i další služby. Nejčastěji nabízenou službou je poskytnutí virtuálního sídla. Dle zákona každá právnická osoba musí mít své sídlo (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník § 136) a toto sídlo musí splňovat určité náležitosti. Osoby poskytující daňovým subjektům sídlo společnosti v některých případech k němu nabízí i určitý administrativní servis (např. možnost využití zasedací místnosti, přebírání pošty, vyřizování telefonických vzkazů apod.). Obchodní společnost se může nacházet na „lepší“ reprezentativnější adrese a nikdo tam nemůže přijít na kontrolu, protože se tam fakticky daňové subjekty nenachází.

Místní příslušnost daňových subjektů k jednotlivým územním pracovištím finančních úřadů je dána jejich sídlem zapsaným v obchodním rejstříku. Pro účely správy daní se za sídlo právnické osoby rozumí adresa, na které je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku (§ 13 daňového řádu).⁵¹ V praxi to vypadá tak, že právnická osoba, která podniká na nějakém menším městě (a skutečně zde vykonává ekonomickou činnost) si nechá do obchodního rejstříku zapsat virtuální sídlo v Praze a spadá tak pod územní pracoviště finančního úřadu v Praze. Tento subjekt se tak chová ve většině případů právě z toho důvodu, že kontroly z finančního úřadu jsou v Praze, díky množství daňových subjektů, mnohonásobně méně časté.

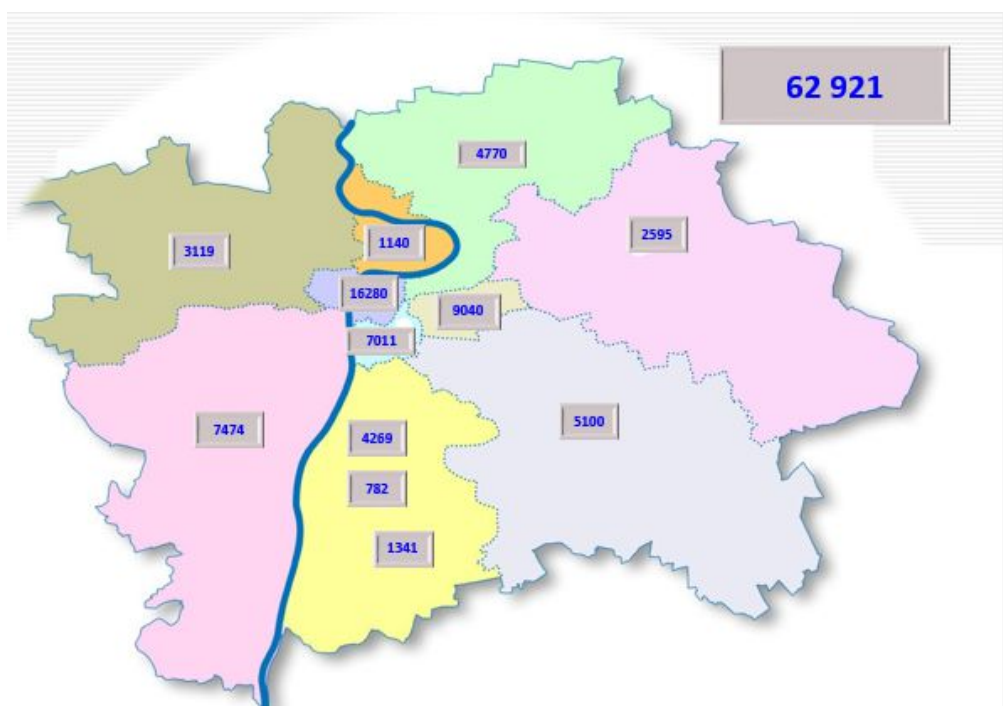
Závěr ze všech veřejně dostupných analýz je, že periodicita daňových kontrol v Praze u jednoho daňového subjektu přesahuje až 100 let, zatímco na finančních úřadech mimo Prahu se toto číslo může pohybovat řádově v několika málo letech. Kontroly na menších územních pracovištích pak samozřejmě bývají celkové a opakované. Daňové subjekty jsou pak i zpětně více sledované. Praha ve své podstatě patří k daňovým rájům.

⁵⁰ Česko, Business.center, *zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád*

⁵¹ Česko, Business.center, *zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád*

Pro lepší představu je na následující straně přiložena mapka Prahy, kde jsou barevně zvýrazněna jednotlivá teritoria územních pracovišť Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. V každé oblasti je vyčíslené množství daňových subjektů sídlících na virtuálních adresách k 31.12.2016. V Praze k tomuto datu využívalo virtuální sídlo celkem 62 921 ekonomických subjektů. Nejvíce subjektů mělo své sídlo na virtuálních adresách v Praze 1. Naopak nejméně jich je evidováno na Praze 11.

Obrázek 2 - Virtuální sídla dle jednotlivých územních pracovišť Finančního úřadu pro hlavní město Prahu



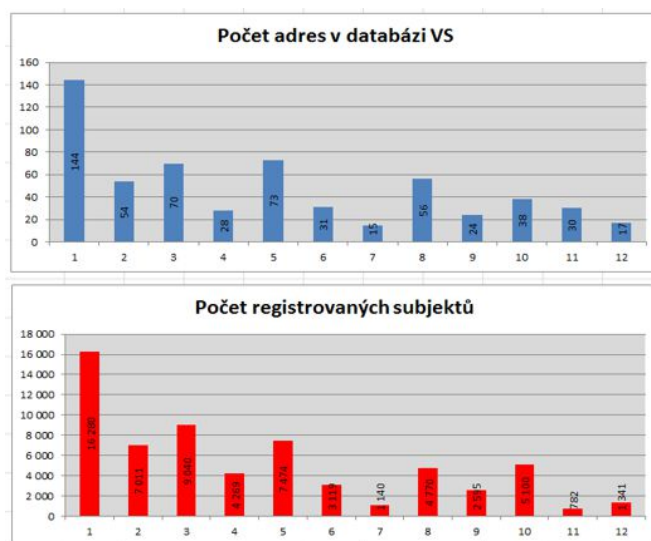
Zdroj: Vlastní zpracování z údajů v Obchodním rejstříku a evidencí správce daně, 2017

Jen pro srovnání, v České republice bylo v roce 2016 dle údajů finanční správy evidováno 857 459 daňových subjektů registrovaných k DPH, zatímco v hlavním městě Praze těchto subjektů bylo zaznamenáno 218 473. Ostatní daňové subjekty jsou rozprostřeny do ostatních krajů České republiky. Přehledné informace o aktivních daňových subjektech v jednotlivých krajích jsou zaznamenány v tabulce č. 11, která je přiložena k této diplomové práci.

V následujícím grafu jsou modře vyznačeny počty virtuálních sídel evidovaných na území hlavního města Prahy a červeně jsou uvedeny údaje o počtu registrovaných

ekonomických subjektů na těchto virtuálních adresách. Virtuální sídla a subjekty jsou rozčleněny dle jednotlivých územních pracovišť Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.

Obrázek 3 - Graf s virtuálními sídly evidovanými v hlavním městě Praze a počet subjektů sídlících na těchto adresách



Zdroj: Vlastní zpracování z údajů v Obchodním rejstříku a evidenci správce daně, 2017

V posledních letech se Finanční správa se zlovykem registrací daňových subjektů ve velkých městech, s cílem vyhnout se daňové kontrole, snaží bojovat. Na přelomu let 2014 a 2015 proběhla akce nazvaná „pomoc Praze“. Desítky kontrolorů z mimopražských finančních úřadů se dočasně přesunuli do Prahy, aby zde pomohli v kontrolní činnosti zaměřené na odpočty DPH.⁵²

3.6.3 Delegation

Pokud správce daně při registraci k DPH zjistí, že daňový subjekt vykonává svou ekonomickou činnost mimo Prahu (a má v Praze pouze virtuální sídlo), tak se snaží tyto subjekty přemístit na jiné mimopražské finanční úřady. Místo volí podle adresy (provozovny), na které je vykonávána ekonomická činnost. Tuto pravomoc správci daně dává daňový řád v § 18 Delegation.⁵³ Danou problematiku poměrně dobře ilustruje příklad

⁵² FINANČNÍ SPRÁVA, *Stovka pracovníků finanční správy z regionů pomáhá Praze*

⁵³ Česko, Business.center, zákon č. 280/2009 Sb., *Daňový řád*

z pražské Kaprovy ulice v Praze 1, kde v obyčejném činžovním domě na jedné adrese sídlí přes 1 700 firem.

4 Vlastní práce

4.1 Stav registrací k DPH v roce 2014

Přehled o počtu podaných přihlášek k registraci k DPH daňovými subjekty sídlícími na území hlavního města Prahy, včetně údajů o zamítnutých registracích k dani z přidané hodnoty za rok 2014 v členění dle jednotlivých Územních pracovišť Finančního úřadu pro hlavní město Prahu je zaznamenán v Tabulce č. 1 – Daňové subjekty podávající přihlášku k registraci k DPH a sídlící na území hlavního města Prahy v roce 2014.

Tabulka 1 - Daňové subjekty podávající přihlášku k registraci k DPH a sídlící na území hlavního města Prahy v roce 2014

	Přihláška k registraci k DPH	Zamítnutá registrace k DPH
ÚP Praha 1	4 615	135
ÚP Praha 2	1 254	178
ÚP Praha 3	1 341	65
ÚP Praha 4	1 369	35
ÚP Praha 5	1 996	137
ÚP Praha 6	1 312	26
ÚP Praha 7	613	26
ÚP Praha 8	1 213	28
ÚP Praha 9	1 490	14
ÚP Praha 10	1 877	214
ÚP Praha 11	460	11
ÚP Praha 12	314	5
FÚ pro hlavní město Prahu	17 854	874

Zdroj: Vlastní zpracování údajů získaných z administrativního a daňového informačního systému, 2017.

Z údajů této tabulky je patrné, že celkový počet podaných přihlášek k registraci k DPH daňovými subjekty sídlícími na území hlavního města Prahy v roce 2014 byl ve výši 17 854 subjektů a z toho pouhých 874 přihlášek k registraci k DPH bylo zamítnuto.

V roce 2014 byl zahajován postup k odstranění pochybností v registračních údajích pouze u daňových subjektů, kde po prověření registračních údajů zaznamenaných v přihlášce k registraci k dani z přidané hodnoty měl správce daně pochybnosti o úplnosti

těchto údajů. Vyhledávací činnost správcem daně nebyla prováděna. Registrace k DPH byla zamítnuta pouze u subjektů, kteří nereagovali na výzvu správce daně a chybějící údaje nedoplňovali.

4.2 Stav registrací k DPH v letech 2015 a 2016

Pro porovnáním totožných údajů o počtech daňových subjektů v souvislosti s registrací k dani z přidané hodnoty v letech 2015 a 2016 byly údaje o počtu daňových subjektů místně příslušných jednotlivým územním pracovištím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu žádajících o registraci k DPH, včetně informací o množství zamítnutých registrací zaznamenány do Tabulky č. 2 – Daňové subjekty podávající přihlášku k registraci k DPH a sídlící na území hlavního města Prahy v letech 2015 a 2016.

Tabulka 2 - Daňové subjekty podávající přihlášku k registraci k DPH a sídlící na území hlavního města Prahy v letech 2015 a 2016

Období	Přihláška k registraci k DPH		Zamítnutá registrace k DPH	
	2015	2016	2015	2016
ÚP Praha 1	4 716	3 801	348	312
ÚP Praha 2	1 784	1 393	63	205
ÚP Praha 3	1 334	1 291	157	210
ÚP Praha 4	1 316	1 366	86	115
ÚP Praha 5	1 875	1 814	201	205
ÚP Praha 6	1 255	1 080	91	111
ÚP Praha 7	651	601	60	89
ÚP Praha 8	1 186	1 077	52	89
ÚP Praha 9	1 578	1 651	130	283
ÚP Praha 10	1 890	1 876	213	300
ÚP Praha 11	482	435	23	29
ÚP Praha 12	381	368	21	24
FÚ pro hlavní město Prahu	18 448	16 753	1 445	1 972

Zdroj: Vlastní zpracování údajů získaných z administrativního a daňového informačního systému, 2017.

Z uvedeného vyplývá, že za rok 2015 podaly daňové subjekty Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu celkem 18 448 přihlášek k registraci k dani z přidané hodnoty, z toho bylo 1 445 přihlášek k registraci k DPH zamítnuto. Počet subjektů žádajících o registraci k DPH za rok 2015 se proti roku 2014 zvýšil nepatrně, ale počet zamítnutých

registrací k DPH vzrostl téměř dvojnásobně. Za rok 2016 bylo již zamítnuto 1 972 přihlášek k registraci k DPH z celkového počtu podaných žádostí o registraci k DPH na území hlavního města Prahy, a to v počtu 16 753. Množství přihlášek k registraci k DPH podaných daňovými subjekty v místní příslušnosti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu za rok 2016 se snížil proti roku 2015 téměř o dva tisíce, ale počet zamítnutých registrací k DPH se naopak zvýšil, a to o více jak o pět set.

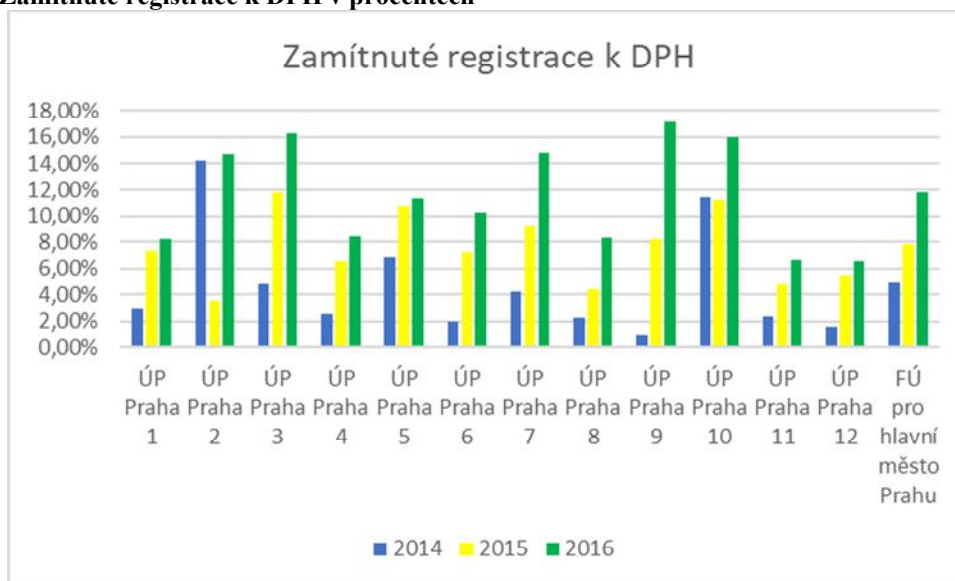
V průběhu roku 2015 bylo zavedeno vyhodnocování rizik statutárních orgánů a daňových subjektů žádajících o registraci k dani z přidané hodnoty. Postup k odstranění pochybností v registračních údajích byl nově zahajován také u daňových subjektů, kteří měly zapsané sídlo na virtuální adrese, jejichž statutárními orgány byli cizinci nebo ready made společnosti. Správce daně zároveň prováděl vyhledávací činnost.

Přínos těchto činností správce daně se projevil hned při analýze dat registračních údajů za rok 2015 prováděných Generálním finančním ředitelstvím. Celkový počet zamítnutých registrací k dani z přidané hodnoty se zvýšil v roce 2015 při porovnání s totožnými údaji za rok 2014 o 571. Znatelný rozdíl je i mezi těmito údaji za rok 2015 a 2016. Počet zamítnutých registrací k DPH vzrostl o 527.

Pro názornost byly vytvořeny grafy s přehledem podaných přihlášek k dani z přidané hodnoty a zamítnutých registrací k dani z přidané hodnoty za období let 2014, 2015 a 2016. Graf 13 – Přihlášky k registraci k DPH za období 2014, 2015 a 2016 a Graf 14 – Zamítnuté registrace k DPH za období 2014, 2015 a 2016 jsou uloženy v příloze této diplomové práce.

Graf se zamítnutými registracemi k dani z přidané za období let 2014, 2015 a 2016 v procentech je k nahlédnutí na následující straně.

Graf 1 - Zamítnuté registrace k DPH v procentech



Zdroj: Vlastní zpracování údajů získaných z administrativního a daňového informačního systému, 2017.

4.3 Atributy rizikovosti daňových subjektů

V této části práce jsou definovány atributy rizikovosti daňových subjektů, které byly získány na základě analýzy vybraných daňových řízení prováděných v roce 2016 v rámci registrace k dani z přidané hodnoty. Kritériem pro zahrnutí vybraného daňového řízení do zkoumaného souboru je zamítnutá registrace k dani z přidané hodnoty. Analýza vychází z údajů zjištěných z registračních řízení k dani z přidané hodnoty za rok 2016. Z registračních řízení, která splnila uvedené kritérium, byly následně získávány všechny potřebné údaje. Jedná se konkrétně o tyto údaje:

- zákonná přihláška k registraci k DPH ano / ne,
- subjekty, kterým byla v minulosti zrušena registrace k DPH,
- zrušení registrace k DPH z moci úřední ano / ne,
- ready made společnost ano / ne,
- sídlo je / není na virtuální adrese,
- statutární orgán (v tabulce jen „SO“) je / není fyzická osoba,
- statutární orgán je / není občan České republiky,
- statutární orgán má / nemá bydliště na ohlašovně, případně na virtuální adrese,

- statutární orgán má / nemá angažmá v jiných subjektech,
- kontaktnost a spolupráce daňových subjektů,
- subjekty, případně jejich statutární orgány zaznamenané v signálních informacích.

Vzhledem k širokému rozsahu zkoumaných dat byly zjištěné údaje pro názornost a prezentaci v této diplomové práci sumarizovány a zaznamenány v následující tabulce.

Tabulka 3 - Typologie rizikovosti daňových subjektů

Typ rizikovosti daňových subjektů	Za období 2016
Zamítnuté registrace	1972
Zákonná přihláška k registraci	758
V minulosti zrušená registrace	241
Zrušení registrace z moci úřední	198
Ready made společnost	1126
Virtuální sídlo	1315
SO je fyzická osoba	1931
SO je cizinec	724
SO má bydliště na ohlašovně	543
SO má angažmá v jiných DS	1354
Kontaktnost a spolupráce DS	1340

Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

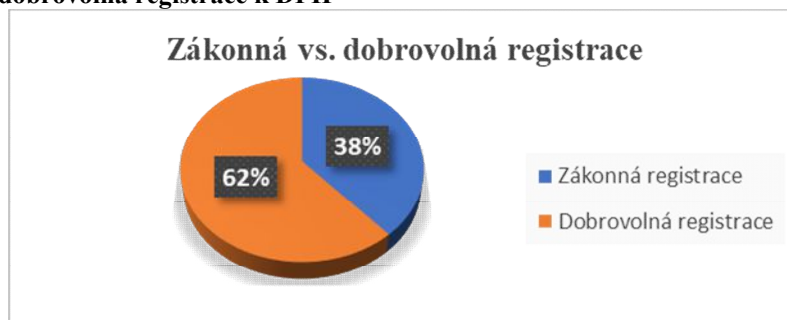
4.3.1 Zjištění z analýzy typologie rizikovosti daňových subjektů

Z analýzy údajů získaných na základě výše zmíněné typologie rizikovosti daňových subjektů vychází zjištění uvedené na následujících stranách.

- Z celkového počtu 1972 zamítnutých přihlášek k registraci k DPH, se jednalo u **758** z nich o registraci k DPH povinnou neboli zákonnou, což představuje u důvodu podání přihlášky k registraci k DPH **38,44 %**. U zbývajících 61,56 % se jedná o registraci nepovinnou, tak zvanou dobrovolnou.

KOMENTÁŘ: Z uvedené skutečnosti silného zastoupení důvodu podání nepovinné přihlášky k registraci k DPH lze vyčíst, že rizikové subjekty častěji podávají přihlášku k registraci k DPH z důvodu vlastního rozhodnutí. Povinná registrace k DPH musí splňovat podmínky stanovené zákonem o DPH a tím se subjekty, které mají v úmyslu neplnit povinnosti Finanční správy, nehodlají zabývat.

Graf 2 - Zákonná a dobrovolná registrace k DPH

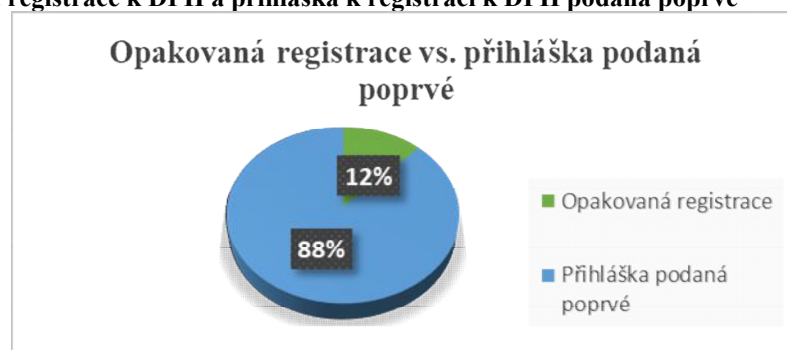


Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

- Subjekty, kterým byla v minulosti zrušena registrace k DPH byly zastoupeny v počtu **241** z celkové výše 1972 zamítnutých přihlášek k registraci k DPH tato skupina zastupuje **12,22 %**. Zbýlých 87,78 % představuje daňové subjekty podávající přihlášku k registraci k DPH poprvé.

KOMENTÁŘ: U tohoto typu rizikovosti daňových subjektů bylo zjištěno, že se jedná o nevýznamný druh rizikovosti, neboť převažují daňové subjekty, které podávají první přihlášku k registraci k DPH. Jedná se většinou o nově založené daňové subjekty, které nechtějí svou daňovou historii vzbuzovat podezření v neoprávněném nakládání s daňovým identifikačním číslem v případě jejich registrace k DPH.

Graf 3 - Opakovaná registrace k DPH a přihláška k registraci k DPH podaná poprvé



Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

- Z typologie rizikovosti daňových subjektů vychází další zkoumaný jev „důvod zrušení registrace k DPH“. Z celkového množství 241 daňových subjektů, kterým byla v minulosti zrušena registrace k DPH, byla registrace k DPH zrušena z moci úřední u **198** daňových subjektů. Tento soubor představuje **82,15 %**. Zbývá menší část, tedy 17,85 % zobrazuje daňové subjekty, u kterých byla zrušena registrace k DPH na základě podané žádosti daňového subjektu.

KOMENTÁŘ: Vysoké procento u daňových subjektů, jejichž registrace k DPH byla zrušena z moci úřední nás informuje o důležitosti zmíněného typu rizikovosti daňových subjektů. Vzhledem k tomu, že tento druh může být vyhodnocován pouze v případě zařazení předchozího představitele rizikovosti „subjekty, kterým byla v minulosti zrušena registrace k DPH“, přestože sám o sobě je tento druh nevýznamným parametrem, je nutné se zabývat při vyhodnocování registrací k DPH i tímto typem rizikovosti.

Graf 4 - Důvod zrušení registrace k DPH



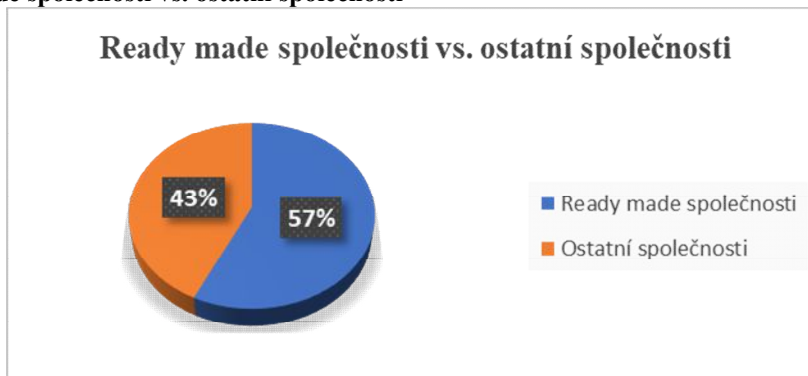
Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

- Ready made společností bylo **1126**. z celkového počtu 1972 zamítnutých přihlášek k registraci k DPH. Ready made společnosti jsou zastoupeny u zamítnutých přihlášek v roce 2016 v hodnotě **57,10 %**. Stávajících 42,90 % společností bylo založeno majitelem, který se nezabývá prodejem společností.

KOMENTÁŘ: Ready made společnosti byli zastoupeny ve skupině zamítnutých registrací v převažující výši. To poukazuje na fakt, že subjekty, které mají v úmyslu se zapojovat do podvodných jednání, nemají snahu vynakládat jakékoliv úsilí

s vyřizováním administrativy spojené se založením ekonomických subjektů. Vyplatí se jim vynaložit finanční prostředky na již zřízenou obchodní společnost.

Graf 5 - Ready made společnosti vs. ostatní společnosti

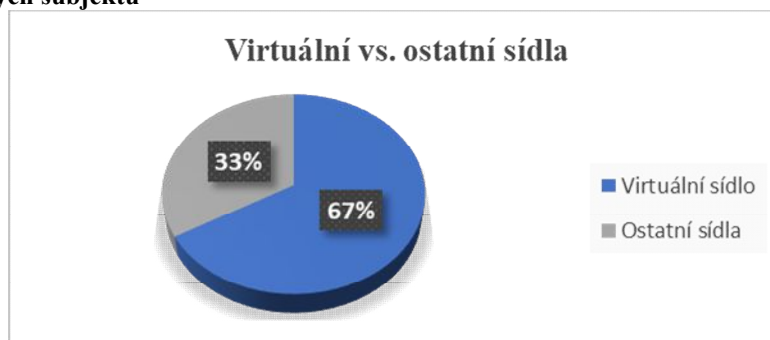


Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

Adresu na virtuálním sídle má zapsáno v obchodním rejstříku celkem **1315** společností. Zbývajících 657 daňových subjektů z celkového množství zamítnutých registrací má zapsanou adresu sídla na bydlišti jednatele, v místě uskutečňování ekonomické činnosti, případně na jiné adrese, kde má pronajaté prostory. Virtuální sídlo pro zápis sídla do obchodního rejstříku využívá **66,69 %**.

KOMENTÁŘ: Při hodnocení, zda analyzovaný vzorek daňových subjektů sídlí na virtuální adrese bylo využito interního neveřejného seznamu finanční správy. Ze zjištění lze předpokládat, že většina ready made společností má sídlo zapsané v obchodním rejstříku na virtuální adrese. Virtuální sídlo, kde se nenachází recepce, ani prostory využívané k jednáním s obchodními partnery využívají právě daňové subjekty, které nejsou založeny pro účely dosažení zisku zákonným způsobem.

Graf 6 - Sídla daňových subjektů



Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

- Z celkového počtu 1972 zamítnutých přihlášek k registraci k DPH, jsou **1931** z nich zastupovány statutárním orgánem fyzickou osobou. Toto množství představuje u zamítnutých registrací k DPH **97,92 %**. U zbývajících 2,08 % se jedná o právnické osoby zapsané na pozici statutárního orgánu daňových subjektů.

KOMENTÁŘ: Z uvedené skutečnosti silného zastoupení fyzických osob oprávněných jednat za obchodní společnost lze vyčíst, že statutárním orgánem rizikových subjektů jsou častěji fyzické osoby. Ve skutečnosti jsou do funkcí statutárních orgánů převážně zapisovány fyzické osoby, neboť tyto osoby zastupují obchodní korporace v obchodním styku. Praxe správce daně prokazuje, že právnická osoba ve funkci statutárního orgánu se vyskytuje zřídka. Právnická osoba je v této roli těžkopádnější a neusnadňuje ani jednání v obchodním styku. Pro obchodní partnery jsou obchodní korporace, jejichž statutárním orgánem je právnická osoba méně důvěryhodné. Sledování změn ve funkci statutárního orgánu u daného obchodního partnera vyžaduje stejnou činnost praktikovat i u právnické osoby, která je statutárním orgánem obchodní společnosti.

Graf 7 - SO je fyzická osoba vs. právnická osoba

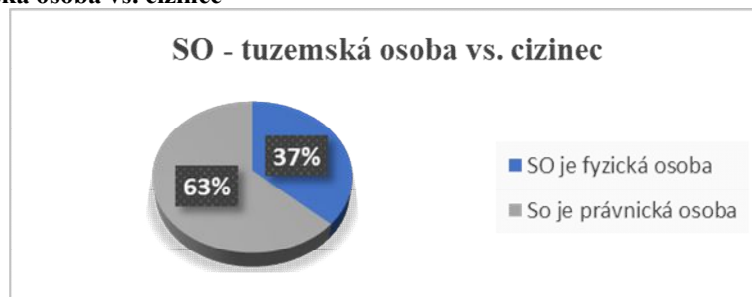


Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

- Z analyzovaného souboru zamítnutých registrací k DPH je **724** daňových subjektů, jejichž statutárním orgánem je osoba, která není občanem České republiky. Tato množina osob zastupuje **36,71 %**. Zbývající část ve výši 63,29 % jsou obchodní společnosti, které jsou zastupovány tuzemskými statutárními orgány.

KOMENTÁŘ: Z analyzovaných dat vyplývá, že existence statutárního orgánů ze zahraničí je mezi daňovými subjekty poměrně častá. Z náhledu do obchodního rejstříku je patrné, že většina statutárních orgánů, kteří nejsou občany České republiky, pochází ze Slovenska a dalších východních zemí, například Ruska, Ukrajiny, Rumunska. Zahraniční statutární orgány jsou pro Finanční správu těžko fyzicky dosažitelní. Pokud přeci jen mají snahu se správcem daně komunikovat, tak neovládají úřední řeč, tedy český jazyk.

Graf 8 - SO je tuzemská osoba vs. cizinec



Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

- Bydliště na ohlašovně má **543** statutárních orgánů z celkového počtu zamítnutých registrací k DPH. Tyto osoby představují **27,54 %**. Osoby s bydlištěm mimo ohlašovnu zastupují 72,46 %.

KOMENTÁŘ: Z uvedené skutečnosti silného zastoupení statutárních orgánů s bydlištěm na ohlašovně lze vyčíst, že rizikové subjekty se snaží být fyzicky nedosažitelní nejen pro správce daně, ale i pro orgány provádějící trestní řízení. Často se v tomto souboru statutárních orgánů vyskytují tak zvaní „bílí koně“, tedy nastrčené osoby jednající za daňové subjekty pouze formálně a účelově. V roce 2017 byly na veřejných internetových stránkách zaznamenány nabídky virtuálního bydliště. Poskytovatelé virtuálních sídel rozšířili svou činnost o poskytování bydliště na virtuální adrese, neboť správci daně vyhodnocovali daňové subjekty, které zastupoval statutární orgán s bydlištěm na ohlašovně od zapsání do obchodního rejstříku, jako rizikové.

Graf 9 - SO s bydlištěm na ohlašovně vs. mimo ohlašovnu



Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

- Dalším typem rizikovosti daňových subjektů jsou statutární orgány, které mají angažmá také v jiných obchodních korporacích. V této množině se vyskytuje **1354** firem z celkového počtu 1972 zamítnutých registrací k DPH. Jedná se o **68,66 %**. Zbývajících 31,34 % jsou obchodní společnosti, jejichž statutární orgán nemá angažmá v dalších společnostech.

KOMENTÁŘ: Z tohoto zjištění vyplývá, že statutární orgány s angažmá v dalších ekonomických subjektech se v pozorovaném vzorku vyskytují častěji než obchodní korporace, jejichž statutární orgán se v angažmá jiných společností nevyskytuje. Ze zkušeností správce daně je možné dodat, že statutární orgány, které zastupují

více firem, ve všech společnostech většinou deklarují stejnou ekonomickou činnost. Takové subjekty lze různě obměňovat v řetězcích zúčastněných na podvodném jednání.

Graf 10 - SO s angažmá vs. bez angažmá v jiných obchodních korporacích

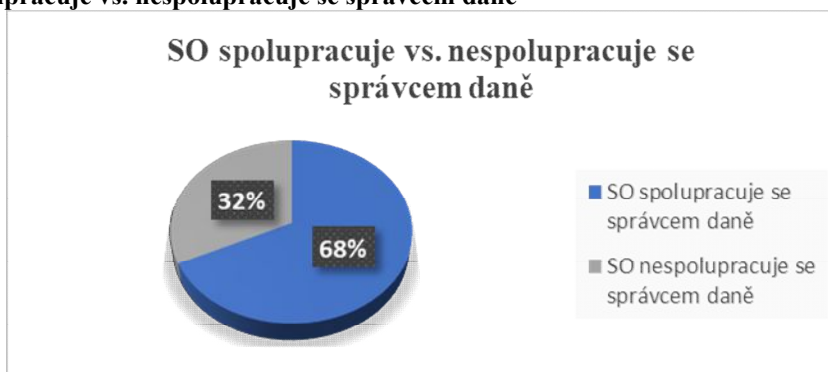


Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

- Z celkového množství zamítnutých registrací k DPH se správcem daně spolupracovalo 1340 společností, to znamená, že 67,95 % daňových subjektů bylo kontaktních a po celou dobu registračního řízení se správcem daně spolupracovalo. Zbylých 32,05 % subjektů nebylo kontaktních nebo v průběhu registračního řízení se správcem daně přestalo spolupracovat.

KOMENTÁŘ: Skutečnost, že se daňový subjekt přes počáteční aktivní spolupráci náhle „odmlčí“ není nijak neobvyklá. Subjekt tak koná záměrně z vlastního podezření, že správce daně odhalil jeho podvodné jednání. Zde jsou také v hojném počtu zastoupeny osoby nastrčené, které zpočátku se správcem daně komunikují a řídí se pokyny osob „strůjců daňových podvodů“, jejichž jména nejsou v obchodním rejstříku uvedena. Na zvědavé otázky správců daně však nedokážou reagovat a spolupráci se správcem daně ukončí.

Graf 11 - SO spolupracuje vs. nespolupracuje se správcem daně



Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

- Vlastní typologie rizikovosti daňových subjektů je prezentována v provedení detekovaných prvků daňových úniků, které se podařily kontrolním pracovníkům identifikovat v rámci popisu principu každého podvodného jednání.

KOMENTÁŘ: Forma demonstrace jednotlivých prvků symbolizujících získané znalosti byla zvolena z důvodu, že lépe vystihuje danou problematiku, respektive skutečnost, neboť nelze vždy s jistotou určitostí zařadit jednotlivé daňové subjekty do striktně vymezené skupiny nelegálních daňových úniků.

4.3.2 Typické faktory rizik

Podle provedené typologie byly zkonstruovány typické faktory rizik na základě expertního odhadu:

1. Statutární orgán má angažmá v jiných subjektech

Statutární orgán je zákonným zástupcem právnické osoby. Statutární orgán vedle toho, že jedná za společnost (ve vztahu k třetím osobám), také rozhoduje o obchodním vedení společnosti. Obchodní vedení zahrnuje řízení společnosti, organizování a řízení její podnikatelské činnosti, podnikatelských záměrů. Statutární orgán má dále povinnost zajistit řádné vedení předepsané evidence a účetnictví, vést seznam společníků a informovat společníky o záležitostech společnosti, jestliže o to požádají. Statutární orgán musí jednat s péčí řádného hospodáře, tedy s nezbytnou loajalitou, s potřebnými znalostmi a pečlivostí. Pokud má statutární orgán vykonávat řádně výše

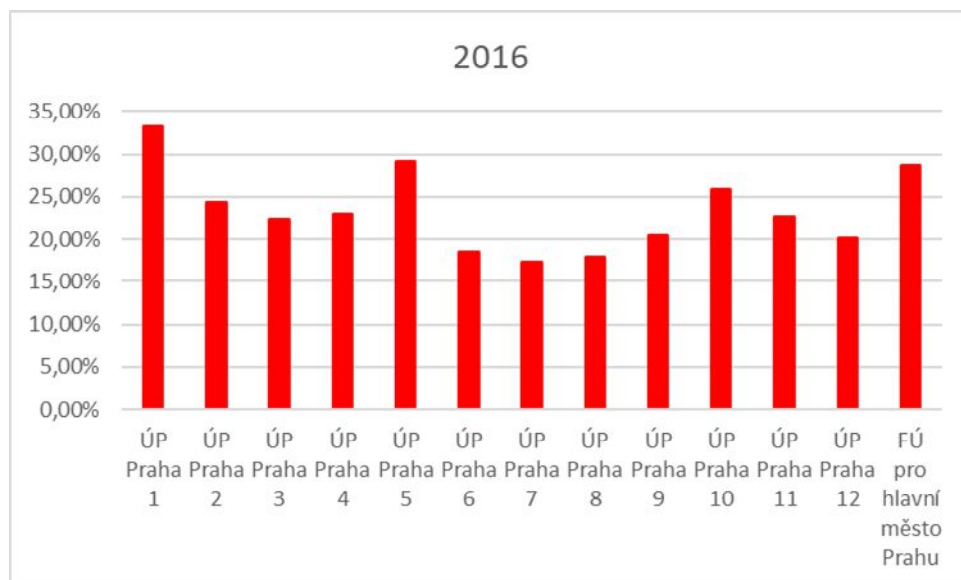
uvedené činnosti, které jsou zakotveny v zákoně č. 90/2012 Sb., O obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obchodních korporacích“), je nepravděpodobné, aby tyto činnosti vykonával ve více obchodních společnostech. Ze zkušeností správce daně vyplývá, že obchodní korporace, které totožný statutární orgán zastupuje, většinou vykonávají rozličnou ekonomickou činnost. Nelze tedy předpokládat, že statutární orgán, který má angažmá ve více subjektech bude svědomitě vykonávat činnosti, které jsou zákonem stanovené ve všech obchodních společnostech, jež v souvislosti s vykonávanou funkcí zastupuje.

2. Sídlo na virtuální adrese

Jedná se o pronájem určité adresy. Daná adresa je zapsána v obchodním rejstříku u daňového subjektu. Není nutný pronájem kanceláří. Hlavním pozitivem této možnosti jsou zcela určitě samotné ceny, za které lze virtuální sídlo firmy obstarat. V porovnání s pronájmem faktické kanceláře mohou být až několikanásobně nižší. Samotnou cenu ovlivňuje řada faktorů, například město, stejně jako prestiž adresy, kde jsou virtuální sídla nabízena. I ta nejdražší adresa však vyjde levněji než reálná kancelář. Na prestižních adresách je zajišťován příjem pošty, který je realizován mnohdy přes den fungující recepcí, která přijímá jak běžné dopisy, tak přijímá třeba také doporučené zásilky a jiné listovní zásilky. Obchodním korporacím jsou k základním službám nabízeny možnosti využívat třeba i služby doplňkové, například přeposílání pošty, příjem hovorů, ale i jednorázový pronájem kanceláře, zasedací místnosti a jiných prostor. V nabídkách virtuálních adres nechybí zmínka, že se lze snadno na těchto sídlech vyhnout i kontrolám, které pravidelně realizuje finanční úřad. Není totiž nic neobvyklého, že finanční úřady umístěné ve velkých městech jsou přetížené. A právě to je dobrá motivace spojená s tím, proč právě do velkých měst umisťovat sídla firem nelegálně podnikajících subjektů. Z hlediska měst, které jsou takto účelově volena, zcela jistě vévodí Praha, Brno a Ostrava. Podvodně podnikající firmy pro zastření skutečného stavu však mnohdy nevyhledávají nejlevnější virtuální sídla, ale zaměřují se na adresy, kde jsou nabízeny právě doplňkové služby a tím se snaží před správcem daně působit důvěryhodně. Mnohdy

při registraci k dani z přidané hodnoty předkládají i faktury za pronájem denní kanceláře nebo jednací místnosti za účelem obchodní schůzky s obchodními partnery.

Tabulka 4 - Subjekty na virtuálním sídle



Zdroj: Vlastní zpracování podkladových dat získaných z Generálního finančního ředitelství, 2017

3. Ready made společnost

Ready made společnost je obchodní korporace založená pouze za účelem prodeje klientovi. Hlavní výhodou existence těchto společností je zejména, že jsou již obchodním soudem registrované, tedy mají přidělené IČO a jsou zapsány v obchodním rejstříku. Tyto firmy jsou nabízeny osobám, které potřebují začít rychle podnikat a nejsou ochotné věnovat čas vyřizování formalit na jednotlivých úřadech. Veřejně jsou prezentovány, jako společnosti, kde si kupující může v den prodeje nechat vyrobit razítka, vizitky a ihned podepisovat smlouvy. Jmenování do funkce jednatele probíhá ke dni, kdy je obchodní korporace prodána novému majiteli a do obchodního rejstříku je zapsán datum jmenování do funkce jednatele k datu uvedenému na listině předkládané obchodnímu soudu neboli zpětně. Ready made společnost v minulosti nevyvíjela žádnou obchodní činnost, nemá

ekonomickou a účetní historii a tím pádem také stoprocentní garanci bezdlužnosti. Pokud jsou tyto firmy zaregistrovány také k dani z přidané hodnoty, jejich hodnota je mnohonásobně vyšší, ale pro osoby s úmysly nelegálního podnikání velmi cenné.

Pro tyto nesporné výhody jsou právě ready made společnosti vyhledávané osobami, které jsou organizátory nelegálních daňových úniků. Do řetězců, ve kterých je třeba rychle obměňovat subjekty zapojené do nelegálních obchodů, jsou již založené společnosti registrované k dani z přidané hodnoty nejvhodnější.

4. Statutární orgán není občan České republiky

Statutárním orgánem společností se velmi často stávají cizinci, kteří jsou českými daňovými nerezidenty. Takové osoby obvykle funkci vykonávají ze zahraničí, nemají pobyt v České republice. Cizinci navštíví Českou republiku jen za účelem sepsání Notářského zápisu. Častým případem je i skutečnost, že si osoby s pobytem mimo Českou republiku zvolí zástupce, který administrativní činnosti se založením nebo převodem obchodní korporace vyřizují na základě plné moci. Tyto osoby jsou statutárním orgánem české obchodní firmy, ale v České republice nikdy nebyly.

Statutární orgán ze zahraničí má vliv na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem. Cizinci jsou pro správce daně prakticky nedosažitelní, pokud nemají pobyt v České republice, který je správcem daně znám.

Daňové subjekty, za něž jednájí statutární osoby, kteří nejsou českými daňovými rezidenty, bývají často zapojovány do podvodných řetězců, jejichž záměrem je neodvedení daně.

5. Statutární orgán s trvalým pobytem na ohlašovně

Místo pobytu není pojem identický s trvalým pobytem. Trvalým pobytem je adresa evidovaná v Centrální evidenci obyvatel. Tato adresa se často neshoduje s místem reálného pobytu, tedy s místem, kde se občan trvale zdržuje. To je adresa s prostory, kde má například uloženy movité věci.

Je to třeba byt, ubytovna a podobně. Místo trvalého pobytu tedy není zákonitě místem faktického pobytu.

Pokud má fyzická osoba zájem o přihlášení trvalého bydliště na ohlašovně obce, musí splnit určitá pravidla. Na úřadě je třeba doložit, že dané osobě zaniklo užívací právo k nemovitosti, na původní adrese nebydlí a dále objekt nevyužívá a nenahlásí adresu novou. Na základě těchto skutečností obecní úřad změní údaj o trvalém pobytu na adresu ohlašovny, tedy obecního úřadu.

V praxi to často funguje tak, že vlastník nemovitosti podá po dohodě s osobou, která chce mít trvalé bydliště na úřadě, návrh na zrušení místa jeho trvalého pobytu, i když dotyčný na adrese dál bydlí. Další využívanou klíčkou je fiktivní ukončení trvalého pobytu na území České republiky. Fyzické osoby jeden den ukončí trvalý pobyt s tím, že se stěhujete do ciziny. Druhý den se **vrátí** a oznámí, že se nemá kam přihlásit a nechá se zaevidovat „na úřadě“. Podmínky pro zaevidování trvalého pobytu na ohlašovně nejsou složité, proto jsou často využívány nepoctivými podnikateli. Trvalý pobyt na ohlašovně má v Česku už víc než čtyři sta tisíc lidí. Zdaleka ne všichni jsou bezdomovci.

Trvalý pobyt na ohlašovně je pouze korespondenční adresa. Osoby s tímto pobytem jsou pro správce daně nedohledatelné, pokud neuvedou skutečný pobyt. Je tedy velká pravděpodobnost, že osoby jednající za daňový subjekt s trvalým pobytem na ohlašovně nebudou se správcem daně spolupracovat.

4.3.3 Zpracování získaných dat

Shromážděné údaje byly zpracovány v počítačovém statistickém systému GRETL. V tomto programu byla odhadnuta korelační matice s jednotlivými proměnnými popisující vazbu proměnných vycházejících z typologie rizikovosti daňových subjektů na množství zamítnutých registrací k DPH.

4.3.4 Korelační matice

Tabulka 5 – Korelační matice

Korelační matice typu rizikovosti daňových subjektů	Zamítnutá registrace	Zákonná přihláška k registraci	V minulosti zrušená registrace	Zrušení registrace z moci úřední	Ready made společnost	Virtuální sídlo	SO je fyzická osoba	SO je cizinec	SO má bydliště na ohlašovně	SO má angažmá v jiných DS	Kontaktnost a spolupráce DS
Zamítnutá registrace	1	0,75	0,53	0,37	0,63	0,76	0,08	0,69	0,67	0,46	0,65
Zákonná přihláška k registraci	0,75	1	0,45	0,48	0,68	0,64	0,12	0,96	0,79	0,53	0,87
V minulosti zrušená registrace	0,53	0,45	1	0,89	0,32	0,25	0,05	0,49	0,60	0,25	0,54
Zrušení registrace z moci úřední	0,37	0,48	0,89	1	0,29	0,23	0,05	0,44	0,54	0,23	0,49
Ready made společnost	0,63	0,68	0,32	0,29	1	0,78	0,17	0,68	0,53	0,78	0,60
Virtuální sídlo	0,76	0,64	0,25	0,23	0,78	1	0,22	0,52	0,42	0,99	0,47
SO je fyzická osoba	0,08	0,12	0,05	0,05	0,17	0,22	1	0,11	0,09	0,22	0,10
SO je cizinec	0,69	0,96	0,49	0,44	0,68	0,52	0,11	1	0,79	0,51	0,90
SO má bydliště na ohlašovně	0,67	0,69	0,60	0,54	0,53	0,42	0,09	0,79	1	0,42	0,90
SO má angažmá v jiných DS	0,46	0,53	0,25	0,23	0,78	0,99	0,22	0,51	0,42	1	0,46
Kontaktnost a spolupráce DS	0,65	0,87	0,54	0,49	0,60	0,47	0,10	0,90	0,90	0,46	1

Zdroj: Vlastní zpracování v programu GRETL, 2018

Registrace k DPH je v tabulce č. 5 - Korelační matice uvedena jen „registrace“.

Korelační matice v přítomném modelu odhaluje sílu vazby mezi proměnnou zamítnutá registrace a proměnnými - zákonná přihláška k registraci k DPH, v minulosti zrušená registrace k DPH, zrušená registrace k DPH z moci úřední, ready made společnost,

virtuální sídlo, statutární orgán (dále také jen „SO“) je fyzická osob, SO je cizinec, SO má bydliště na ohlašovně, SO má angažmá v jiných DS, kontaktnost a spolupráce DS, Signální informace.

Vyšší vazba mezi proměnnými v korelační matici:

1. Zamítnutá registrace a virtuální sídlo – Při analýze proměnné virtuální sídlo bylo využito veřejně dostupných údajů získaných v obchodním rejstříku a interního neveřejného seznamu finanční správy. Z korelační matice vyplynula nejsilnější vazba mezi proměnnými **zamítnutá registrace** a **virtuální sídlo** silná vazba. Ze zkušeností správce daně lze doplnit, že daňové subjekty, které nemají v úmyslu plnit povinnosti zakotvené v daňových zákonech, si z důvodu nedohledatelnosti vybírají právě adresy na virtuálních sídlech. Nejedná se vždy o adresy nabízené za nejnižší cenu. Na základě provedené typologie bylo zjištěno, že na jednom z prvních míst typických schémat rizik se umístily daňové subjekty se sídlem na virtuální adrese. Je tedy potvrzeno, že u subjektů, které splňují jmenované riziko, je oprávněnost obavy z neplnění povinností vůči Finanční správě velmi vysoká.
2. Zamítnutá registrace a zákonná přihláška k registraci k DPH – Dále byla potvrzena korelací významná vazba mezi proměnnou **zamítnutá registrace** a **zákonná přihláška k registraci**. Mezi zákonnými přihláškami k registraci k DPH vévodí přihlášky z důvodu překročení obratu, které podávají osoby povinné k dani, jejichž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000,00 Kč. V mnoha případech prověřovaných subjektů, které splňovaly výše zaznamenané podmínky, bylo prokázáno, že faktury, kterými prokazovaly překročení obratu, byly fiktivní a plnění na těchto fakturách vyúčtované nebylo nikdy uskutečněno.
Při vyhodnocování rizikovitosti daňových subjektů při registraci k DPH bylo dále zjištěno, že po rozšíření informace, kdy správce daně pečlivěji prověřuje a zkoumá dobrovolné registrace k DPH, vytvořily daňové subjekty skupinu, ve které si vzájemně vystavovaly faktury a předstíraly tak reálně vykonávanou ekonomickou činnost. Jednalo se většinou o poskytování takových služeb, jejichž

uskutečnění je následně velmi složité prověřovat. V souhrnu takto vystavené faktury překročily částku 1.000.000,00 Kč za rozhodné období. Správce daně pouze detekováním celé skupiny odhalil účelové podvodné jednání v rámci registrace k DPH, tedy ve velmi raném stádiu. Registrace k DPH byly následně zamítnuty pro účelovost. U osob, které vykonávají nezákonnou činnost v době, kdy nejsou plátcí daně, lze jen těžko očekávat, že budou po přidělení identifikačního čísla se správcem daně spolupracovat. V typických schématech rizik se zákonná přihláška k registraci k DPH nevyskytuje mezi nejčastějšími riziky, neboť povinná registrace k DPH musí splňovat podmínky stanovené zákonem o DPH a pro subjekty, které nemají v úmyslu plnit povinnosti Finanční správy, je to nepřekonatelný problém.

3. Zamítnutá registrace a statutární orgán je cizinec – Významná vazba byla dále detekována mezi proměnnými **zamítnutá registrace a statutární orgán je cizinec**. Jak již bylo dříve sděleno, tak mnoho zahraničních jednatelů a společníků pochází z východních zemí, tedy ze Slovenska, Ukrajiny, Ruska, Rumunska a tak dále. Tyto osoby mnohdy nenavštíví Českou republiku, ani při zakládání nebo pořízení obchodní korporace. Ekonomickou činnost, pokud ji vůbec vykonávají (nezřídka se jedná pouze o formální vykazování), tak řídí ze svého bydliště v zahraničí, popřípadě prostřednictvím externího zmocněnce s velmi omezenou plnou mocí. Se správcem daně komunikují v nejlepším případě elektronicky. V případě nutnosti osobního jednání je setkání s těmito statutárními orgány prakticky nemožné. Proměnná statutární orgán je cizinec byla v typických schématech rizik detekována jako nepřehlédnutelné riziko.
4. Zamítnutá registrace a statutární orgán má bydliště na ohlašovně – Další silná vazba byla dále zjištěna mezi proměnnými **zamítnutá registrace a statutární orgán má bydliště na ohlašovně**. Vzhledem k tomu, že na ohlašovně mají trvalý pobyt často osoby, které se skrývají před věřiteli nebo státními orgány, nelze předpokládat, že takový statutární orgán správci daně uvede skutečnou adresu svého pobytu, případně jiné kontaktní údaje, aby byl pro Finanční správu

dosažitelný. Provedenou typologií rizikovosti bylo prokázáno, že statutární orgán s trvalým pobytem na ohlašovně je rizikem umístěným na pátém místě.

5. Zamítnutá registrace a kontaktnost a spolupráce DS – Silná závislost byla odhalena mezi proměnnými **zamítnutá registrace** a **kontaktnost a spolupráce DS**. Pokud daňové subjekty neuvedou kontaktní údaje a se správcem daně nespolupracují už ve fázi probíhajícího (často jimi aktivně požadovaného) registračního řízení, případně se po počáteční spolupráci odmlčí, dávají správci daně jasnou informaci o tom, že nebudou v budoucnu plnit povinnosti vyplývající z daňových zákonů. Registrace k DPH těchto daňových subjektů je nutné zamítnout v případě opakované žádosti (pokud subjekt nedoznal vývoje prokazujícího nové skutečnosti opravňující ke změně postoje správce daně), a věnovat značnou pozornost případným pokusům o registraci také u dalších subjektů, v nichž po neúspěšném pokusu o registraci k DPH získávají nové angažmá a modus operandi opakují.

6. Zamítnutá registrace a ready made společnost - Korelační matice dále odhalila silnou vazbu mezi proměnnými **zamítnutá registrace** a **ready made společnost**. Ready made společnosti jsou vyhledávané pro nesporné výhody, které poskytují. Těmi jsou konkrétně neexistence ekonomické a účetní historie a tím pádem také stoprocentní garance bezdlužnosti, a velmi rychlý přepis umožňující téměř okamžité zahájení činnosti v případě, že bude skutečně realizována (veškeré administrativní nesnáze vznikající při zápisu nové společnosti do veřejného obchodního rejstříku jsou v okamžiku její koupě již dořešeny). Rizikovými osobami jsou tyto společnosti vyhledávané také právě pro administrativní jednoduchost a často prodej i převod online (i ze zahraničí) právě v případech, kdy do statutárního orgánu vstupuje cizinec, či jinak riziková osoba (například u osob, které za svého působení v jiných korporacích mají nesplněné závazky vůči finanční správě). Jedná se o obchodní korporace, jejichž administrativu při založení společnosti obstará zakladatel, u kterého je možné tyto služby nebo koupit již založené firmy poptávat. Z dostupných poznatků správce daně vyplývá, že v případě, že již proběhlo úspěšné registrační řízení DPH s osobami zapsanými

v obchodním rejstříku při založení společnosti, vzrůstá prodejní cena subjektu – plátce DPH až na dvacetipětinásobek shodného subjektu bez registrace k DPH.

- Mezi proměnnými zamítnutá registrace a v minulosti zrušená registrace k DPH, zrušená registrace k DPH z moci úřední, statutární orgán je fyzická osob, statutární orgán má angažmá v jiných DS a Signální informace nebyla zjištěna silná vazba.

4.3.5 Statistická významnost jednotlivých proměnných

Dále byla provedena statistická významnost jednotlivých proměnných.

Testování významnosti jednotlivých proměnných

Statistická významnost jednotlivých proměnných se hodnotí t-testem. Kritériem významnosti je pak podmínka: vypočtená t-hodnota je větší, než t-hodnota tabulková.

Tabulka 6 - Testování významnosti jednotlivých proměnných

	Zákonná přihláška k registraci	V minulosti zrušená registrace	Zrušení registrace z moci úřední	Ready made společnost	Virtuální sídlo	SO je fyzická osoba	SO je cizinec	SO má bydliště na ohlašovně	SO má angažmá v jiných DS	Kontaktnost a spolupráce DS
t- hodnota	1,621	1,856	3,738	2,932	2,439	1,522	3,254	3,953	2,157	3,085
t-hodnota tabulková $\alpha=0,01$	2,8482	2,8482	2,8482	2,8482	2,8482	2,8482	2,8482	2,8482	2,8482	2,8482
významný/ nevýznamný	N	N	V	V	N	N	V	V	N	V
t-hodnota tabulková $\alpha=0,05$	2,1098	2,1098	2,1098	2,1098	2,1098	2,1098	2,1098	2,1098	2,1098	2,1098
významný/ nevýznamný	N	N	V	V	V	N	V	V	V	V
t-hodnota tabulková $\alpha=0,1$	1,7396	1,7396	1,7396	1,7396	1,7396	1,7396	1,7396	1,7396	1,7396	1,7396
významný/ nevýznamný	N	V	V	V	V	N	V	V	V	V

Zdroj: Vlastní zpracování v programu GRETL, 2017

Jako statisticky významné na všech zvolených hladinách významnosti, tedy pro $\alpha=0,01$, $\alpha=0,05$ a $\alpha=0,10$ vychází proměnné:

- zrušení registrace z moci úřední,
- ready made společnost,
- statutární orgán je cizinec,
- statutární orgán má bydliště na ohlašovně,
- kontaktnost a spolupráce DS.

Jako statisticky významné na hladině významnosti $\alpha=0,1$ a $\alpha=0,05$ vychází proměnné:

- virtuální sídlo,
- statutární orgán má angažmá v jiných DS.

Jako statisticky významné na hladině významnosti $\alpha=0,1$ vychází proměnná V minulosti zrušená registrace.

Jako statisticky nevýznamné na všech zvolených hladinách významnosti, tedy pro $\alpha=0,01$, $\alpha=0,05$ a $\alpha=0,10$, vychází proměnné:

- zákonná přihláška k registraci,
- statutární orgán je fyzická osoba.

Statistická významnost jednotlivých proměnných:

1. Zrušení registrace z moci úřední – Registraci k dani z přidané hodnoty z moci úřední správce daně zruší u daňových subjektů, kteří závažně porušují plnění povinností zakotvených v zákoně o dani z přidané hodnoty. Mezi závažná porušení povinností plátců daně patří především nepodávání přiznání k dani z přidané hodnoty, neposkytnutí požadované součinnosti (daňové subjekty nereagují řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředkládají bez řádného odůvodnění požadované údaje), maří správu daně tím, že uvádí nepravdivé nebo neúplné informace. Porušením takových povinností dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Pokud daňový subjekt, který byl v minulosti zrušen z moci úřední, podá opakovaně přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, je velmi pravděpodobné, že povinnosti peněžité i nepeněžité povahy vůči finanční správě

nebude opět plnit. Z výše uvedeného je patrné, že vypočtená statistická významnost odpovídá skutečnosti.

2. Ready made společnost – Zpravidla se jedná o obchodní korporace, které nikdy nepodnikaly a byly založeny kvůli následnému prodeji. Tyto obchodní firmy jsou vyhledávány pro pohodlnost a rychlost využití dané obchodní korporace. Daňové subjekty je možné okamžitě zapojit do podvodného jednání v rámci řetězce, jehož úmyslem je neodvedení daně. Takové obchodní společnosti pro správce daně představují významné riziko. Statistická významnost je v souladu s praktickými zkušenostmi správce daně.
3. Statutární orgán je cizinec – Obchodní korporace jsou převážně zakládány nebo kupované cizími státními příslušníky, kteří trvale nežijí v České republice. Často jsou tyto obchodní společnosti zakládány na základě plné moci, tedy bez přítomnosti statutárního orgánu. Cizinci, kteří se nechají zastupovat již při zápisu obchodní firmy do Obchodního rejstříku pravděpodobně nikdy Českou republiku nenavštívili, ani v budoucnu nemají v úmyslu do ní zavítat. Správci daně u takových daňových subjektů nejsou většinou sdělovány kontaktní údaje. Jediný kontakt, který správce daně na statutární orgán má, je adresa trvalého bydliště mimo Českou republiku. Cizí státní příslušníci pochází ze zemí s geografickou blízkostí k České republice a historickými ekonomickými vazbami. Jedná se především o Slováky, Ukrajince, Rumuny, Poláky. Zjištěná statistická významnost odpovídá realitě.
4. Statutární orgán má bydliště na ohlašovně – V tomto případě byla rovněž statistická významnost zjištěna oprávněně. Správci daně u statutárních orgánů s bydlištěm na obecním nebo městském úřadě není znám reálný pobyt osob, které jsou oprávněni jednat za daňový subjekt. Pokud statutární orgán správci daně nenahlásí svůj reálný pobyt, případně jiné kontaktní údaje, je pro správce daně obtížné kontaktovat daňový subjekt ve chvíli, kdy jsou zjištěny nesrovnalosti při správě daní. Osoby, které nejsou přihlášeny k trvalému bydlišti v místě svého reálného pobytu, se obvykle skrývají z důvodu vědomého porušování zákonů. Počet lidí, kteří uvádějí svůj trvalý pobyt na obecním nebo městském úřadu, v posledních letech vzrůstá.

5. Kontaktnost a spolupráce DS – Tato proměnná je pro správce daně velmi významná. Pokud daňový subjekt správci daně neuvede při registraci kontaktní údaje nebo zaeviduje kontaktní údaje, které nejsou správné, je velký předpoklad, že má v úmyslu se správcem daně v budoucnu nespolupracovat. Účelem správce daně při registraci k dani z přidané hodnoty je odhalit subjekty, které úmysl následné nespolupráce a nekontaktnosti splňují.
6. Virtuální sídlo – hromadné administrativní sídlo bez trvalé přítomnosti osob přímo spojených s daňovým subjektem využívají převážně daňové subjekty, které se vyhýbají plnění v zákonech zakotvených podmínkách, a to nejen vůči finanční správě, ale také vůči obchodním partnerům. Tato proměnná je tedy správně vyhodnocena jako statisticky významná.
7. Statutární orgán má angažmá v jiných DS – pro správce daně je zejména rizikové, pokud statutární orgán daňového subjektu má angažmá v dalších daňových subjektech, a to zejména prezentující se stejnou ekonomickou činností. Statutární orgány zakládají obchodní korporace se stejnou činností účelově. Tyto firmy jsou dle zkušenosti správce daně následně postupně zapojovány do řetězových obchodů. Tato statistická významnost odpovídá skutečnosti.

U ostatních proměnných byla v souladu s realitou zjištěna minimální statistická významnost nebo nevýznamnost.

4.4 Zhodnocení stávajících zákonných institutů Finanční správy pro boj s daňovými úniky v České republice

V této práci je vykreslen legislativní rámec, který lze považovat za institut Finanční správy pro boj s daňovými úniky.

4.4.1 Institut Finanční správy pro boj s daňovými úniky v České republice

Dne 1. 7. 2017 byl v České republice zaveden institut tzv. nespolehlivé osoby. Nově zavedený institut je zakotven v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění

pozdějších předpisů.⁵⁴ Vedle stávajícího institutu nespolehlivého plátce je institut nespolehlivé osoby dalším opatřením pro efektivní boj proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty. Základním smyslem tohoto nového institutu je zajištění pokračující vazby na nespolehlivost u těch osob, které závažným způsobem porušily povinnosti nejen při správě daně z přidané hodnoty. Jedná se o osoby povinné k dani, které nejsou plátcem DPH a osoby nepovinné k dani, pokud tyto osoby vykazují závažné porušení povinností ohrožující řádnou správu a výběr daně z přidané hodnoty.

Vznik nespolehlivé osoby

Nespolehlivá osoba vznikne:

- a) **Ze zákona**: Nespolehlivou osobou se stává nespolehlivý plátce DPH v okamžiku, kdy dojde ke zrušení jeho registrace z moci úřední i na žádost plátce. Rozhodný je okamžik zrušení registrace k DPH.
- b) **Rozhodnutím správce daně**: Nespolehlivou osobou se stane osoba, o které tak rozhodne správce daně. Naplnění následujících kritérií pro vznik nespolehlivé osoby bude posuzováno od 1. 7. 2017. Pro rozhodnutí o nespolehlivé osobě postačí naplnění kteréhokoli bodu z níže uvedených kritérií:
 1. Opakované porušení povinností identifikované osoby dle § 6g, 6h a 6i zákona o DPH. Za opakovanost se považuje, pokud jedna z výše uvedených situací nastala alespoň 2x nebo došlo k jejich kombinaci, a to v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců.
 2. Opakované porušení § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH – Osoba povinná k dani opakovaně uvede daň na dokladu a ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nepřizná daň. Za opakovanost se považuje, že uvedená situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců.
 3. Vystavení fiktivního dokladu.

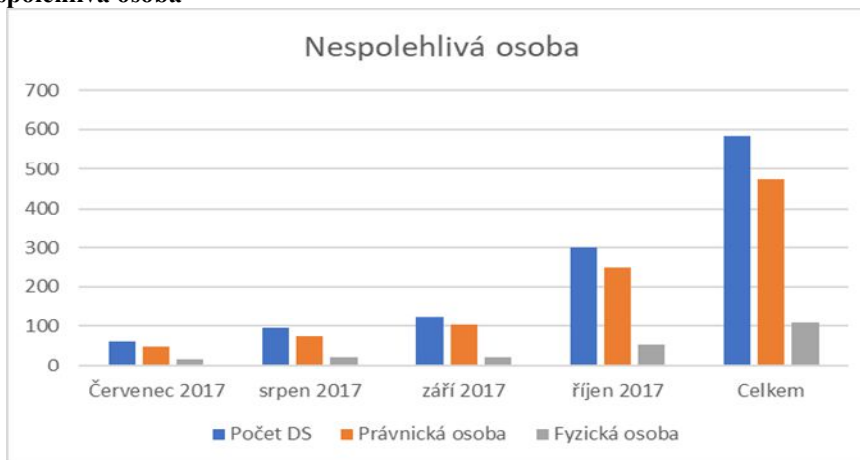
⁵⁴ Česko, Business.center, zákon č. 235/2004 Sb. O dani z přidané hodnoty

4. Pravomocné odsouzení: Osoba povinná k dani byla pravomocně odsouzena za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby na dani z přidané hodnoty.
5. Zajišťovací příkaz dle § 103 zákona o DPH, resp. § 167 daňového řádu.
6. Porušení registrační povinnosti k DPH - Osoba povinná k dani uvede nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH.
7. Nedoplatek DPH.
8. Kombinace výše uvedených kritérií. V případě, že subjekt bude splňovat více jednotlivých výše uvedených pochybení, tak pro naplnění statusu nespolehlivé osoby se k podmínce opakovanosti, u bodů, kde je vyžadována, nepřihlíží.

Pokud o nespolehlivé osobě rozhodne správce daně, tato osoba se může do 15 dnů ode dne doručení proti tomuto rozhodnutí odvolat a toto odvolání má odkladný účinek. Tento odkladný účinek však může správce daně z důvodů hodných zvláštního zřetele vyloučit.

Pokud by se nespolehlivá osoba stala plátcem, stane se automaticky plátcem nespolehlivým. Rozšíření institutu nespolehlivosti z nespolehlivého plátce na nespolehlivou osobu má zabránit tomu, kdy nespolehlivý plátce zruší registraci k DPH a může opět za stanovených podmínek jako plátce daně z přidané hodnoty podnikat bez označení „nespolehlivý“. Aktuální status nespolehlivosti je zveřejněn prostřednictvím Registru DPH.

Graf 12 - Nespolehlivá osoba



Zdroj: Vlastní zpracování dat získaných na Česko, Údaje subjektech DPH, *Registr DPH*, 2018

Od 01.07.2017, to je od zavedení institutu „nespolehlivá osoba“ do 28.10.2017 se nespolehlivou osobou stalo 583 daňových subjektů. Každý měsíc uvízne v síti tohoto institutu větší množství daňových subjektů než v předchozím měsíci. V červenci 2017 se nespolehlivou osobou stalo 62 daňových subjektů, z toho 15 fyzických osob, v srpnu 2017 počet nových daňových subjektů mezi nespolehlivými osobami stoupl na 96, v tomto údaji je zahrnuto 22 fyzických osob. V září 2017 byl celkový počet navýšen o 124 subjektů a v říjnu 2017 o více jak dvojnásobek, celkem 301 ekonomických subjektů, z toho 52 fyzických osob.

V souvislosti s nespolehlivou osobou je nutné zmínit, že novelou zákona o DPH byl s účinností od 1. ledna 2013 do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce. Institut byl zaveden jako alternativní forma postihu ke zrušení registrace, a to u plátců, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti DPH, ale kterým z důvodu jejich obratu převyšujícího 1.000.000,-- Kč za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců nelze zrušit registraci k DPH.

V registru DPH je ke dni 28.10.2017 registrováno celkem 10.558 nespolehlivých plátců. Hranice desetitisíc nespolehlivých plátců byla překročena dne 27.09.2017. Od zavedení institutu nespolehlivé osoby, to je od 01.07.2017 se stalo nespolehlivými osobami celkem 1.754 daňových subjektů. Pro porovnání množství nespolehlivých osob a počtu nespolehlivých plátců za stejné období je určena následující tabulka.

Tabulka 7 - Nespolehlivé osoby a nespolehliví plátcí

Nespolehlivost	Nespolehlivá osoba			Nespolehlivý plátce		
	Počet DS	Právnícká osoba	Fyzická osoba	Počet DS	Právnícká osoba	Fyzická osoba
Červenec 2017	62	47	15	459	413	46
srpen 2017	96	74	22	372	309	63
září 2017	124	104	20	410	372	38
říjen 2017	301	249	52	513	462	51
Celkem	583	474	109	1754	1556	198

Zdroj: Vlastní zpracování dat získaných na Česko, Údaje subjektech DPH, *Registr DPH*

Analýzou seznamu nespolehlivých osob a nespolehlivých plátců bylo zjištěno, že:

- Mezi nespolehlivými osobami převažují právnické osoby, které vznikly v roce 2012 a 2013, se značným odstupem následují obchodní korporace založené v roce 2014 a 2015. Firmy, které vznikly před rokem 2011, jsou mezi nespolehlivými osobami zastoupeny v zanedbatelném počtu. Z uvedeného vyplývá, že institutu nespolehlivé osoby dominují obchodní korporace, které mají krátkou podnikatelskou minulost. Pro reálnou představu je přiložen Graf 15 – Nespolehlivé osoby podle roku založení firmy.
- Mezi nespolehlivými plátcí převažují právnické osoby, které vznikly v roce 2013, následují obchodní korporace založené v roce 2014 a 2012. Firmy, které vznikly před rokem 2007, jsou mezi nespolehlivými plátcí zastoupeny v nepatrném množství. Z uvedeného vyplývá, že institutu nespolehlivého plátce vévodí také obchodní korporace, které mají krátkou podnikatelskou minulost. Pro zajímavost je přiložen Graf 16 – Nespolehliví plátcí DPH podle roku založení firmy.
- Více jak polovina nespolehlivých plátců má adresu sídla zapsanou v hlavním městě Praze a čtvrtina nespolehlivých plátců sídlí na virtuální adrese. Počty daňových subjektů sídlících v jednotlivých krajích České republiky jsou zaznamenány v Tabulce 12 – Nespolehliví plátcí podle adresy sídla.

4.4.2 Zjištěné informace o daňových subjektech související s nespolehlivostí firem

Nově zapsané obchodní korporace

Správce daně zaznamenal enormní nárůst nově zapsaných obchodních korporací. V první polovině roku 2017 bylo do obchodního rejstříku zapsáno 16.900 společností s ručením omezeným. Čtvrtina těchto subjektů má sídlo zapsané v hlavním městě Praze. Ve stejném období roku 2016 vzniklo 13.278 společností s ručením omezeným. To znamená, že v prvním pololetí roku 2016 bylo zapsáno o 22 % více společností s ručením omezeným, než ve stejném období roku 2017.

V Tabulce 13 – Obchodní společnosti registrované v první polovině roku 2017 podle adresy sídla přiložené k této diplomové práci je zobrazen počet nově registrovaných

daňových subjektů v období od 01.01.2017 do 30.06.2017 podle sídel v jednotlivých krajích.

Vzhledem k tomu, že mezi nespolehlivými plátcí jsou nejvíce zastoupeny firmy zapsané v posledních čtyřech letech, vznikem většího množství obchodních korporací vzrůstá obava, že tyto subjekty budou zapojeny do řetězců, jejichž účelem je neodvedení daně.

Obchodní společnosti se statutárními orgány s bydlištěm na ohlašovně

K 30.09.2017 je zapsáno 8.194 obchodních korporací, jejichž statutární orgány mají trvalý pobyt zapsaný na ohlašovně městského úřadu. Ve srovnání se všemi firmami jsou tyto obchodní společnosti výrazně častěji zastoupeny v institutu nespolehlivých plátců nebo postiženy úpadkem, exekucí případně insolvenčí. Jak bylo již v předchozích kapitolách popsáno, tak u těchto statutárních orgánů existuje riziko, že se záměrně skrývají před kontaktováním například ze strany věřitelů či státu, nebo ve statutárním orgánu firmy hrají roli tak zvaného bílého koně.

V počtu mezi 100 a 200 osobami se pohybuje množství obchodních korporací se statutárními orgány, které mají zaevidovaný trvalý pobyt na ohlašovně Městských úřadů v Praze 4, 6, 8, 10, ve Zlíně a v Pardubicích.

V příloze k této práci je Tabulka 14 – Porovnání podílů nespolehlivých plátců DPH s firmami s negativními událostmi (úpadek, exekuce nebo insolvence), jejichž statutárními orgány jsou osoby s trvalým pobytem na ohlašovně.

4.5 Zákonné instituty Finanční správy pro boj s daňovými úniky ve vybraných členských státech EU

V boji proti daňovým únikům postupují správci daně v členských státech různým způsobem. V této části diplomové práce byly zmíněny zákonné instituty Finanční správy pro boj s daňovými úniky ve vybraných členských státech EU, konkrétně ve Slovenské republice a v Německé spolkové republice.

4.5.1 Slovenská republika

Ve Slovenské republice podnikatelé, kteří se chtějí stát plátcí daně z přidané hodnoty, musí státu složit jistotu na daň v souladu s § 4c zákona č. 222/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jistotu na daň ve výši nejméně 1 000 eur a nejvýše 500 000 eur musí složit daňové subjekty, které dosáhly za nejvýše 12 předcházejících po sobě následujících kalendářních měsíců obrát ve výši 49 790 eur, ale i podnikatelské subjekty, které se chtějí zaregistrovat dobrovolně.⁵⁵

Zdanitelné osoby, které podaly žádost o registraci k dani z přidané hodnoty, jsou povinny složit jistotu na daň složením peněžních prostředků na účet finanční správy nebo bankovní záruku poskytnutou bankou bez výhrad na dobu 12 měsíců ve prospěch správce daně ve výši požadované jistoty na daň, pokud:

1. je fyzickou osobou v angažmá právnické osoby:
 - a) která má nebo měla ke dni zániku nedoplatky na dani 1 000 eur a více a tyto nedoplatky vznikly v období, kdy tato fyzická osoba byla jednatelem nebo společníkem této právnické osoby,
 - b) které byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty z moci úřední, neboť obchodní korporace, jejímž statutárním orgánem byla tato fyzická osoba, závažným způsobem porušovala povinnosti vůči správci daně.
2. jednatel nebo společník této právnické osoby je fyzická nebo právnická osoba, která má nedoplatky na dani 1 000 eur a více, které ke dni podání žádosti o registraci k dani z přidané hodnoty nebyly zaplacený.
3. jednatel nebo společník touto právnické osoby je fyzická nebo právnická osoba, která je nebo byla v angažmá jiné obchodní korporace:
 - a) která má nebo měla ke dni zániku nedoplatky na dani 1 000 eur a více a tyto nedoplatky vznikly v období, kdy tato fyzická osoba byla jednatelem nebo společníkem této právnické osoby,

⁵⁵ Slovensko. *Novelizovaný Zákon o DPH*

- b) které byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty z moci úřední, neboť obchodní korporace, jejímž statutárním orgánem byla tato fyzická osoba, závažným způsobem porušovala povinnosti vůči správci daně.

Jistota na daň se použije na úhradu nedoplatku na dani, který vznikl po zaregistrování osoby povinné k dani za plátce. Pokud jistota na daň nebo její část nebyla použita na úhradu nedoplatku na dani do 12 měsíců ode dne složení jistoty, správce daně peněžní jistotu daňovému subjektu vrátí.

4.5.2 Spolková republika Německo

Ve Spolkové republice Německo je při registraci k dani z přidané hodnoty hlavní pozornost Finanční správy věnována majiteli obchodní společnosti. Vyhledávací činnost v rámci rizikovosti firmy je prováděna zejména u majitele obchodní korporace. Je prověřována spolehlivost této osoby.

Pokud je obchodní firma prodána novému majiteli, tak se daňovému subjektu zruší registrace k dani z přidané hodnoty. V případě, že nový majitel má zájem nově pořízenou firmu registrovat k dani z přidané hodnoty, musí prokazovat svou bezúhonnost a zároveň ekonomickou činnost daňového subjektu. Prokáže-li se spolehlivost majitele obchodní korporace, je daňovému subjektu přiděleno nové identifikační číslo. Ve Spolkové republice Německo, podobně i v jiných státech Evropské unie, je daňové identifikační číslo k DPH (VAT ID) odlišné od identifikačního čísla korporací a není zpravidla nikde volně dohledatelné, například ve veřejném rejstříku.

4.6 Komparace zákonných institutů Finanční správy pro boj s daňovými úniky v České republice a členských státech EU

Efektivní postupy v členských státech byly dále zkoumány z pohledu legislativy České republiky.

Jistota na daň, která je zákonným institutem Finanční správy Slovenské republiky pro boj s daňovými úniky, je určitě efektivní. V České republice by obdobná kauce mohla být také zavedena. Finanční správa má nástroje, jak ekonomické činnosti členit podle rizikovosti. Výše kauce by byla podle této rizikovosti stanovována. Její výše by měla být

závislá na skutečně vykonávané ekonomické činnosti daňového subjektu. Pokud by se v průběhu období, kdy by byla kauce složená na speciálním bankovním účtu Finanční správy, změnila ekonomická činnost obchodní korporace, tak by se kauce měla změnit podle rizika dané činnosti.

Ve Slovenské republice je jistota na daň po 12 měsících, kdy nebyla využita, a to ani částečně na úhradu nedoplatků daňového subjektu, vrácena. Tento časový úsek není příliš dlouhý. Možná by prodloužení tohoto období podle druhu ekonomické činnosti a její konkrétní rizikovosti tento institut boje proti daňovým únikům zefektivnilo.

Na stránkách slovenské Finanční správy jsou mimo jiné zveřejňovány seznamy daňových subjektů, u kterých nastaly důvody pro zrušení registrace k dani z přidané hodnoty a soupisy subjektů, které mají nedoplatky vůči Finanční správě.⁵⁶ Lze předpokládat, že i tyto výčty daňových subjektů, které neplní své povinnosti vůči správci daně, jsou efektivním institutem v boji proti daňovým únikům, a umožňují také potenciálním obchodním partnerům ověřit spolehlivost alespoň v tomto směru.

⁵⁶ Slovensko. *Informačné zoznamy*

5 Výsledky a diskuse

5.1 Výsledky

Z analýzy registračních řízení, v jejichž závěru byly přihlášky k registraci k dani z přidané hodnoty zamítnuty, byly definovány typické faktory rizik. Jsou to znaky, které by měli správci daně připomenout zvýšenou pozornost a důsledné prověřování při registraci k dani z přidané hodnoty. Přítomnost faktoru rizik predikuje budoucí míru rizikovitosti daňových subjektů, to je pravděpodobnost, že v budoucnu nebude plnit zákonem předepsané povinnosti vůči finanční správě u daně z přidané hodnoty. Tato rizikovitost je v zásadě dvojího druhu:

- a) Povinnosti nepeněžité povahy – subjekt nepodává daňová hlášení, nereaguje na výzvy, neoznamuje změny sídla, místa provozování, používané účty, a tak dále. Avšak toto nemá fiskální dopad.
- b) Povinnosti peněžité povahy – subjekt vykazuje daňové povinnosti, které však neplní vůbec, či jsou hrazeny pouze částečně. Poddruhem je případ, kdy vykazuje nesprávnou výši, kterou plně hradí. Lze sem vřadit i případy, kdy subjekt vykazuje zcela odlišně od skutečnosti, a to s cílem získat neoprávněnou daňovou výhodu (neodvést DPH, či přímo vylákat nadměrný odpočet). Mezi variace patří vykazování reálných obchodů daňově nesprávným způsobem, s cílem umožnit jiným, kooperujícím subjektům registrovaným v jiných členských státech Evropské unie neodvést DPH v zemi, kde mají sídlo.

Mezi rizikové faktory, které byly detekovány na základě analýzy vybraných daňových řízení prováděných v roce 2016 v rámci registrace k dani z přidané hodnoty, patří zejména **statutární orgány daňových subjektů, které mají angažmá v jiných obchodních korporacích (68,06 %); obchodní korporace se sídlem zapsaným na virtuální adrese (66,69 %); ready made společnosti (57,10 %); daňové subjekty, jejichž statutárním orgánem není občan České republiky (36,71 %) a také obchodní společnosti, jejichž statutárním orgánem je osoba s trvalým pobytem na ohlašovně (27,54 %).**

Následně byla korelační maticí zkoumána síla vazby mezi proměnnou zamítnutá registrace a proměnnými - zákonná přihláška k registraci k DPH, v minulosti zrušená registrace k DPH, zrušená registrace k DPH z moci úřední, ready made společnost, virtuální sídlo, statutární orgán (dále také jen „SO“) je fyzická osob, SO je cizinec, SO má bydliště na ohlašovně, SO má angažmá v jiných DS, kontaktnost a spolupráce DS, signální informace. Silné vazby byly detekovány mezi proměnnou **zamítnutá registrace** a proměnnými **virtuální sídlo** (0,76), **zákonná přihláška k registraci k DPH** (0,75), **statutární orgán je cizinec** (0,69), **statutární orgán má bydliště na ohlašovně** (0,67), **kontaktnost a spolupráce DS** (0,65) a **ready made společnost** (0,63). U ostatních proměnných nebyla korelační maticí zjištěna významná souvislost s proměnnou zamítnutá registrace.

Dále byla korelační maticí zjišťována síla vazby mezi ostatními proměnnými navzájem.

Algoritmem tohoto pozorování byly potvrzeny typické faktory rizik, neboť největší vazba byla detekována mezi vysvětlujícími proměnnými, které se v uvedeném schématu umístily na nejdůležitějších pozicích, a to **virtuální sídlo** a **statutární orgán má angažmá v jiných DS** (0,99). Následovala silná vazba mezi proměnnými **zákonná přihláška k registraci** a **statutárním orgánem je cizinec** (0,96). Významná souvislost byla odhalena mezi proměnnými **statutární orgán je cizinec** a **kontaktnost a spolupráce DS** (0,90). Stejná hodnota síly vazby byla detekována mezi proměnnými **statutární orgán má bydliště na ohlašovně** a **kontaktnost a spolupráce DS** (0,90). Nezanedbatelná je souvislost mezi proměnnými **v minulosti zrušená registrace** a **zrušení registrace k DPH z moci úřední** (0,89). Poslední podstatnou sílu vazby vykázaly proměnné **zákonná přihláška k registraci** a **kontaktnost a spolupráce DS** (0,87).

K výše uvedeným znakům, u kterých by měl správce daně zpozornit, je vhodné po analýze korelací připojit daňové subjekty, jimž byla v minulosti zrušena registrace k dani z přidané hodnoty z moci úřední.

V dalším kroku byla provedena statistická významnost jednotlivých proměnných.

Jako statisticky významné na všech zvolených hladinách významnosti vyšly proměnné **zrušení registrace z moci úřední, ready made společnost, statutární orgán je cizinec, statutární orgán má bydliště na ohlašovně a kontaktnost a spolupráce DS.**

Proměnné **virtuální sídlo a statutární orgán má angažmá v jiných DS** vyšly jako statisticky významné na dvou zvolených hladinách významnosti.

Pouze na jedné zvolené hladině významnosti vyšla jako statisticky významná proměnná **v minulosti zrušená registrace.**

Jako statisticky nevýznamné na všech zvolených hladinách významnosti vyšly proměnné **zákonná přihláška k registraci a statutární orgán je fyzická osoba.**

Zjištěná statistická významnost je v souladu s definovanými typickými faktory rizik.

Z porovnání totožných údajů o počtech daňových subjektů v souvislosti s registrací k dani z přidané hodnoty v letech 2015 a 2016 je již patrný význam nově zavedeného vyhodnocování rizik statutárních orgánů a daňových subjektů žádajících o registraci k dani z přidané hodnoty. Existuje pravděpodobnost, že v následujících letech se tento způsob výrazně projeví v ještě větším počtu zamítnutých registrací k DPH.

5.2 Doporučení

Pro tvorbu algoritmu byly východiskem zjištění vycházející z korelační matice, a to silná vazba mezi proměnnými **virtuální sídlo a statutární orgán má angažmá v jiných DS; virtuální sídlo a statutární orgán má angažmá v jiných DS; zákonná přihláška k registraci a statutárním orgánem je cizinec; statutární orgán je cizinec a kontaktnost a spolupráce DS; statutární orgán má bydliště na ohlašovně a kontaktnost a spolupráce DS; v minulosti zrušená registrace a zrušení registrace k DPH z moci úřední; zákonná přihláška k registraci a kontaktnost a spolupráce DS.**

Tato zjištění hrála roli při vymezení následujících doporučení.

1. Institut nespolehlivé osoby by mohl mít širší rozsah. Nespolehlivou osobou by se měla stát i fyzická osoba, která byla statutárním orgánem obchodní korporace, jež porušovala povinnosti vůči Finanční správě a z tohoto důvodu se

stala nespolehlivým plátcem nebo ji byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty. V souladu se zákonem o obchodních korporacích statutární orgán zastupuje obchodní korporaci. Je tedy zodpovědný za závažné porušení povinností ohrožující řádnou správu a výběr daně z přidané hodnoty.

2. a) Všechny osoby zakládající nové obchodní společnosti by měly mít povinnost prokázat u rejstříkového soudu osobní bezdlužnost a také bezdlužnost všech obchodních korporací, v jejichž angažmá se daný společník nachází. Bezúhonnost a bezdlužnost fyzické osoby i daňových subjektů, v jejichž angažmá je daná osoba, by měla být dokládána i statutárními orgány nově vznikající obchodní korporace.

b) Povinnost prokazovat bezdlužnost u rejstříkového soudu by měly mít i noví společníci a statutární orgány již zapsaných obchodních korporací.
3. Legislativně zamezit plnohodnotné využívání adres na virtuálních sídlech. Sídlo by mělo být zapsáno pouze na adrese, na které je daňový subjekt reálný dosažitelný. Nejlépe tam, kde využívá prostory pro ekonomickou činnost. Pokud takové prostory ke své činnosti nepotřebuje, byla by adresa sídla směřována do místa, kde má daňový subjekt uložené účetnictví.
4. Ve Finanční správě zavést samovyměření a zautomatizovat vystavování výzev v případě nepodání daňových přiznání a jiných písemností, kterými se musí správci vyměřovacího oddělení zabývat. Pokud by část práce pracovníků vyměřovacích oddělení byla samočinně prováděna informačním systémem, mohl by se počet těchto pracovníků Finanční správy omezit. Pracovníci, kteří by po této změně neměli využití na vyměřovacím oddělení, mohli by se zabývat prověřováním rizikovosti v rámci registrace k dani z přidané hodnoty, případně kontrolou a postupy k odstranění pochybností.
5. Zveřejňovat na portálu Finanční správy daňové subjekty:
 - a) které mají nedoplatky vůči správci daně,
 - b) u kterých nastali důvody pro zrušení registrace k dani z přidané hodnoty.

6. V České republice zavést efektivní nástroj Finanční správy Slovenské republiky pro boj s daňovými úniky, a to jistotu na daň, která by daňovému subjektu byla vrácena po 5ti letech bezproblémového plnění podmínek zakotvených v daňových zákonech. Pokud by byla provedena změna společníků nebo statutárních osob v obchodních korporacích, tak by ode dne změny zapsané v Obchodním rejstříku započal běh nové lhůty pro vrácení jistoty na daň. V případě, že změna by byla provedena po vrácení jistoty na daň, daňový subjekt by měl povinnost složit na účet Finanční správy novou jistotu na daň. Tento institut by mohl částečně nahradit praxi zavedenou ve Spolkové republice Německo, kdy je při změně majitele firmy zrušena registrace k DPH a nové identifikační číslo je přiděleno po prokázání spolehlivosti této nové osoby.

7. Právníkům osobám udělovat daňové identifikační číslo (VAT ID) odlišné od identifikačního čísla. Shodnost těchto identit je zavádějící a daňovými subjekty často zneužívána. Mimo jiné tak umožňuje zahraničním subjektům VAT ID spolehlivě odhadnout, což může vést k zapojení subjektu do mezinárodního řetězce i bez jeho vědomí v počáteční fázi.

6 Závěr

Česká republika se v současnosti potýká se snahou eliminovat daňové úniky. Stát ročně kvůli daňovým únikům přichází o desítky miliard korun, přičemž nezanedbatelnou část tvoří daňové úniky související s daní z přidané hodnoty. V tuzemsku totiž stále působí celá řada organizací, jejichž jediným cílem podnikání je neoprávněné čerpání nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty ze státního rozpočtu.

Velmi účinným institutem v boji proti daňovým únikům je v první linii důsledné prověřování registrací k dani z přidané hodnoty. Osoby, které mají v úmyslu nekalé podnikání je třeba již při registračním řízení odhalit a nepustit do systému daně z přidané hodnoty.

V této diplomové práci byla verifikovaná rizikovost daňových subjektů a byly definovány následující typické faktory rizik:

- statutární orgány daňových subjektů, které mají angažmá v jiných obchodních korporacích,
- obchodní korporace se sídlem zapsaným na virtuální adrese,
- ready made společnosti,
- daňové subjekty, jejichž statutárním orgánem není občan České republiky,
- obchodní společnosti, jejichž statutárním orgánem je osoba s trvalým pobytem na ohlašově

Po analýze závislosti jednotlivých proměnných bylo detekováno ještě nezanedbatelné riziko, a tím je zrušená registrace k dani z přidané hodnoty z moci úřední.

V posledním kroku provedenou statistickou významností byla potvrzena správnost definovaných typických faktorů rizik.

Tyto znaky rizikovosti by neměly být při registraci k dani z přidané hodnoty přehlíženy. Správce daně by naopak při detekci jediného z výše uvedených rizik měl ověřit, zda daňový subjekt nesplňuje některý z dalších faktorů rizik a následně důkladněji prověřovat předkládané důkazní prostředky a zkoumat reálnost avizované ekonomické činnosti.

Na základě provedené analýzy byla formulována doporučení k eliminaci vstupu významně rizikových subjektů do systému DPH již před a během procesu registrace a jejich odlišení od standardních subjektů, jimž se naopak sníží administrativní zátěž zpřesněním rizikové analýzy registrace. Jedná se o rozšíření institutu nespolehlivé osoby, prokazování bezúhonnosti a bezdlužnosti statutárních orgánů i majitelů nově vznikajících obchodních korporací a daňových subjektů, v jejichž angažmá se tyto osoby nachází, zveřejňovat daňové subjekty vykazující nedoplatky vůči správci daně, legislativně zamezit využívání sídel na virtuálních adresách, zavést samovyměření, zautomatizovat v informačním systému některé činnosti správců vyměřovacích oddělení, zavést efektivní nástroj Finanční správy Slovenské republiky pro boj s daňovými úniky, a to jistotu na daň a právnickým osobám udělovat daňové identifikační číslo (VAT ID) odlišné od identifikačního čísla.

7 Seznam použitých zdrojů

Tištěné zdroje:

Galočík, Svatopluk a Paikert, Oto. 2016. DPH 2016 výklad s příklady. Praha : GRADA Publishing a.s., 2016. str. 416. ISBN 978-80-271-0034-7.

Kubátová, Květa. 2010. *Daňová teorie a politika*. Praha : ASPI, 2010. str. 276. ISBN 978-80-7357-574-8.

Kubátová, Květa. 2009. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha : ASPI, 2009. str. 120. ISBN 978-80-7357-423-9.

Nerudová, Danuše. 2014. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha : Wolters Kluwer, a.s., 2014. str. 344. ISBN: 978-80-7478-626-6.

Slovensko. 2017. *Novelizovaný zákon o DPH*. Bratislava: Epos, 2017. str. 112. ISBN 978-80-5620-175-6.

Široký, Jan a kolektiv. 2008. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha : Nakladatelství C. H. Beck, 2008. s. 301. ISBN: 978-80-7400-005-8.

Široký, Jan. 2013. *Daně v Evropské unii*. Praha : Linde, 2013. str. 392. ISBN 9788072019250.

Vančurová, Alena a Láchová, Lenka. 2016. *Daňový systém ČR 2016*. Praha : VOX, 2016. str. 396. ISBN 978-80-87480-44-1.

Vančurová, Alena a Láchová, Lenka. 1995. *DAŇOVÝ ROZHLED Učebnice základů*. Praha : VOX Consult s.r.o., 1995. str. 206.

Vančurová, Alena. 2012. *Správa daní pro ekonomy*. Praha : Wolters Kluwer (ČR), 2012. str. 154. ISBN 978-80-7357-701-8.

Elektronické zdroje:

Česko. (27.10.2017). *Bisnode*. Načteno z <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/nejvic-nespolehlivych-platcu-dph-je-mezi-ctyri-roky-starymi-firmami/>

Česko. (27.10.2017). *Bisnode*. Načteno z <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/virtualni-sidla-jsou-plna-nespolehlivych-platcu-dph/>

Česko. (27.10.2017). *Bisnode*. Načteno z <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/bezdomovci-mezi-majiteli-a-statutary-firem-predstavuji-zvysene-riziko/>

Česko. (29. 04. 2017). *Business.center*. Načteno z Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/danovy-rad/>

Česko. (29. 04. 2017). *Business.center*. Načteno z <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/>

Česko. (27.10.2017). *Business.center*. načteno z <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/obchodni-korporace/>

Česko. (29. 04. 2017). *Euroskop*. Načteno z <https://www.euroskop.cz/8878/sekce/prijmy-rozpoctu-eu/>

Česko. (27. 10. 2017). *Finance*. Načteno z <https://www.finance.cz/489543-dph-eu-2017/>

- Česko. (29. 04. 2017). *Finanční správa*. Načteno z Zákon č. 456/2011 Sb., O Finanční správě České republiky (Zákon o Finanční správě):
<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/zakon-o-financni-sprave-ceske-republiky>
- Česko. (29. 04. 2017). *Finanční správa*. Načteno z
<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr>
- Česko. (29. 04. 2017). *Finanční správa*. Načteno z
<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/rozpocetove-urceni-dani>
- Česko. (27.10.2017). *Údaje o subjektech DPH*. Načteno z
http://adisreg.mfcr.cz/adis/jepo/epo/dpr/apl_ramce.htm?R=/adistc/DphReg?ZPRAC=FDPHI1%26poc_dic=2%26OK=Zobraz
- OECD. (03.03.2018). *Consumption Tax Trends 2016 - the United States* Načteno z
<http://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-united-states.pdf>
- Pricewaterhouse Coopers. (03.03.2018) *Worldwide Tax Summaries* Načteno z
<https://itunes.apple.com/us/book/worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18/id1295937548?mt=11>
- Slovensko. (27.10.2017). *Informačné zoznamy*. Načteno z
<https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/zoznamy>

8 Přílohy

Tabulka 8 - Sazby daně v členských státech EU

Členské státy	Sazba daně			
	Základní	První snížená	Druhá snížená	Super snížená
Belgie	21%	12%	6%	X
Bulharsko	20%	9%	X	X
Česká republika	21 %	15 %	10 %	X
Dánsko	25%	X	X	X
Estonsko	20%	9%	X	X
Finsko	24%	14%	10%	X
Francie	20%	10%	5,5%	2,1%
Chorvatsko	25%	13%	5%	X
Irsko	23%	13,5%	4,8%	X
Itálie	22%	10%	4%	X
Kypr	19%	9%	X	X
Litva	21%	9%	5%	X
Lotyšsko	21%	12%	X	X
Lucembursko	15%	12%	6%	3%
Maďarsko	27%	18%	5%	X
Malta	18%	7%	X	X
Německo	19%	7%	X	X
Nizozemí	21%	6%	X	X
Polsko	23%	8%	5%	X
Portugalsko	23%	13%	6%	X
Rakousko	20%	10%	X	X
Rumunsko	24%	9%	X	X
Řecko	23%	13%	X	X
Slovensko	20%	10%	6%	X
Slovinsko	22%	9,5%	X	X
Španělsko	21%	10%	4%	X
Švédsko	25%	12%	6%	X
Spojené království	20%	5%	X	X

Zdroj: Vlastní zpracování dat získaných na Česko, Údaje subjektů DPH, Registr DPH, 2017

Tabulka 9 – Počet subjektů DPH za roky 2014, 2015, 2016 a 2017

Důvod registrace	2014	2015	2016	2017
Dobrovolná na vlastní žádost	348 365,00	324 177,00 Kč	299 420,00 Kč	285 855,00 Kč
Dobrovolná registrace OPD bez sídla	808,00 Kč	1 155,00 Kč	1 948,00 Kč	2 661,00 Kč
Dobrovolná registrace tuzemské OPD	47 735,00 Kč	63 538,00 Kč	78 205,00 Kč	93 9889,00 Kč
Dodání zboží s instalací	18,00 Kč	17,00 Kč	17,00 Kč	17,00 Kč
Dosažený obrat	81 753,00 Kč	82 850,00 Kč	86 619,00 Kč	98 872,00 Kč
Fúze	1,00 Kč	1,00 Kč	1,00 Kč	1,00 Kč
Městské části stat. měst	2,00 Kč	2,00 Kč	1,00 Kč	1,00 Kč
Nabytí majetku	187,00 Kč	280,00 Kč	416,00 Kč	630,00 Kč
OPD bez sídla, plní v tuz.	142,00 Kč	199,00 Kč	333,00 Kč	468,00 Kč
OPD pro tuz. Z prov. JČS	53,00 Kč	53,00 Kč	49,00 Kč	
Osoba identifikovaná - pořízení zboží	166,00 Kč	332,00 Kč	414,00 Kč	
Osoba identifikovaná - poskytnutí služby do JČS	2 101,00 Kč	3 548,00 Kč	5 257,00 Kč	
Osoba identifikovaná - přijetí služby / zboží	941,00 Kč	1 460,00 Kč	2 342,00 Kč	
Po přeměně společnosti	1 363,00 Kč	1 584,00 Kč	1 914,00 Kč	
Po rozhodnutí o privatizaci	204,00 Kč	189,00 Kč	177,00 Kč	
Po úmrtí / dědictví	794,00 Kč	741,00 Kč	689,00 Kč	
Pořízení zboží z EU nad 326 tis.	186,00 Kč	169,00 Kč	162,00 Kč	
Pořízení zboží, služeb	1 123,00 Kč	966,00 Kč	842,00 Kč	
Přijetí služby s místem pl. v tuz.	105,00 Kč	99,00 Kč	93,00 Kč	
Registrace skupiny pro DPH	217,00 Kč	230,00 Kč	251,00 Kč	
Registrace zahraniční osoby	2 297,00 Kč	2 006,00 Kč	1 762,00 Kč	
Registrace zahraniční osoby s provozovnou	171,00 Kč	147,00 Kč	124,00 Kč	
Účastník sdružení	18 348,00 Kč	17 046,00 Kč	15 592,00 Kč	
Úmrtí - dědic	37,00 Kč	102,00 Kč	157,00 Kč	
Úmrtí - oprávněná osoba	94,00 Kč	80,00 Kč	74,00 Kč	
Zaslání zboží se spotřební daní	12,00 Kč	10,00 Kč	10,00 Kč	
Celkem	507 223,00 Kč	500 981,00 Kč	496 869,00 Kč	
Z toho měsíční plátcí	172 664,00 Kč	192 075,00 Kč	224 701,00 Kč	

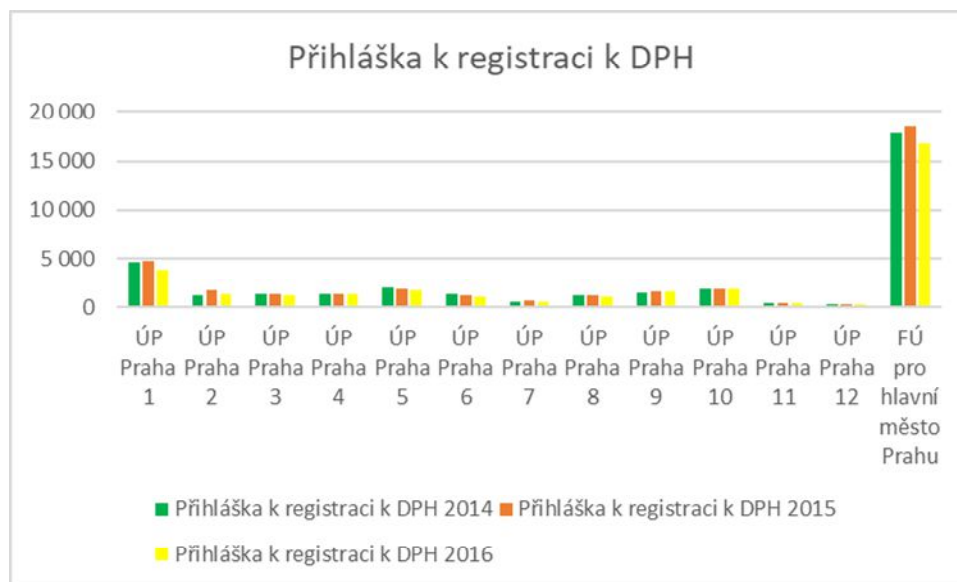
Zdroj: Vlastní zpracování z podkladových dat získaných od Generálního finančního ředitelství, 2018

Tabulka 10 - Daňové subjekty registrované k DPH v evidenci Finančních úřadů v roce 2016

Správci daně / Subjekty	Fyzické osoby	Právnícké osoby	Zahraniční osoby	Obec, kraj	Celkem
FÚ pro Zlínský kraj	27 556	12 156	0	175	39 887
FÚ pro Moravskoslezský kraj	49 468	26 451	0	192	76 111
FÚ pro Olomoucký kraj	29 490	11 400	0	202	41 092
FÚ pro Jihomoravský kraj	56 959	40 097	4 466	245	101 767
FÚ pro Kraj Vysočina	24 289	7 599	0	242	32 130
FÚ pro Pardubický kraj	23 482	9 455	0	167	33 104
FÚ pro Královéhradecký kraj	26 107	10 178	0	175	36 460
FÚ pro Liberecký kraj	21 383	9 031	0	114	30 528
FÚ pro Ústecký kraj	32 183	13 467	0	161	45 811
FÚ pro Karlovarský kraj	12 939	5 888	0	69	18 896
FÚ pro Plzeňský kraj	28 264	12 531	0	276	41 071
FÚ pro Jihočeský kraj	31 725	12 525	0	267	44 517
FÚ pro Středočeský kraj	70 426	25 363	0	443	96 232
FÚ pro hl. m. Prahu	72 018	128 324	18 074	57	218 473
Specializovaný FÚ	0	1 380	0	0	1 380
Celá ČR	506 289	325 845	22 540	2 785	857 459

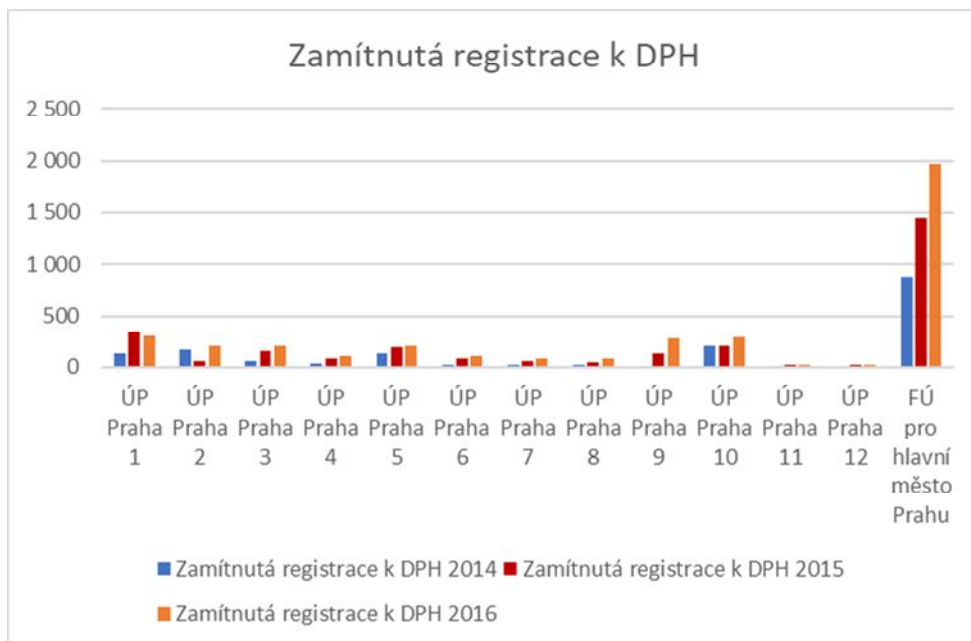
Zdroj: Vlastní zpracování z podkladových dat získaných od Generálního finančního ředitelství, 2017

Graf 13 - Přihlášky k registraci k DPH za období 2014, 2015 a 2016



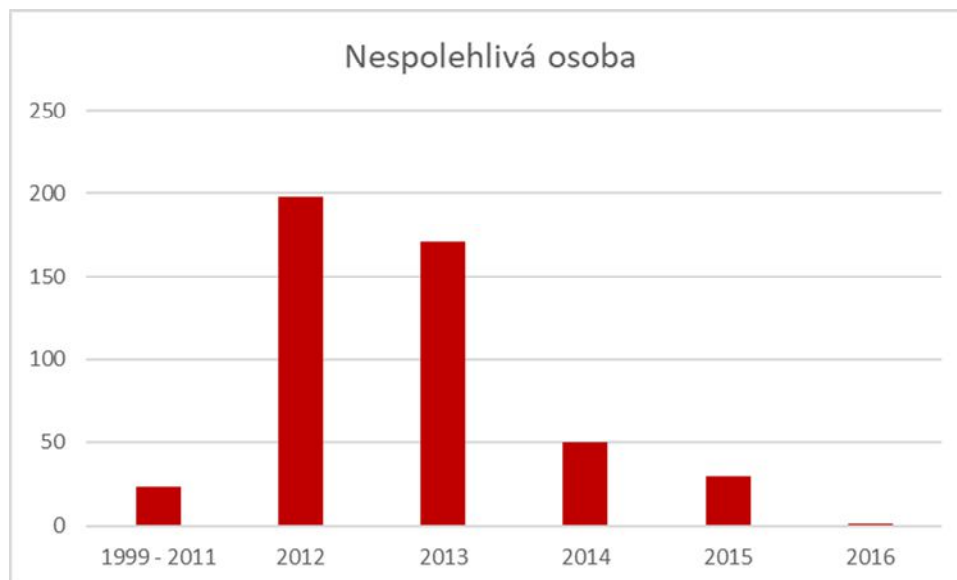
Zdroj: Vlastní zpracování dat získaných z administrativního daňového a informačního systému, 2017

Graf 14 - Zamítnuté registrace k DPH za období 2014, 2015 a 2016



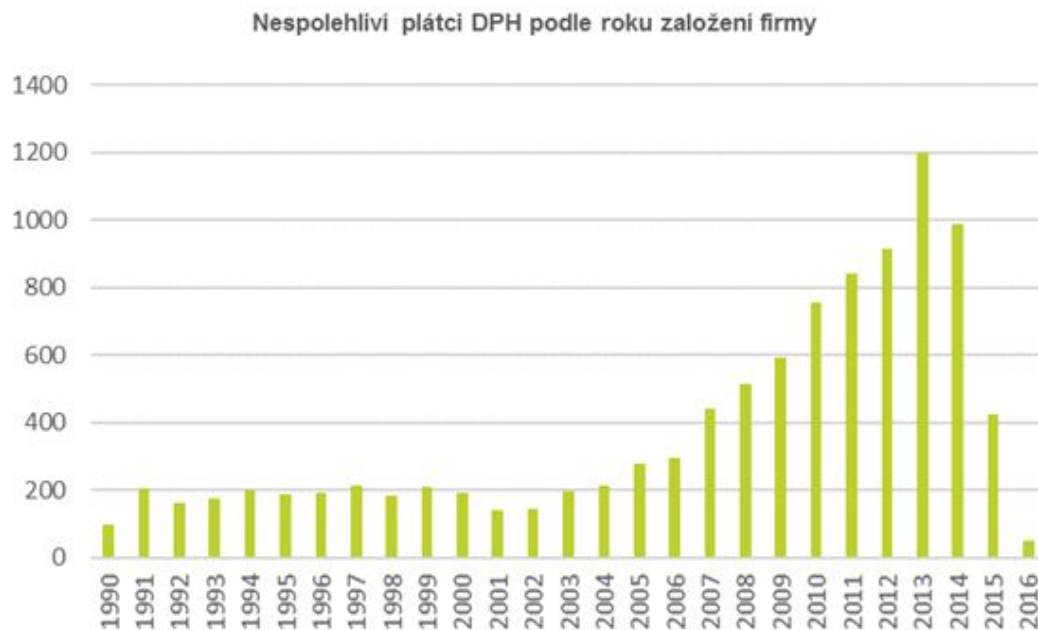
Zdroj: Vlastní zpracování dat získaných z administrativního daňového a informačního systému, 2017

Graf 115 - Nespolehlivé osoby podle roku založení firmy



Zdroj: Vlastní zpracování dat získaných z administrativního daňového a informačního systému, 2017

Graf 116 - Nespolehliví plátcí DPH podle roku založení firmy



Zdroj: Vlastní zpracování dat získaných na Česko, Bisnode, *Nespolehliví plátcí podle roku založení firmy*, 2017

Tabulka 11 - Nespolehliví plátcí podle adresy sídla

Sídla nespolehlivých plátců	Počet subjektů		
	2017	2016	2015
Rok			
Praha	4 824	3 157	1 298
Jihočeský kraj	77	62	51
Jihomoravský kraj	1 490	1 240	735
Královéhradecký kraj	346	333	305
Liberecký kraj	192	166	48
Moravskoslezský kraj	399	371	188
Olomoucký kraj	282	243	94
Pardubický kraj	107	97	67
Plzeňský kraj	311	267	128
Středočeský kraj	837	674	127
Ústecký kraj	471	436	263
Zlínský kraj	237	220	165

Zdroj: Vlastní zpracování dat získaných na Česko, Bisnode, *Nespolehliví plátcí podle roku založení firmy*, 2017

Poznámka: V období let 2015 a 2016 jsou zahrnutí nespolehliví plátcí do 31.12.2015 a 31.12.2016, v obchodí roku 2017 jsou zahrnutí nespolehliví plátcí do 31.07.2017

Tabulka 12 - Obchodní společnosti registrované v první polovině roku 2017 podle adresy sídla

Druh obchodní korporace	s.r.o.	a.s.
Praha	6 912	328
Jihočeský kraj	615	5
Jihomoravský kraj	2 161	70
Karlovarský kraj	252	7
Kraj Vysočina	382	5
Královéhradecký kraj	509	9
Liberecký kraj	403	4
Moravskoslezský kraj	1 427	18
Olomoucký kraj	605	10
Pardubický kraj	473	11
Plzeňský kraj	613	12
Středočeský kraj	1 351	11
Ústecký kraj	585	9
Zlínský kraj	612	5

Zdroj: Vlastní zpracování dat získaných na Česko, Bisnode, *Nespolehlivý plátcí podle roku založení firmy*, 2017

Tabulka 13 - Porovnání podílů nespolehlivých plátců DPH s firmami s negativními událostmi (úpadek, exekuce nebo insolvence), jejichž statutárními orgány jsou osoby s trvalým pobytem na ohlašovně

Porovnání podílů	Počet subjektů		
	Celkem	Podíl nespolehlivých plátců	Podíl negativních událostí
Praha	1 892	21,46%	5,98%
Jihočeský kraj	268	8,96%	0,77%
Jihomoravský kraj	870	25,70%	5,37%
Karlovarský kraj	201	17,54%	1,96%
Kraj Vysočina	321	32,29%	1,21%
Královéhradecký kraj	390	20,21%	2,92%
Liberecký kraj	176	26,92%	2,32%
Moravskoslezský kraj	648	22,29%	2,11%
Olomoucký kraj	476	18,60%	2,73%
Pardubický kraj	429	22,68%	1,22%
Plzeňský kraj	324	28,40%	2,79%
Středočeský kraj	1 157	26,04%	3,45%
Ústecký kraj	351	35,10%	3,56%
Zlínský kraj	691	22,81%	1,90%

Zdroj: Vlastní zpracování dat získaných na Česko, Bisnode, *Statutární orgány s bydlištěm na ohlašovně*, 2017