

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Vyhodnocení údajů v kontrolním hlášení DPH

Bc. Marcela Korcová

© 2018 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Marcela Korcová

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Vyhodnocení údajů v kontrolním hlášení DPH

Název anglicky

Evaluation of Data in the VAT Audit Report

Cíle práce

Cílem práce je vyhodnocení, zda kontrolní hlášení DPH je skutečně „kontrolní“. Na základě modelových příkladů bude posouzeno, zda vykazováním údajů za jednotlivá přijatá nebo uskutečněná plnění podle daňových dokladů v reálném čase, lze odhalit úniky na DPH, kdy prostředkem je „párování“ daňových dokladů. Na základě provedené analýzy budou identifikovány kritické oblasti sledované problematiky.

Metodika

Metodikou teoretické části diplomové práce bude rešeršní zpracování literárních podkladů odborné literatury a příslušných daňových zákonů. Metodikou praktické části diplomové práce bude analýza zkoumaného objektu a syntéza zjištěných poznatků. Na základě provedené analýzy budou identifikovány silné a slabé stránky kontrolního hlášení DPH. Na modelových příkladech budou prezentovány možné chyby při vyplňování kontrolního hlášení s dopadem na daňovou povinnost plátců. Na základě zjištěných výsledků bude vyhodnocen dopad kontrolního hlášení podnikatelských subjektů na možnosti daňových úniků.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

kontrolní hlášení DPH, daňové přiznání, daň z přidané hodnoty, plátce, párování, podnět

Doporučené zdroje informací

BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ, 2016. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON. ISBN 978-80-7273-176-3.

LEDVINKOVÁ, Jana, Zdeněk KUNEŠ a Zdeněk VONDRÁK, 2016. ABECEDA DPH 2016. 3. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-024-9.

LEDVINKOVÁ, Jana, 2016. DPH v příkladech: k 1.5.2016. 11. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-021-8.

MIKULECKÁ, Mária, 2016. Kontrolní hlášení: praktická příručka k vyplnění formuláře. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-002-7.

PITNER, Ladislav, 2016. Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.1.2016. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-005-8.

www.mfcr.cz

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Jitka Šišková, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 5. 10. 2017

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 27. 02. 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Vyhodnocení údajů v kontrolním hlášení 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 10.03.2018

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Jitce Šiškové, PhD. za metodickou pomoc a odborné vedení při tvorbě této diplomové práce.

Vyhodnocení údajů v kontrolním hlášení DPH

Souhrn

S účinností od 01.01.2016 byla pro plátce daně z přidané hodnoty zavedena povinnost podávat kontrolní hlášení DPH. Jedná se o moderní nástroj finanční správy v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Daňové úniky poškozují nás všechny a nárůst inkasa na dani z přidané hodnoty by znamenal i zvýšení kvality života obyvatel ČR. Cílem práce bylo vyhodnocení, zda kontrolní hlášení DPH je skutečně „kontrolní“ a umožní lepší výběr daně do státního rozpočtu. Na základě modelových příkladů bylo posouzeno, zda vykazováním údajů za jednotlivá přijatá nebo uskutečněná plnění podle daňových dokladů v reálném čase, lze odhalit úniky na DPH, kdy prostředkem je „párování“ daňových dokladů. Metodikou diplomové práce bylo rešeršní zpracování literárních podkladů odborné literatury a příslušných daňových zákonů, dále pak analýza zkoumaného objektu a syntéza zjištěných poznatků. V závěru byly sepsány návrhy a doporučení k dané problematice, jejichž zavedením do praxe by byla data snadněji vykazována a kvalitněji vyhodnocována. Jedná se například o povolení pouze omezeného počtu účetních programů a sjednocení výstupních sestav, nebo zrušení oddílů A.5. a B.3. kontrolního hlášení, ve kterých se uvádí všechna plnění menší, nebo rovna Kč 10 000,-- kumulativně s cílem i tato plnění vykazovat jednotlivě.

Klíčová slova: kontrolní hlášení, daňové přiznání, daň z přidané hodnoty, finanční správa, párování, lehká analytika, těžká analytika

Evaluation of Data in the VAT Audit Report

Summary

With efficiency since 1. 1. 2016 has been introduced an obligation to submit the VAT Audit Report. This is a modern instrument of Financial Administration in fight with tax evasions at value added tax. Tax evasions are bad for all of us and increasing income from value added tax would mean better quality of life of Czech inhabitants. Target of my work was evaluation whether if the VAT Audit Report is really control tool and if it makes tax collection better to state budget. According to model examples there were judged whether reporting for particular accepted or made fulfillment in tax documents we are able to discover tax evasions in value added tax. Instrument of these is “pairing” of a tax documents. Methodology of the diploma work was research of literary aspects of professional literature and relevant laws, next analysis of examined object and synthesis of found knowledge. In the finish there were made suggestions and recommends for this problematic which could help to put data into praxis and it would make judge them better. They are for example: permission only limited number of accounting programs and unification of output documents, or deleting parts A.5 and B.3. of the VAT Audit Report which say all fulfilling less or equal 10.000 CZK together with target this fulfilling report individually.

Keywords: VAT Audit Report, tax return, value added tax, financial management, pairing, light analyst, hard analyst.

Obsah

| | |
|--|-----------|
| 1 Úvod..... | 12 |
| 2 Cíl práce a metodika | 13 |
| 2.1 Cíl práce | 13 |
| 2.2 Metodika | 13 |
| 3 Teoretická východiska | 15 |
| 3.1 Legislativní úprava..... | 15 |
| 3.2 Daňový subjekt..... | 15 |
| 3.3 Fyzické a právnické osoby | 16 |
| 3.4 Ekonomická činnost | 16 |
| 3.5 Plátcí a identifikované osoby | 16 |
| 3.6 Evidence pro účely DPH..... | 17 |
| 3.7 Daňové přiznání | 17 |
| 3.8 Souhrnné hlášení | 20 |
| 3.9 Sazby daně | 21 |
| 3.10 Režim přenesení daňové povinnosti..... | 21 |
| 3.11 Daňové doklady | 22 |
| 3.12 Nárok na odpočet daně..... | 23 |
| 3.13 Nespolehlivý plátce | 25 |
| 3.14 Ručení | 25 |
| 3.15 Kontrolní hlášení..... | 26 |
| 3.15.1 Druhy kontrolního hlášení | 27 |
| 3.15.2 Lhůty pro podání kontrolního hlášení..... | 27 |
| 3.15.3 Způsob podání kontrolního hlášení..... | 28 |
| 3.15.4 Sankce a kontrolní hlášení | 29 |
| 3.15.5 Údaje, které jsou v kontrolním hlášení uváděny..... | 33 |
| 3.15.6 Údaje, které nejsou v kontrolním hlášení uváděny..... | 33 |
| 4 Vlastní práce | 35 |
| 4.1 Zdroje informací ke kontrolnímu hlášení..... | 35 |
| 4.2 Formulář kontrolního hlášení..... | 36 |
| 4.3 Nejčastější dotazy ohledně vyplňování údajů do kontrolního hlášení..... | 41 |
| 4.3.1 Úvodní informace | 41 |
| 4.3.2 Evidenční číslo daňového dokladu | 42 |
| 4.3.3 Limit 10.000 Kč včetně daně pro účely zařazení do části A.4./A.5. a části B.2./B.3. kontrolního hlášení..... | 42 |
| 4.3.4 DIČ odběratele – část A.4. kontrolního hlášení..... | 43 |

| | | |
|--------------------------------|---|-----------|
| 4.3.5 | Uskutečnění plnění pro neplátce DPH – konečného spotřebitele | 43 |
| 4.3.6 | Zálohy a vyúčtování záloh | 44 |
| 4.3.7 | Režim přenesení daňové povinnosti – část A.1./B.1. kontrolního hlášení | 44 |
| 4.3.8 | Část B.2. kontrolního hlášení | 44 |
| 4.3.9 | Následné a opravné kontrolní hlášení | 45 |
| 4.3.10 | Opravy výše daně dle § 42 zákona o DPH..... | 46 |
| 4.3.11 | Opravy výše daně dle § 43 zákona o DPH..... | 46 |
| 4.3.12 | Opravy výše daně dle § 44 zákona o DPH..... | 47 |
| 4.3.13 | Výzvy | 47 |
| 4.3.14 | Ostatní | 47 |
| 4.3.15 | Část C kontrolního hlášení | 48 |
| 4.3.16 | Platební a splátkový kalendář | 48 |
| 4.3.17 | Prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení | 49 |
| 4.4 | Kontrolní hlášení a lehká analytika | 49 |
| 4.5 | Kontrolní hlášení a těžká analytika | 54 |
| 4.6 | Modelové případy..... | 55 |
| 4.6.1 | Příklad nesouladu v kontrolním hlášení v DIČ | 58 |
| 4.6.2 | Příklad nesouladu v kontrolním hlášení v čísle dokladu..... | 58 |
| 4.6.3 | Příklad nesouladu v kontrolním hlášení v datech | 59 |
| 4.6.4 | Příklad nesouladu v kontrolním hlášení v částce | 59 |
| 4.6.5 | Příklad nesouladu při chybném vykázaní plnění v oddílech A.4./A.5. a B.2./B.3. kontrolního hlášení | 60 |
| 4.6.6 | Příklad nesouladu v případě vykazování záloh a jejich vyúčtování | 61 |
| 4.6.7 | Příklad nesouladu u režimu přenesení daňové povinnosti – část A.1./B.1. kontrolního hlášení | 65 |
| 4.6.8 | Příklad nesouladu – nezaplacená daň dodavatelem. | 66 |
| 4.6.9 | Příklad nesouladu – nárok na odpočet daně uplatněn později | 66 |
| 4.6.10 | Příklad karuselového podvodu..... | 67 |
| 5 | Výsledky a diskuse | 69 |
| 5.1 | Kontrolní hlášení a veřejnost..... | 69 |
| 5.2 | Kontrolní hlášení a Finanční správa | 70 |
| 5.3 | Silné a slabé stránky kontrolního hlášení | 75 |
| 5.4 | Návrhy a doporučení | 76 |
| Závěr | | 79 |
| Seznam použitých zdrojů | | 81 |

Seznam obrázků

| | |
|--|----|
| Obrázek: 1 – Princip odvodu daně z přidané hodnoty..... | 24 |
| Obrázek: 2 – Daňový portál..... | 28 |
| Obrázek: 3 – Vzor datové zprávy. | 29 |
| Obrázek: 4 – Přehled možností využití ospravedlnitelných důvodů v roce 2016 a 2017.... | 33 |
| Obrázek: 5 – Obsahová část kontrolního hlášení a vazba na daňové přiznání k DPH..... | 34 |
| Obrázek: 6 - Animované video ke kontrolnímu hlášení. | 36 |
| Obrázek: 7 – Kontrolní hlášení - Finfo..... | 36 |
| Obrázek: 8 – Kontrolní hlášení (titulní strana). | 37 |
| Obrázek: 9 – Kontrolní hlášení (oddíl A.1.) | 38 |
| Obrázek: 10 – Kontrolní hlášení (oddíl A.2.) | 38 |
| Obrázek: 11 – Kontrolní hlášení (oddíl A.3.) | 39 |
| Obrázek: 12 – Kontrolní hlášení (oddíl A.4.) | 39 |
| Obrázek: 13 – Kontrolní hlášení (oddíl A.5.) | 39 |
| Obrázek: 14 – Kontrolní hlášení (oddíl B.1.) | 40 |
| Obrázek: 15 – Kontrolní hlášení (oddíl B.2.) | 40 |
| Obrázek: 16 – Kontrolní hlášení (oddíl B.3.) | 40 |
| Obrázek: 17 – Kontrolní hlášení (oddíl C) | 41 |
| Obrázek: 18 – Jak na kontrolní hlášení?..... | 41 |
| Obrázek: 19 – Párování tuzemských plnění. | 50 |
| Obrázek: 20 – Nezaplacená daň..... | 50 |
| Obrázek: 21 – Nepodané kontrolní hlášení dodavatelem. | 51 |
| Obrázek: 22 – Zvláštní režim..... | 51 |
| Obrázek: 23 – Režim přenesení daňové povinnosti..... | 52 |
| Obrázek: 24 – Hlídní pozdějších odpočtů..... | 52 |
| Obrázek: 25 – Přijaté faktury vystavené neplátcem. | 53 |
| Obrázek: 26 – Faktury vystavené pro neplátce..... | 53 |
| Obrázek: 27 – Zneužití čtvrtletního zdaňovacího období dodavatele. | 54 |
| Obrázek: 28 – Základní schéma karuselového podvodu. | 55 |
| Obrázek: 29 - Reálné schéma složitějšího karuselového podvodu..... | 55 |
| Obrázek: 30 -Výsledky kategorie daňový citron a daňová třešnička. | 69 |
| Obrázek: 31- Schéma FREEDOM..... | 71 |
| Obrázek: 32 – Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 až 2016 v mil. Kč..... | 72 |
| Obrázek: 33 – Pokuty uložené správcem daně v roce 2017 | 74 |

Seznam tabulek

| | |
|---|----|
| Tabulka 1 – Výňatek z kontrolního hlášení..... | 62 |
| Tabulka 2 – Data vykázaná odběratelem v kontrolním hlášení..... | 64 |
| Tabulka 3 – Počet daňových subjektů na DPH..... | 73 |
| Tabulka 4 – Kontrolní hlášení-sankce | 73 |

1 Úvod

S pojmem „kontrolní hlášení“ se více či méně všichni setkáváme od roku 2016, kdy povinnost předkládat kontrolní hlášení byla zavedena novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, provedenou zákonem č. 360/2014 Sb., který byl zveřejněn ve Sbírce zákonů dne 22.12.2014 s odloženou účinností od 01.01.2016. Povinnost podávat kontrolní hlášení mají plátcí daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a to za podmínek stanovených zákonem o dani z přidané hodnoty.

Zavedení tohoto institutu do naší legislativy, je ze strany našich zákonodárců obhajováno především ve vztahu k zabránění podvodům na DPH, k růstu inkasa DPH a narovnáním podnikatelského prostředí. Na tiskové konferenci ministra financí ČR Andreje Babiše, dne 22.12.2015, mimo jiné zaznělo, že v roce 2014 systémem DPH protéklo Kč 1,724 bilionu, z toho se přibližně Kč 80 miliard „ztratilo“ (Finanční správa, 2016). Kontrolní hlášení zajisté přináší, a do budoucna i přinese, mnoho kladů, ale i záporů.

Je nepochybné, že daňové úniky poškozují nás všechny, a zavádění moderních nástrojů typu kontrolního hlášení by mělo zvýšit výběr daní a tím i kvalitu života. Ze strany podnikatelské veřejnosti se ale kontrolní hlášení nesetkalo s příliš pozitivním ohlasem. Negativní vnímání tohoto institutu lze spatřovat například ve zvolení kontrolního hlášení za absurditu roku 2016. Absurdita roku je součástí podnikatelských soutěží Firma roku a Živnostník roku. Tato česká „anticena“ je udělována od roku 2007 za největší komplikace spojené s podnikáním v České republice.

Významem slova „kontrola“ je přezkoumávání, dozor, dohled, ověřování (Slovník cizích slov, 2017). Slovo „hlášení“ má mnoho smyslů, obecně podávat zprávu o něčem, za určité časové období. V případě kontrolního hlášení vykazovat údaje vztahující se k daňové povinnosti plátce DPH.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je vyhodnocení, zda kontrolní hlášení DPH je skutečně „kontrolní“. Na základě modelových příkladů bude posouzeno, zda vykazováním údajů za jednotlivá přijatá nebo uskutečněná plnění podle daňových dokladů v reálném čase, lze odhalit úniky na DPH, kdy prostředkem je „párování“ daňových dokladů. Na základě provedené analýzy budou identifikovány kritické oblasti sledované problematiky.

2.2 Metodika

V diplomové práci bylo v rámci rešeršního zpracování literárních podkladů odborné literatury studium zaměřeno především na zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, na Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení a na odbornou literaturu vztahující se k institutu kontrolního hlášení. V teoretické části byla uvedena a charakterizována zákonná ustanovení týkající se odborných výrazů, které jsou v souvislosti s kontrolním hlášením používány. Z kompilace získaných podkladů byly vybrány konkrétní ustanovení týkající se institutu kontrolního hlášení, zároveň i návaznost údajů vyplňovaných do kontrolního hlášení na údaje uváděné v daňovém přiznání k DPH. Zdroje použité pro sestavení literární rešerše jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V analytické části byly pro konkrétní představu o řešené problematice uvedeny odkazy, kde lze nalézt zdroje informací týkající se vyplňování a podávání kontrolního hlášení. Poté byl podrobně představen formulář kontrolního hlášení, jeho členění na jednotlivé oddíly a zároveň i údaje, které se do těchto oddílů uvádějí. Dále byly analyzovány časté dotazy a odpovědi ke kontrolnímu hlášení, individuální tematické okruhy byly vyhodnoceny, a prezentovány. V rámci diplomové práce byly charakterizovány taktické postupy finanční správy pro práci s podněty na úrovni tzv. lehké analytiky, kdy dochází k párování obchodních transakcí vykázaných v kontrolním hlášení jak na straně dodavatele, tak na straně odběratele. Pomocí deskripce vybrané problematiky byla analyzována tzv. těžká analytika, při které jsou finanční správnou na základě získaných údajů z kontrolních hlášení odhalovány distribuční řetězce zasažené karuselovým podvodem.

Na modelových příkladech byly demonstrovány možné chyby při vyplňování kontrolního hlášení, které lze zjistit na základě párování údajů uvedených v kontrolních hlášeních včetně dopadu do daňové povinnosti plátce. V závěrečném vyhodnocení získaných údajů z řešené problematiky bylo shrnuto, jak je kontrolní hlášení vnímáno jak z pozice odborné a laické veřejnosti, tak z pozice finanční správy. Současně zde byly uvedeny statistické údaje týkající se kontrolního hlášení zveřejněné finanční správou, některá data byla přitom sumarizována. Na základě skutečností zjištěných v rámci diplomové práce byly vyhodnoceny silné a slabé stránky kontrolního hlášení a sepsány návrhy a doporučení k dané problematice, jejichž zavedením do praxe by byla data, která se uvádějí do kontrolního hlášení snadněji vykazována a kvalitněji vyhodnocována.

3 Teoretická východiska

3.1 Legislativní úprava

Dne 01.05.2004 se Česká republika stala členem Evropské Unie (dále jen „EU“) a tím zároveň převzala i legislativu EU. V současné době je oblast daně z přidané hodnoty upravena Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ze dne 28.11.2006. Tato směrnice je do našeho právního řádu promítnuta prostřednictvím zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), kde je v § 1 vymezen předmět úpravy, a to, že tento zákon zapracovává příslušné předpisy EU a upravuje daň z přidané hodnoty (Česko, b.r.). Zajištění jednotného používání stávajícího systému DPH je stanoveno prováděcím opatřením ke Směrnici, tj. nařízením Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15.03.2011.

Základní zákonná norma upravující institut kontrolního hlášení je právě zákon o DPH, konkrétně ustanovení § 101c až § 101i. Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které nenahazuje řádné daňové přiznání k DPH, ani souhrnné hlášení (Finanční správa, 2016). Kontrolní hlášení vychází z evidence pro účely DPH, kterou je plátce povinen vést podle § 100 zákona o DPH.

V souvislosti s kontrolním hlášením jsou používány odborné termíny vyplývající ze zákona o DPH. K lepšímu pochopení budou základní pojmy v následujícím blíže definovány.

3.2 Daňový subjekt

Daňové subjekty jsou vymezeny v zákoně o DPH v ČÁSTI PRVNÍ, ZÁKLADNÍ USTANOVENÍ, HLAVA II, Díl 1. V § 5 odst. 1 zákona o DPH je daňový subjekt definován jako osoba povinná k dani, která se za splnění podmínek daných zákonem o DPH může stát plátcem daně nebo identifikovanou osobou. Osoby povinné k dani jsou osoby vykonávající ekonomickou činnost kdekoli na světě. Jsou to osoby, které mají sídlo (u právnických osob), místo pobytu (u fyzických osob), nebo provozovnu v tuzemsku. Jedná se buď o plátce nebo identifikované osoby, nebo ostatní právnické a fyzické osoby, kteří nejsou plátcí (Königová Lenka, 2013).

3.3 Fyzické a právnické osoby

Fyzické a právnické osoby jsou pojmy známé z podnikatelského prostředí. V § 20 zákona č. 89/2012 Sb., občanských zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) je právnická osoba vymezena jako organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost nebo jeho právní osobnost zákon uzná.

Právní osobností se rozumí způsobilost mít v mezích právního řádu práva a povinnosti. Nový občanský zákoník definuje tři základní skupiny právnických osob, a to korporace, fundace a ústav. U právnické osoby je nutný zápis do veřejného rejstříku. Nejrozšířenější druh obchodní korporace je společnost s ručením omezeným (Česko, b.r.).

Fyzická osoba je občan, který podniká na základě živnostenského oprávnění podle Živnostenského zákona. Občanský zákoník definuje v § 420 podnikatele takto: *„Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenských nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován za zřetelem k této činnosti za podnikatele“*.

3.4 Ekonomická činnost

Podle § 5 odst. 2 zákona o DPH se ekonomickou činností rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby (včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, tj. činnosti vědecké, literární, umělecké ...). Ekonomickou činností je také soustavné využití hmotného a nehmotného majetku.

3.5 Plátcí a identifikované osoby

Osoby povinné k dani uskutečňující ekonomickou činnost se stanou plátcí buď na základě dobrovolné registrace (§ 6f zákona o DPH), nebo povinné registrace (§ 6, § 6a, § 6c, § 6d a § 6e zákona o DPH). Plátcí uplatňují DPH na veškerá svá plnění a mají nárok na odpočet DPH. Plátcí mají podle § 101 odst. 1 zákona o DPH povinnost podávat daňové přiznání za každé zdaňovací období, bez ohledu na to, zda v období vznikla či nevznikla povinnost přiznat daň. Zdaňovací období může být měsíční nebo čtvrtletní. V případě splnění

zákonných podmínek mají plátcí povinnost podávat souhrnné hlášení na dodání zboží i poskytnutí služby, dále pak povinnost podat kontrolní hlášení.

Identifikovanými osobami jsou osoby povinné k dani, u kterých byla naplněna zákonná podmínka pro povinnou registraci identifikované osoby, popř. dobrovolnou registraci, a které se nechtějí stát plnohodnotnými plátcí. Identifikovaná osoba je plátcem DPH v podstatě pouze u plnění týkajících se zemí EU, v ČR zůstává neplátcem. Identifikované osoby mají ve srovnání s plátcem daně pouze určité omezené povinnosti. Identifikované osoby nemají nárok na odpočet daně a nepodávají kontrolní hlášení. Daňové příznání podávají pouze v případě, že jim vznikla ve zdaňovacím období (kalendářní měsíc) povinnost přiznat daň (Pitner, 2016).

3.6 Evidence pro účely DPH

Podle § 100 zákona o DPH jsou plátcí, nebo identifikované osoby povinni vést v evidenci pro účely DPH veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového příznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení. Plátce je povinen vést u přijatých zdanitelných plnění, která budou použita pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, také daňové identifikační číslo vystavitele (dodavatele), s výjimkou plnění, u nichž byly vystaveny zjednodušené daňové doklady (Ledvinková, 2016). Plátce v evidenci daně z přidané hodnoty vede přehled uskutečněných plnění osvobozených od daně a plnění, která nejsou předmětem daně. Dále pak přehled obchodního majetku (Pitner, 2016). Zvláštní ustanovení o evidenci pro účely DPH jsou uvedena v § 100a zákona o DPH. Při pořízení zboží z jiného členského státu, jsou povinni plátcí, nebo identifikované osoby vést v evidenci pro účely DPH hodnotu pořízeného zboží z jednotlivých jiných členských států. Dále je zde daná povinnost vést v evidenci přehled oprav výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 zákona o DPH.

3.7 Daňové příznání

Obecná ustanovení o daňovém příznání jsou uvedena v § 101 zákona o DPH. Daňové příznání má povinnost podat:

- plátce,

- identifikovaná osoba,
- osoba, která není plátcem, ale uvedla na jím vystaveném dokladu daň,
- osoba, která není plátcem, které vznikla povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH.

Plátce má povinnost podat daňové přiznání vždy. Pokud mu nevznikla povinnost přiznat daň, podává tzv. „negativní daňové přiznání“. Identifikovaná osoba podává daňové přiznání pouze, pokud jí ve zdaňovacím období vznikla povinnost přiznat daň. Jestliže ne, tuto skutečnost správci daně nesděluje (Ledvinková, 2016). Osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň jsou uvedeny v § 108 zákona o DPH. Přiznání k dani z přidané hodnoty se podává vždy do 25. dne konce zdaňovacího období, což je kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí a tvoří ho jeden list papíru A4.

Na přední straně, v oddílu A se uvádí příslušný správce daně, druh přiznání (řádné, dodatečné, opravné), údaje o zdaňovacím období a identifikační údaje daňového subjektu. V oddílu B je prohlášení o pravdivosti a úplnosti údajů uvedených v oddílech A, B, C, což je stvrzeno i podpisem daňového subjektu, popř. osoby oprávněné k podpisu. Na zadní straně, v oddílu C, jsou v členění dle jednotlivých typů plnění vyplněny údaje z evidence pro účely DPH (Finanční správa, 2017). Tento oddíl obsahuje:

Zdanitelná plnění

- dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8) – ř. 1 a 2
- pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16, § 17 odst. 6 písm. e), § 19 odst. 3) – ř. 3 a 4
- přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě – ř. 5 a 6
- dovoz zboží podle § 23 – ř. 7 a 8
- pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4) – ř. 9
- režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb – ř. 10 a 11
- ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108) – ř. 12 a 13

Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně

- dodání zboží do jiného členského státu (§64) – ř. 20
- poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2 – ř. 21
- vývoz zboží podle § 66 – ř. 22
- dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4) – ř. 23
- zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8) – ř. 24
- režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb – ř. 25
- ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92) – ř. 26

Doplňující údaje

- zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou – ř. 30 a 31
- dovoz zboží osvobozený podle § 71g – ř. 32
- oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44) – ř. 33 a 34

Nárok na odpočet daně

- z přijatých zdanitelných plnění od plátců – ř. 40 a 41
- při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad – ř. 42
- ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13 – ř. 43 a 44
- korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c – ř. 45

Krácení nároku na odpočet daně

- plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně – ř. 50
- hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu – ř. 51
- část odpočtu daně v krácené výši – ř. 52
- vypořádání odpočtu daně – ř. 53

Výpočet daně

- úprava odpočtu daně (§ 78 až 78d) – ř. 60
- vrácení daně dle § 84 – ř. 61
- daň na výstupu – ř. 62
- vlastní daň – ř. 63
- nadměrný odpočet – ř. 64
- rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání – ř. 66
(Finanční správa, 2017)

3.8 Souhrnné hlášení

Plátce je povinen podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnil plnění uvedená v § 102 odst. 1 pod písmeny a) až d) zákona o DPH. V § 102 odst. 2 zákona o DPH jsou vymezeny podmínky pro podání souhrnného hlášení identifikovanou osobou. Souhrnné hlášení je podáváno pouze tehdy, pokud je pro něj náplň a váže se k údajům uvedeným na ř. 21 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Souhrnné hlášení se podává pouze elektronicky. Nejčastěji se v souhrnném hlášení vykazuje dodání zboží do jiného státu EU osobě registrované k DPH v jiném státě EU nebo poskytnutí služby s místem plnění v jiné zemi EU, je-li příjemce služby povinen přiznat a zaplatit daň (Ledvinková, 2016).

Na souhrnném hlášení je nutno vyplnit kód podle plnění, které je přiznáváno:

- **0** – dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě
- **1** – přemístění obchodního majetku plátcem do jiného členského státu
- **2** – dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, tento kód vyplňuje pouze prostřední osoba
- **3** – poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě dle § 9 odst. 1 zákona o DPH, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby (Ledvinková, 2016)

3.9 Sazby daně

S účinností od 01.01.2015 se u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty použije v souladu s ustanovením § 47 zákona o DPH:

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

Základní sazba daně se uplatní u zboží a služeb, pokud zákon ovšem nestanoví jinak. U zboží uvedeného v příloze č. 3, tepla a chladu se uplatňuje první snížená sazba daně. U zboží uvedeného v příloze č. 3a se uplatňuje druhá snížená sazba daně. U služeb uvedených v příloze č. 2 se uplatňuje první snížená sazba daně. U dodání zboží nebo pořízení zboží z EU, obsahující druhy zboží podléhající různým sazbám daně, se uplatní nejvyšší z těchto sazeb. U příslušného zboží lze taktéž uplatnit u každého druhu sazbu daně samostatně. U dovozu zboží uvedeného v příloze č. 4 se uplatňuje první snížená sazba daně. U dovozu zboží, u kterého je uplatňována paušální celní sazba, a zboží podléhá různým sazbám daně, zařazené do různých položek celního sazebníku, se uplatní nejvyšší z těchto sazeb. U základu daně vztahujícího se k vratným obalům se použije sazba daně platná pro tento zálohový obal. Různorodost použití základní nebo první snížené sazby daně je dále u dokončené stavby pro bydlení nebo dokončené stavby pro sociální bydlení a u výstavby nebo dodání stavby pro sociální bydlení (Pitner, 2016). Pro správné určení, zda je zdanitelné plnění z hlediska sazby daně správně zařazeno do základní, první nebo druhé snížené sazby daně je možno podat na Generální finanční ředitelství žádost o závazné posouzení (§ 47a a 47b zákona o DPH).

3.10 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti bývá často označován jako „reverse charge“. Základní ustanovení jsou vymezena v § 92a zákona o DPH. Hlavní pravidlo pro jeho použití spočívá v tom, že v případě dodání vybraného druhu zboží a poskytnutí vybraných služeb mezi dvěma tuzemskými plátcí s místem plnění v tuzemsku, se povinnost přiznat daň z přidané hodnoty přesouvá z poskytovatele plnění na jeho příjemce (Benda, 2016).

Případy dodání zboží a poskytnutí služeb, na které se uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti, jsou vymezeny v zákoně o DPH v 92b až 92e v rámci dílu 2 – Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti.

Jedná se o:

- dodání zlata,
- dodání šrotu a odpadu vymezeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH,
- dodání nemovité věci,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací,
- v ostatních případech (dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky, dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli).

Případy dodání zboží a poskytnutí služeb, na které se uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti pouze dočasně, jsou vymezeny v zákoně o DPH v 92f až 92g v rámci dílu 3 - Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti. *„Zdanitelná plnění, u nichž se uplatní režim přenesení daňové povinnosti v rámci jeho dočasného použití, jsou vymezena v nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti“* (Benda, 2016, s. 107). Režim přenesení daňové povinnosti na základě nařízení vlády se použije pouze v případě dodání nad určitý limit, tj. pokud celková částka daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku Kč 100 000,--.

V současnosti se režim přenesení daňové povinnosti uplatňuje u:

- většiny plnění vymezených v příloze č. 6 zákona o DPH,
- převod emisních povolenek,
- dodání plynu a elektřiny obchodníkovi (Benda, 2016).

3.11 Daňové doklady

Obecně lze říci, že daňovým dokladem je písemnost, která splňuje podmínky stanovené zákonem o DPH. Mít daňový doklad, je jeden ze základních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 73 zákona o DPH). Daňový doklad může mít listinnou nebo elektronickou podobu, což je posuzováno ve stejné rovině. V § 26 odst. 4 zákona o DPH je

vymezena odpovědnost za správnost údajů na daňovém dokladu a jeho vystavení ve stanovené lhůtě, kterou má osoba, která plnění uskutečňuje. Příjemce daňového dokladu to ovšem nezavazuje odpovědnosti za správnost údajů na daňovém dokladu, když použije přijatý daňový doklad pro uplatnění nároku na odpočet daně. „*Pokud příjemce daňového dokladu, který bude mít veškeré náležitosti podle zákona o DPH, nebude schopen prokázat dalšími důkazními prostředky, že doklad popisuje to, co se skutečně odehrálo, pak může mít problém s uznáním nároku na odpočet daně příslušným správcem daně*“ (Ledvinková, 2016, s. 356). Pravidla pro vystavování daňových dokladů jsou vymezena v § 27 a § 28 zákona o DPH, náležitosti daňového dokladu pak v § 29 a 29a zákona o DPH. Daňový doklad je prvotní písemnost, která musí splňovat podmínky stanovené zákonem o DPH. Jedná se zejména o identifikaci dodavatele plnění, včetně uvedení daňového identifikačního čísla, označení příjemce plnění, včetně uvedení daňového identifikačního čísla, evidenční číslo daňového dokladu, rozsah a předmět plnění, datum vystavení daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“) nebo den přijetí úplaty, jednotkovou cenu bez daně a slevu, základ daně, sazbu daně a výši daně. V § 29 zákona o DPH je dále uvedeno, jaké údaje musí daňový doklad rovněž obsahovat, a jaké údaje ne.

Zákon o DPH dále v § 30 a následujících uvádí další druhy daňových dokladů. Častým případem je vystavování zjednodušeného daňového dokladu, kdy hodnota plnění na daňovém dokladu není vyšší než Kč 10 000,--. Mezi zvláštní daňové doklady patří splátkový kalendář, platební kalendář, souhrnný daňový doklad, doklad o použití, potvrzení při dražbě a prodeji mimo dražbu.

3.12 Nárok na odpočet daně

Daň z přidané hodnoty je nepřímá daň, tzn. že ji do státní pokladny neodvádějí poplatníci, kteří ji ve svých nákupech platí, ale plátcí daně, kteří jsou pasováni do role výběřčích této daně, což jsou především prodejci výrobků, zboží, služeb apod. (Portál POHODA, 2012). Poplatníkem je ve skutečnosti každý člověk, který spotřebovává tyto produkty. Poplatník nijak nemůže ovlivnit odvod DPH, většinou si její platbu v cenách nakupovaných produktů ani neuvědomuje. Každý podnikatel podle druhu a rozsahu své činnosti musí nutně pro

výkon své ekonomické činnosti nakupovat celou řadu vstupů, jako jsou např. suroviny, stroje, zboží nebo služby všeho charakteru (Portál POHODA, 2012).

Možnost odpočtu je zásadní podmínka neutrality daně z přidané hodnoty. Plátce DPH si tudíž může v souladu se zákonem o DPH uplatnit ve svém daňovém přiznání nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z takto přijatých zdanitelných plnění, na druhou stranu je pak povinen v souladu se zákonem o DPH zdaňovat svoje výstupy (Ledvinková, 2016).

V konečné fázi každý plátce daně odvádí státu pouze rozdíl mezi úhrnem DPH na výstupu a DPH na vstupu, a to za každé zdaňovací období zvlášť. Výsledkem je pak buď vlastní daň (+) nebo nadměrný odpočet (-) (Portál POHODA, 2012).

Obrázek: 1 – Princip odvodu daně z přidané hodnoty.



Zdroj: (Portál POHODA, 2012)

Nárok na odpočet daně je v zákoně o DPH řešen v § 72 až § 79c. Jednou z hlavních podmínek nároku na odpočet daně na vstupu je, aby přijaté zdanitelné plnění bylo použito k ekonomické činnosti daňového subjektu, zároveň je plátce povinen mít daňový doklad.

Daň z přidané hodnoty, a právě možnost uplatňování nadměrných odpočtů, vytváří největší prostor pro daňové podvody a úniky. U mnoha organizací je hlavním cílem podnikání neoprávněné čerpání nadměrných odpočtů DPH ze státního rozpočtu, a právě jako nástroj k zabránění takovýmto podvodům, bylo zavedeno kontrolní hlášení.

3.13 Nespolehlivý plátce

Pojem „nespolehlivý plátce“ obsahuje ustanovení § 106a zákona o DPH, které od 01.01.2013 stanovuje podmínky pro aplikaci tohoto současného právního institutu. V úvodu tohoto paragrafu je uvedena základní podmínka, kdy správce daně rozhodne, že plátce je nespolehlivým plátcem. Jedná se o případ, kdy plátce poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daní. K ustanovení § 106a zákona o DPH vydalo Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) informaci, kde jsou závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce specifikována v bodě 1 písm. a) až h), a dále je zde uveden správní postup přidělení statusu nespolehlivého plátce včetně dalších doplňujících informací.

K závažnému porušení plnění dochází kupříkladu:

- porušení zákonem stanovených povinností, jejichž důsledkem je vyměření, nebo doměření daně podle pomůcek, a to v minimální výši 500 000,-- Kč;
- vystaven zajišťovací příkaz, který nebyl ve stanovené lhůtě uhrazen;
- u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován nedoplatek na DPH v kumulované hodnotě minimálně 500 000,-- Kč;
- vyměření nebo doměření daně jinak, než bylo plátcem deklarováno v řádném daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání, kdy uplatněný odpočet daně je snížen minimálně o 500 000,-- Kč a související daň není zcela v náhradní lhůtě splatnosti uhrazena (Finanční správa, 2017).

3.14 Ručení

Ručení příjemce zdanitelného plnění je uvedeno v § 108a a § 109 zákona o DPH. Tento zajišťovací institut byl v zákoně zakotven s účinností od 01.04.2011, postupně byl rozšířen o další skutkové podstaty ručení. Komplexní sdělení k institutu ručení podle zákona o DPH jsou shrnuta v Informaci GFŘ č.j.: 3308/13/7001-21002-012287 ve znění dodatku. Zde jsou vymezeny základní prvky ručitelského vztahu, kterými jsou subjekt, předmět a obsah.

Skutková podstata ručitelského vztahu podle § 109 zákona o DPH je založena například na:

- ručení příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem, pokud v okamžiku uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění příjemce věděl, nebo vědět měl a mohl, že daň nebude úmyslně zaplacená, nebo že plátce uskutečňující toto plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody;
- ručení příjemce za nezaplacenou DPH z přijatého plnění v případě obchodování za zjevně neobvyklou cenu bez ekonomického opodstatnění;
- ručení příjemce při platbě za přijaté plnění tuzemskému dodavateli na účet vedený v zahraničí;
- ručení při úhradě na jiný účet, než účet poskytovatele, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup v případě, kdy celková úplata překračuje částku 540 000,-- Kč;
- ručení při úhradě prostřednictvím virtuální měny;
- ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v době jeho uskutečnění, nebo poskytnutí úplaty na něj, je o poskytovateli zveřejněna způsobem umožňující dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (Finanční správa, 2017).

Institut nespolehlivého plátce a ručení na DPH byly zavedeny do české legislativy jako podpora správců daně v boji proti daňovým únikům.

3.15 Kontrolní hlášení

Vše ke kontrolnímu hlášení lze nalézt v ustanoveních § 101c až 101k zákona o DPH.

Povinnost podat kontrolní hlášení má plátce, pokud:

- uskutečnil zdanitelné plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění;
- přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění;
- ve zvláštních případech pro investiční zlato.

Povinnost podat kontrolní hlášení má dále skupina, respektive zastupující člen skupiny spojených osob podle § 5a a násl. zákona o DPH a za plátce nacházejícího se v insolvenčním řízení podává kontrolní hlášení insolvenční správce.

Kontrolní hlášení není povinen podat:

- neplátce (osoba, která není plátcem), patří sem také identifikovaná osoba;
- plátce, který uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 zákona o DPH;
- plátce, který neuskutečnil ani nepřijal za sledované období (měsíc nebo čtvrtletí) žádné z plnění uvedených v § 101c zákona o DPH a ani neuplatňuje nárok na odpočet daně z dříve uskutečněných plnění (Finanční správa, 2017).

3.15.1 Druhy kontrolního hlášení

Řádné (§ 101e zákona o DPH) – kontrolní hlášení, které je podáno v zákonem stanoveném termínu. Za řádné kontrolní hlášení se považuje vždy první podání za dané období, i když je podáno až po zákonem stanoveném termínu (Mikulecká, 2016).

Opravné (§ 101f odst. 1 zákona o DPH) – kontrolní hlášení, plátce opravuje údaje, v již podaném kontrolním hlášení. O opravné kontrolní hlášení se jedná však pouze v případě, že je podáno ještě před uplynutím zákonné lhůty pro podání řádného kontrolního hlášení (Mikulecká, 2016).

Následné (§ 101f odst. 2 zákona o DPH) – kontrolní hlášení má povinnost podat plátce v subjektivní lhůtě 5 pracovních dnů od data zjištění, že v kontrolním hlášení uvedl nesprávné nebo neúplné údaje. V opravném kontrolním hlášení a následném kontrolním hlášení se uvádějí vždy znovu kompletní údaje s promítnutím všech oprav (Mikulecká, 2016).

3.15.2 Lhůty pro podání kontrolního hlášení

Lhůty pro podání jsou stanoveny v § 101e zákona o DPH. Právnícké osoby podávají kontrolní hlášení vždy měsíčně, bez ohledu na to, zda jsou měsíční nebo čtvrtletní plátcí, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. U fyzických osob je lhůta pro podání kontrolního hlášení závislá na lhůtě pro podání daňového přiznání. Existují i mimořádné termíny pro podání kontrolního hlášení, a to např. při úmrtí plátce (Ledvinková, 2016). Lhůtu pro podání kontrolního hlášení nelze prodloužit (§ 101e odst. 3 zákona o DPH). Nelze ani využít 5 ti denní liberaci pro podání bez sankce, neboť podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), se tato liberační lhůta vztahuje pouze k podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání. Podal-li by plátce kontrolní hlášení, byť jen o jeden den později než v zákonem

stanoveném termínu, bude mu ze strany správce daně vyměřena pokuta za pozdní podání. „Pokud konec lhůty pro podání kontrolního hlášení připadne na dny pracovního volna (sobota, neděle) nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.“ (Finanční správa, 2017, s. 3).

3.15.3 Způsob podání kontrolního hlášení

Podle § 101a odst. 1 písm. b) zákona o DPH lze podat pouze elektronicky a to datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně. Pokud je podání učiněno jiným způsobem, je neúčinné (§ 101a odst. 4 zákona o DPH). Jedním z následků neúčinnosti podání jsou vysoké sankce za nepodání kontrolního hlášení.

„Elektronická adresa společného technického zařízení správců daně je www.daneelektronicky.cz.“ (Finanční správa, 2017).

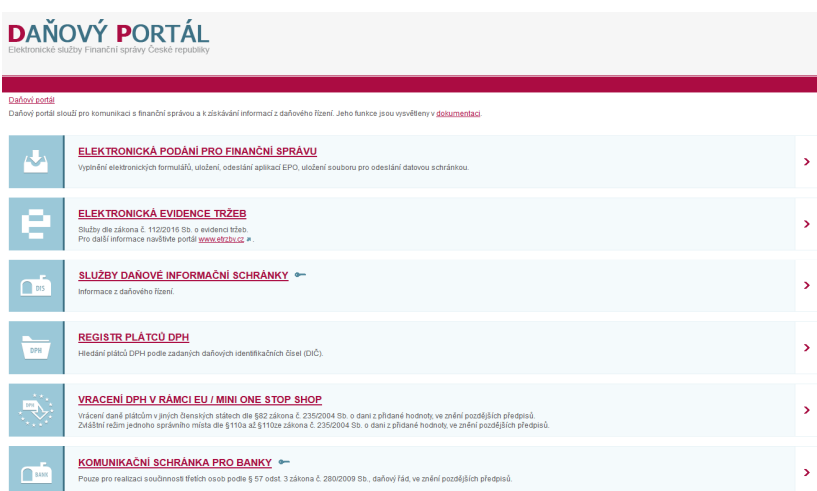
Způsoby elektronického podávání podle § 101a odst. 3 zákona o DPH jsou odeslání datové zprávy prostřednictvím:

1. datové schránky
2. daňového portálu

Pro jednoznačnou identifikaci podatele lze využít:

- uznávaný elektronický podpis;
- přihlašovací údaje do datové schránky;
- dodatečné potvrzení (tzv. e-tiskopis).

Obrázek: 2 – Daňový portál



Zdroj: (MFCR, 2017)

Obrázek: 3 – Vzor datové zprávy.

DSLDP1-9999999999-20130122-093456-potvrzení.p7s
Zobrazení datové zprávy aplikací:

| Opis elektronického potvrzení podání |
|---|
| "podle § 73 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, pro podání učiněné prostřednictvím datové zprávy opatřené uznávaným elektronickým podpisem a odeslané na společné technické zařízení správců daně." |
| Finančnímu úřadu v, ve, pro: hl. m. Prahu |
| DIČ: CZ9999999999 |
| Název daňového subjektu: Jan Test |
| Ulice a číslo: Průběžná 23123/12 |
| Obec: Praha 1 |
| PSC: 110 00 |
| Písemnost: Název podané písemnosti |
| Období: 1.1.2012 - 31.12.2012 |
| Identifikace zařízení: CN=Spolecne technicke zarizeni spravcu dane, OU=0, O=Česká republika – Generální finanční ředitelství, C=CZ |
| Datum a čas podání: 22.01.2013 09:35:21 |
| Podací číslo: 31146 |
| Název souboru: DSLDP1-9999999999-20130122-093456 |
| Kontrolní číslo: 00be1-9e37f-db6e9-cf-172c0-58b18-4073b |
| Opis elektronického potvrzení podání |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

Je-li podáváno kontrolní hlášení vyžadující dodatečné potvrzení, tak datová zpráva musí být potvrzena ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení, je-li autorizováno po lhůtě, je podání kvalifikováno jako neúčinné (§ 71 odst. 3 DŘ), např. podá-li plátce kontrolní hlášení 24. den po skončení kalendářního měsíce a dodatečné potvrzení, tzv. e-tiskopis až 26. den po skončení kalendářního měsíce = kontrolní hlášení je neúčinné (Ledvinková, 2016).

3.15.4 Sankce a kontrolní hlášení

Za nesplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením správce daně uloží sankce, a to v souladu s ustanovením § 101h odst. 1 až 3 zákona o DPH.

- Pokuta ve výši Kč 1 000,-- (§ 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH) je uložena, pokud plátce podá kontrolní hlášení po zákonem stanovené lhůtě, aniž by byl k tomu správce daně vyzván.
- Povinnost uhradit pokutu podle výše uvedeného paragrafu nevzniká, pokud v daném kalendářním roce nedošlo u plátce k jinému prodlení při podání kontrolního hlášení (101j zákona o DPH).
- Pokuta ve výši Kč 10 000,-- (§ 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH) je uložena, pokud plátce kontrolní hlášení podá v náhradní lhůtě 5 dnů od oznámení výzvy poté, co k tomu byl správcem daně vyzván. Nedodržení této lhůty má za následek sankci podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, tj. Kč 50 000,--. Pět dní lhůta je lhůta zákonná a nelze ji tudíž prodloužit (§ 36 odst. 1 DŘ). Správce daně údaje v podaném kontrolním hlášení v rámci párování posoudí. Pokud má správce daně pochybnosti o správnosti nebo úplnosti údajů, vyzve plátce, aby údaje změnil, nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil. Plátce je pak povinen do 5 pracovních dnů reagovat. Trvá-li plátce na původních údajích, stačí tyto údaje pouze potvrdit tlačítkem na formuláři „potvrzuji správnost kontrolního hlášení“ (Mikulecká, 2016).
- Pokuta ve výši Kč 30 000,-- (§ 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH) je uložena, pokud plátce nepodá následné kontrolní hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení.
- Pokuta ve výši Kč 50 000,-- (§ 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH) je uložena, pokud plátce nepodá řádné kontrolní hlášení nebo hlášení nepodá ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně.

Pokuty podle § 101h odst. 1 zákona o DPH jsou pokuty, které vznikají přímo ze zákona, jejich výše je stanovena zákonem a nelze ji nijak upravovat. Správce daně je povinen pokuty uložit vždy, jsou-li naplněny zákonem dané předpoklady, tj. pokud plátce svým jednáním, nebo naopak nečinností v souvislosti s kontrolním hlášením podmínky pro uložení naplní.

- Pokuta ve výši do Kč 50 000,-- (§ 101h odst. 2 zákona o DPH) je uložena, nedojde-li k odstranění pochybností, ačkoliv plátce následné kontrolní hlášení podal, tzn. kvalita podaných údajů nepostačuje k odstranění pochybností. Výše pokuty závisí na správní úvaze správce daně.
- Pokuta ve výši do Kč 500 000,-- (§ 101h odst. 3 zákona o DPH) je uložena v případě, kdy plátce závažným způsobem ztěžuje, nebo maří správu daně. Bude se jednat zejména o případy, když byla uložena pokuta dle odst. 1 nebo 2 a i přes uložení těchto sankcí bude plátce ve svém nezákonném jednání pokračovat, tzn. nebude např. opakovaně podáváno kontrolní hlášení. Výše pokuty závisí na správní úvaze správce daně (Ledvinková, 2016).

Správce daně při stanovení sankcí podle § 101h odst. 2 a 3 zákona o DPH dbá, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní (§ 101h odst. 6 zákona o DPH).

Pokuty za nepodání kontrolního hlášení stanovené podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) zákona o DPH může správce daně zčásti, nebo zcela prominout, pokud k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Žádost o prominutí lze podat nejpozději do 3 měsíců od nabytí právní moci platebního výměru, kterým se pokuta stanovuje. Správce daně není při rozhodování vázán návrhem plátce.

K prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení byl Generálním finančním ředitelstvím vydán pokyn D-29, ve kterém jsou podrobněji vymezeny podmínky, za kterých budou finanční úřady moci prominout pokuty, a taktéž související procesní postup. V pokynu jsou uvedeny mimo jiné 10 objektivních důvodů pro prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení, kterými ve stručnosti jsou:

- nepříznivý zdravotní stav daňového subjektu nebo jeho zástupce;
- daňový subjekt nebo zástupce byli stíženi hromadnou či individuální živelní pohromou;

- daňový subjekt podal přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, avšak registrační řízení trvalo i v den, ve kterém nastal poslední den lhůty pro podání kontrolního hlášení;
- v poslední den lhůty nebo náhradní lhůty pro podání kontrolního hlášení nebyl zcela nebo část dne funkční daňový portál Finanční správy (Finanční správa, 2017).
- Vzhledem k omezenému použití ospravedlnitelných důvodů byl Pokyn GFŘ-D-29 s účinností od 06.03.2017 rozšířen o sedm nových ospravedlnitelných důvodů, které jsou v praxi lépe využitelné, kupříkladu:
 - za rok 2016 může dojít v obecné rovině k prominutí maximálně dvou pochybení, které se vztahují k plnění povinností v souvislosti s kontrolním hlášením a které zakládají vznik pokuty ve výši Kč 10 000,--, Kč 30 000,-- nebo Kč 50 000,--;
 - za rok 2017 může dojít v obecné rovině k prominutí maximálně jednoho pochybení, které se vztahuje k plnění povinností v souvislosti s kontrolním hlášením a které zakládá vznik pokuty ve výši Kč 10 000,--, Kč 30 000,-- nebo Kč 50 000,--;
 - pokuty, které vznikly z důvodu neúčinnosti podání kontrolního hlášení podaného způsobem vyžívajícím dodatečné potvrzení ve formě tzv. e-tiskopisu ve výši Kč 10 000,-- a Kč 50 000,--, mohou být prominuty opakovaně, avšak za podmínky, že se jedná o podání kontrolního hlášení za období leden až prosinec 2016 a současně za předpokladu, že bylo učiněno platné podání kontrolního hlášení a to dříve, než bylo vydáno rozhodnutí o žádosti o prominutí pokuty (Finanční správa, 2017).

Pokyn GFŘ-D-29 vymezuje i jak vysokou procentuální výši pokuty má správce daně prominout, a to v rozsahu 50 až 100 % z výše pokuty. Zároveň uvádí i další skutečnosti negativně ovlivňující výši prominuté pokuty, např. evidovaný nedoplatek u daňového subjektu.

Obrázek: 4 – Přehled možností využití ospravedlnitelných důvodů v roce 2016 a 2017.

| Rok | Body (rozsah) využití „ospravedlnitelných důvodů“ dle části II. 3. A. Ospravedlnitelný důvod (tabulka) Pokynu GFŘ-D-29 |
|------|--|
| 2016 | 1. až 10. = vždy při vzniklé situaci (tj. např. i opakovaně) 11. = 2x jakékoliv pochybení zakládající vznik pokuty (10 000 Kč; 30 000 Kč; 50 000 Kč): 13. = podání KH za leden až prosinec 2016 (tj. např. i opakovaně při nastalé situaci) 14. = specifický bod v případě úmrtí plátce 15. nebo 16. = 1x (buď pouze 15. nebo pouze 16. – dle nastalé situace) 17. = vždy při vzniklé situaci (tj. např. i opakovaně) |
| 2017 | 1. až 10. = vždy při vzniklé situaci (tj. např. i opakovaně) 12. = 1x jakékoliv pochybení zakládající vznik pokuty (10 000 Kč; 30 000 Kč; 50 000 Kč) 13. = dopad pro rok 2017: podání KH za prosinec nebo 4. čtvrtletí 2016 14. = specifický bod v případě úmrtí plátce 15. nebo 16. = 1x (buď pouze 15. nebo pouze 16. – dle nastalé situace) 17. = vždy při vzniklé situaci (tj. např. i opakovaně) |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

3.15.5 Údaje, které jsou v kontrolním hlášení uváděny

- uskutečněná zdanitelná plnění, tj. řádek 1 a 2 daňového přiznání;
- daň na výstupu z přeshraničních plnění, tj. řádek 3, 4, 5, 6, 9, 12 a 13 daňového přiznání;
- přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, tj. řádek 10 a 11 daňového přiznání;
- uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, tj. řádek 25 daňového přiznání;
- přijatá zdanitelná plnění (nárok na odpočet daně z přidané hodnoty), tj. řádky 40 a 41 daňového přiznání;
- plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato, tj. z řádku 26 daňového přiznání (Mikulecká, 2016).

3.15.6 Údaje, které nejsou v kontrolním hlášení uváděny

- dovoz zboží, tj. řádek 7 a 8 daňového přiznání;
- dodání zboží do jiného členského státu a služby, tj. řádek 20 a 21 daňového přiznání;
- vývoz zboží, tj. řádek 22 daňového přiznání;
- dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě, tj. řádek 23 daňového přiznání;

- zasílání zboží do jiného členského státu, tj. řádek 24 daňového přiznání;
- ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (mimo zvláštního režimu pro investiční zlato), tj. řádek 26 daňového přiznání;
- zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou, tj. řádek 30 a 31 daňového přiznání;
- dovozu zboží osvobozeného, tj. řádek 32 daňového přiznání;
- nárok na odpočet daně při dovozu zboží, kde je správcem daně celní úřad, tj. řádek 42 daňového přiznání (Mikulecká, 2016).

Obrázek: 5 – Obsahová část kontrolního hlášení a vazba na daňové přiznání k DPH

- **Kontroly z pohledu KH**
 - KH A1 = ř. 25 DAP DPH (základ daně)
 - KH A2 = ř. 3 + 4 + 5 + 6 + 9 + 12 + 13 DAP DPH (základ daně a daň)
 - KH A4 + A5 = ř. 1 + 2 DAP DPH (základ daně a daň)
 - KH B1 = ř. 10 + 11 DAP DPH (základ daně a daň)
 - KH B2 + B3 = ř. 40 + 41 DAP DPH (základ daně a daň)

- **Kontroly z pohledu DAP DPH**
 - ř. 1 DAP DPH = KH A4 + A5 (základ daně a daň v základní sazbě)
 - ř. 2 DAP DPH = KH A4 + A5 (základ a daň ve snížené a druhé snížené sazbě)
 - ř. 40 DAP DPH = KH B2 + B3 (základ daně a daň v základní sazbě)
 - ř. 41 DAP DPH = KH B2 + B3 (základ a daň ve snížené a druhé snížené sazbě)
 - ř. 25 DAP DPH = KH A1 (základ daně)
 - ř. 10 DAP DPH = KH B1 (základ daně a daň v základní sazbě)
 - ř. 11 DAP DPH = KH B1 (základ a daň ve snížené a druhé snížené sazbě)
 - ř. 3 + 4 + 5 + 6 + 9 + 12 + 13 DAP DPH = KH A2 (základ daně a daň ve všech sazbách)

Zdroj: (Ježek software, 2017)

4 Vlastní práce

S pojmem „kontrolní hlášení“ se mohou občané ČR setkat od roku 2015. Někteří tento nový institut pravděpodobně pouze zaregistrovali, pro některé, zvláště plátce a jejich účetní se vyplňování kontrolního hlášení stalo každodenní činností, která s sebou přinesla a stále přináší mnoho problémů. Pomyslný „bič“ pak je v podobě „tučných“ pokut při nesplnění některé zákonem stanovené podmínky. Cílem práce je ověřit, zda „kontrolní hlášení“ je skutečně „kontrolní“. Jestli je možné pouhým vykazováním údajů za jednotlivá přijatá nebo uskutečněná plnění v samostatných řádcích podle daňových dokladů v reálném čase odhalit úniky na DPH, kdy prostředkem je „párování“ daňových dokladů.

4.1 Zdroje informací ke kontrolnímu hlášení

Kontrolní hlášení bylo zavedeno do české legislativy především jako prostředek v boji proti daňovým únikům. Finanční správou jsou na webových stránkách www.financnisprava.cz/kontrolnihlaseni zveřejněny nejen základní informace týkající se kontrolního hlášení, jako je např. kdo, kdy, jakou formou kontrolní hlášení podává, ale lze zde nalézt další důležité odkazy související s podáváním kontrolní hlášení včetně formuláře pro podněty k postupu správce daně v souvislosti s kontrolním hlášením.

Finanční správa na webových stránkách mimo jiné zveřejnila animované video ke kontrolnímu hlášení dostupné z <https://www.youtube.com/watch?v=HR-sqVUn9-o> a návodné desetidílné video k vyplnění kontrolního hlášení krok po kroku dostupné z https://www.youtube.com/watch?v=JvLEHGWovGk&feature=youtu.be&list=PLpnOHUCqVKbJe2llyaMK__ynBWQtQO0Sa. Jedná se však výhradně o podpůrné informační prostředky, závazné pro vyplňování kontrolního hlášení byly do 31.12.2016 „Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení“. Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH lze najít na http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2016-02-10_Pokyny-k-vyplneni-kontrolniho-hlaseni-DPH.pdf. Od 01.01.2017 jsou okruhy povinných položek, které se uvádí do formuláře kontrolního hlášení dány přímo zákonem o DPH, a to konkrétně v § 101d odst. 1. K tomuto kroku finanční správa přistoupila na základě rozhodnutí Ústavního soudu, ve kterém bylo konstatováno, že alespoň okruh údajů, které musí plátce v kontrolním hlášení sdělovat, musí být blíže vymezen zákonem. Tímto však

fakticky nedošlo k žádné změně samotného obsahu, požadovaných dat a ani struktury formuláře kontrolního hlášení. Na stránkách finanční správy nalezneme také odkazy na elektronickou podatelnu www.daneelektronicky.cz včetně odkazu, kde lze najít časté dotazy týkající se jejího provozu <http://epodpora.mfcr.cz>.

Obrázek: 6 - Animované video ke kontrolnímu hlášení.



Zdroj: (Finanční správa, 2017)

Orientaci na nových internetových stránkách Finanční správy České republiky usnadní také finanční informátor „FINFO“. V současnosti je v tzv. „offline“ režimu, ale předpokládá se, že bude doprovázet a usnadňovat hledání aktuálních informací. I kontrolní hlášení má svého „Finfa“.

Obrázek: 7 – Kontrolní hlášení - Finfo.



Zdroj: (Finanční správa, 2017)

4.2 Formulář kontrolního hlášení

Vzorový formulář kontrolního hlášení zveřejněný na webových stránkách finanční správy tvoří celkem osm stran. Úvodní strana formuláře se nikterak nevymyká od úvodních

stránek jiných přiznání, na které jsou podnikatelé, ale i nepodnikající fyzické osoby zvyklí.

Uvádí se zde:

- název Finančního úřadu a Územního pracoviště, pro které je hlášení určeno
- daňové identifikační číslo plátce
- zda se jedná o kontrolní hlášení řádné, následné, či opravné
- datum zjištění důvodů pro podání následného kontrolního hlášení
- období, za které se hlášení podává
- identifikační údaje plátce, tj. název právnické osoby/iniciály fyzické osoby, sídlo, popř. místo pobytu, telefon, ID datové schránky, e-mail,
- prohlášení o pravdivosti a úplnosti uvedených údajů v oddílech A, B, C hlášení včetně identifikačních údajů o podepisující osobě, data a vlastnoručního podpisu
- kontaktní osoba a telefon.

Úvodní strana dále obsahuje kolonky: číslo jednacích výzvy a rychlá odpověď na výzvu.

Obrázek: 8 – Kontrolní hlášení (titulní strana).

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

Další strany jsou nazvány jako kontrolní opis a jsou členěny takto:

- ODDÍL – Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečnená plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.
- ODDÍL – Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku.
- ODDÍL – Kontrolní řádky na Daňové přiznání k DPH.

A. ODDÍL obsahuje:

A.1. – Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen priznat daň příjemce plnění podle § 92a v členění na:

Číslo řádku, DIČ odběratele, Ev. číslo daňového dokladu, DUZP, Základ daně, Kód předmětu plnění.

Obrázek: 9 – Kontrolní hlášení (oddíl A.1.)

A.1. Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen priznat daň příjemce plnění podle § 92a

| Číslo řádku | DIČ odběratele | Ev. číslo daňového dokladu | DUZP | Základ daně | Kód předmětu plnění |
|-------------|----------------|----------------------------|------|-------------|---------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

A.2. – Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen priznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. b) a c) (§24, § 25), v členění na:

Číslo řádku, Identifikace dodavatele (VAT ID), Ev. číslo daňového dokladu, datum povinnosti priznat daň (dále jen „DPPD“) dle § 24 nebo § 25 zákona o DPH, Základ daně základní sazba daně (dále jen „Základ daně 1“), Daň základní sazba daně (dále jen „Daň 1“), Základ daně první snížená sazba daně (dále jen „Základ daně 2“), Daň první snížená sazba daně (dále jen „Daň 2“), Základ daně druhá snížená sazba daně (dále jen „Základ daně 3“), Daň druhá snížená sazba daně (dále jen „Daň 3“).

Obrázek: 10 – Kontrolní hlášení (oddíl A.2.)

A.2. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen priznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. b) a c) (§ 24, § 25)

| Číslo řádku | Identifikace dodavatele (VAT ID) | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD** | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 |
|-------------|----------------------------------|----------------------------|--------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

A.3. – Uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c odst. 1 písm. c) bod 2, v členění na:

Číslo řádku, DIČ odběratele, Odběratel – fyzická osoba nepovinná k dani (jméno a příjmení, datum narození, místo pobytu), Ev. číslo daňového dokladu, DUP, Hodnota osvobozeného plnění.

Obrázek: 11 – Kontrolní hlášení (oddíl A.3.)

A.3. Uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c odst. 1 písm. c) bod 2

| Číslo řádku | DIČ odběratele | Odběratel - fyzická osoba nepovinná k dani | | | Ev. číslo daňového dokladu | DUP | Hodnota osvobozená plnění |
|-------------|----------------|--|----------------|--------------|----------------------------|-----|---------------------------|
| | | Jméno a příjmení | Datum narození | Místo pobytu | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

A.4. – Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad Kč 10 000,-- včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit, v členění na:

Číslo řádku, DIČ odběratele, Ev. číslo daňového dokladu, DPPD, Základ daně 1, Daň 1, Základ daně 2, Daň 2, Základ daně 3, Daň 3, Kód režimu plnění, § 44 zákona o DPH.

Obrázek: 12 – Kontrolní hlášení (oddíl A.4.)

A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit

| Číslo řádku | DIČ odběratele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Kód režimu plnění | § 44 ZDPH |
|-------------|----------------|----------------------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|-------------------|-----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

A.5. – Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do Kč 10 000,-- včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad, v členění na:

Základ daně 1, Daň 1, Základ daně 2, Daň 2, Základ daně 3, Daň 3.

Obrázek: 13 – Kontrolní hlášení (oddíl A.5.)

A.5. Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad

| Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 |
|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

B. ODDÍL obsahuje:

B.1. – Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a, v členění na:

Číslo řádku, DIČ dodavatele, Ev. číslo daňového dokladu, DPPD, Základ daně 1, Daň 1, Základ daně 2, Daň 2, Základ daně 3, Daň 3, Kód předmětu plnění.

Obrázek: 14 – Kontrolní hlášení (oddíl B.1.)

B.1. Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen priznat daň příjemce podle § 92a

| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DUZP | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Kód předmětu plnění |
|-------------|----------------|----------------------------|------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|---------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| | | | | | | | | | | |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

B.2. - Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad Kč 10 000,-- včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit, v členění na:

Číslo řádku, DIČ dodavatele, Ev. číslo daňového dokladu, DPPD, Základ daně 1, Daň 1, Základ daně 2, Daň 2, Základ daně 3, Daň 3, Použit poměr, § 44 zákona o DPH.

Obrázek: 15 – Kontrolní hlášení (oddíl B.2.)

B.2. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit

| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použit poměr | § 44 ZDPH |
|-------------|----------------|----------------------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|--------------|-----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 12 | 13 |
| | | | | | | | | | | ANO/NE | |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

B.3. - Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do Kč 10 000,-- včetně daně, v členění na:

Základ daně 1, Daň 1, Základ daně 2, Daň 2, Základ daně 3, Daň 3.

Obrázek: 16 – Kontrolní hlášení (oddíl B.3.)

B.3. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně

| Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 |
|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| | | | | | |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

C. ODDÍL obsahuje kontrolní řádky na daňové přiznání k DPH.

Obrázek: 17 – Kontrolní hlášení (oddíl C)

| ř.DaP | základ daně |
|-------------------------|---|
| 1 | A.4. + A.5. celkem základy daně u základní sazby DPH |
| 2 | A.4. + A.5. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH |
| 40 | B.2. + B.3. celkem základy daně u základní sazby DPH |
| 41 | B.2. + B.3. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH |
| 25 | A.1 celkem základy daně |
| 10 | B.1 celkem základy daně u základní sazby DPH |
| 11 | B.1 celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH |
| 3+4+5 +6+9+ 12+13 | A.2 celkem základy daně |

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

4.3 Nejčastější dotazy ohledně vyplňování údajů do kontrolního hlášení

Pokud si plátce či účetní neví rady s vyplněním kontrolního hlášení, co udělat a na co si dát pozor, pak jedna z eventualit, kde je možno zjistit informace týkající se vyplnění kontrolního hlášení je na internetových stránkách finanční správy, v sekci „Časté dotazy a odpovědi“, kde jsou témata rozdělena do šestnácti částí.

Obrázek: 18 – Jak na kontrolní hlášení?



Zdroj: (Podnikatel, 2018)

4.3.1 Úvodní informace

Úvodní informace nabízejí odpovědi na dotazy týkající se např. termínu prvního podání kontrolního hlášení, povinnosti elektronické formy podání, podání kontrolního hlášení za skupinu, zda je povinnost podat kontrolní hlášení při podání dodatečného daňového

přiznání za zdaňovací období roku 2015 a předcházejících let apod. Jedná se především o dotazy, které byly aktuální v době zavedení kontrolních hlášení, v současnosti se jedná již o zažité skutečnosti.

4.3.2 Evidenční číslo daňového dokladu

V souvislosti s kontrolním hlášením jsou důležité údaje, které daňový doklad musí obsahovat, protože některé z nich se do kontrolního hlášení zaznamenávají. Evidenční číslo daňového dokladu je pro párování údajů z kontrolních hlášení tzv. alfa omegou. V této části jsou dotazy zaměřeny především na to, jakým způsobem evidenční číslo daňového dokladu do kontrolního hlášení uvádět. Pro potřeby kontrolního hlášení je nutno toto číslo zachytit co nejpřesněji, minimálně musí být zachyceny alfanumerické znaky ve správném pořadí, změna velkých písmen na malá a opačně není problém, zároveň není nutné vyplňovat tzv. vodící nuly, které jsou před číslem. Např. FV-257/03g(2016) musí být uvedeno v kontrolním hlášení buď jako FV-257/03g(2016), FV25703g2016 nebo fv25703g2016.

4.3.3 Limit 10.000 Kč včetně daně pro účely zařazení do části A.4./A.5. a části B.2./B.3. kontrolního hlášení

Vykázání plnění do patřičných oddílů kontrolního hlášení s ohledem na limit Kč 10 000,-- včetně daně je důležité pro následné párování a dle množství dotazů se jedná o diskutovanou problematiku. Pokud jsou např. na dokladu uvedeny dva druhy plnění, přičemž jedno plnění je klasické zdanitelné v částce Kč 7 000,-- Kč, a druhé v režimu přenesení daňové povinnosti v částce Kč 150 000,--, budou dodavatelem tato plnění uvedena jednou v oddíle A.4. (Kč 7 000,--) a jednou v oddíle A.1. (Kč 150 000,--) s tím, že u každého plnění bude použito stejné číslo daňového dokladu. Vzhledem k tomu, že daňový doklad ve své souhrnné hodnotě převyšuje stanovený limit Kč 10 000,-- včetně daně, bude plnění, které tuto částku nepřevýšilo (Kč 7 000,--), uvedeno v oddíle A.4., kde se uvádí uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň s hodnotou nad Kč 10 000,-- včetně daně. Celková hodnota uvedená na dokladu je rozhodná také při vykázání plnění z dokladu, kde je uvedeno jak plnění zdanitelné, tak plnění osvobozené od daně, které se do kontrolního hlášení neuvádí. Pokud celková hodnota zdanitelného plnění bude nižší než Kč 10 000,--, avšak celková hodnota plnění uvedeného na předmětném dokladu přesáhne tuto hranici, bude toto plnění uvedeno také v oddíle A.4. kontrolního

hlášení. V případě, kdy plátce zaeviduje souhrnným dokladem např. nákupy pohonných hmot v měsíci, kde jednotlivě hodnota plnění nepřesáhne limit Kč 10 000,--, ale celková částka činí v souhrnu Kč 58 000,--, budou uvedeny veškeré tyto doklady v úhrnné částce za celé období, bez nutnosti vykazání detailních náležitostí dle jednotlivých dokladů, v oddílu B.2. kontrolního hlášení. Pokud bude odběratel uplatňovat nárok na odpočet daně v poměrné výši, tzn., že plnění bude použito jak pro ekonomickou činnost, tak pro soukromou potřebu (např. nákup vozidla, telefonu, fotoaparátu apod.), je pro posouzení, do kterého oddílu kontrolního hlášení plnění uvést důležitá celková hodnota plnění, bez ohledu na výši uplatňovaného nároku na odpočet daně. Plátce při vyplňování kontrolního hlášení tuto skutečnost musí specifikovat a u takového konkrétního plnění zaškrtnout příslušné pole „ANO“. Plnění, jejichž celková hodnota dosahuje přesně Kč 10 000,-- včetně daně se uvádí u dodavatele v oddílu A.5. a u odběratele v oddílu B.3. kontrolního hlášení.

4.3.4 DIČ odběratele – část A.4. kontrolního hlášení

V této části je evidovaný pouze jeden dotaz, který řeší postup v případě, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění pro podnikatele - neplátce DPH, v celkové hodnotě vyšší než Kč 10 000,--. Dle odpovědi by toto plnění mělo být zaevidováno v části A.4. kontrolního hlášení, kde v případě neplátců DPH se v kolonce DIČ odběratele uvádí DIČ podle § 130 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Pokud však odběratel nesdělení v rámci obchodní transakce své DIČ, má se za to, že se jedná o konečného spotřebitele. Hodnota tohoto plnění bude tudíž zaevidována do části A.5. kontrolního hlášení, a to bez ohledu na limit.

4.3.5 Uskutečnění plnění pro neplátce DPH – konečného spotřebitele

Na rozdíl od výše uvedeného případu, zde je řešen prodej fyzickým osobám – nepodnikatelům. Jedná se například o nákup osobního automobilu v hodnotě Kč 260 000,-- občanem ČR, kdy při uskutečnění zdanitelného plnění vzniká sice poskytovateli povinnost přiznat daň, ale ne povinnost vystavit daňový doklad, pak jsou tato plnění vykazována bez ohledu na limit v části A.5. kontrolního hlášení.

4.3.6 Zálohy a vyúčtování záloh

Placení zálohy před uskutečněním zdanitelného plnění je běžnou záležitostí. Při přijetí platby vzniká plátcí povinnost přiznat daň z přidané hodnoty. V případě sledování limitu Kč 10 000,-- pro vyplnění do požadovaných oddílů kontrolního hlášení se jak záloha, tak zbývající hodnota posuzuje samostatně, tzn., že záloha ve výši Kč 8 000,-- bude vykázána v oddílu A.5., záloha ve výši Kč 12 000,-- bude vykázána v oddílu A.4. Totožný postup je při vykazování doplatku. Obdobný princip bude uplatněn i na straně odběratele, kdy tato plnění budou vykázána v oddílu B.2. (Kč 12 000,--) nebo B.3. (Kč 8 000,--) kontrolního hlášení. Odběratel, plátcí DPH má nárok na odpočet daně již na základě obdržené daňového dokladu k přijaté platbě, může se však rozhodnout nárok na odpočet daně uplatnit až na základě vyúčtovací faktury. V tomto případě je nezbytné, aby byla daná transakce u odběratele zachycena ne jedním zápisem, ale podle jednotlivých obdržených daňových dokladů. Vzhledem k tomu, že dodavatel je povinen odvést daň postupně na základě jednotlivých daňových dokladů, je pro správné porovnání a spárování transakcí takovéto vykazování nutností.

4.3.7 Režim přenesení daňové povinnosti – část A.1./B.1. kontrolního hlášení

Režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje na zákonem daná plnění a jedná se o jeden z institutů v boji proti daňovým podvodům na DPH. Do konce roku 2015 se plnění uskutečňovaná v tomto režimu vykazovala nejen v daňovém přiznání, ale také ve výpisu z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH. Na základě takto podaných výpisů jak dodavatelem, tak odběratelem docházelo k párování jednotlivých plnění. Od 01.01.2016, v souvislosti se zavedením kontrolního hlášení, se tato plnění nově vykazují v kontrolním hlášení u poskytovatele v oddílu A.1. a u příjemce v oddílu B.1. V kontrolním hlášení jsou vykázána pouze plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je uvedeno DUZP vyšší než 31.12.2015. Pokud plátcí obdržel v roce 2016 doklad, na kterém bylo uvedeno DUZP v roce 2015, byl povinen podat dodatečné daňové přiznání k DPH a výpis z evidence za příslušné zdaňovací období.

4.3.8 Část B.2. kontrolního hlášení

V této části je řešeno vyplnění kontrolního hlášení v případě uplatnění nároku na odpočet daně v poměrné výši nebo při uplatňování nároku na odpočet daně v krácené výši. Jedná se

o dva druhy, které je nutno rozlišovat. Pokud použije plátcе přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti jak pro účely činností, které jsou předmětem daně, tak pro účely činností, které předmětem daně nejsou, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši. V tomto případě je v kontrolním hlášení uvedena hodnota v poměrné výši. Pokud by se jednalo o plnění, které patří do oddílu B.2. kontrolního hlášení, bude ve sloupci „Použit poměr“ uvedeno „ANO“. Mohlo by se jednat o nákup vozidla, které bude např. ze 70 % využíváno k ekonomické činnosti a z 30 % pro soukromé potřeby plátce. Pokud jsou však na daňovém dokladu uvedena dvě plnění, přičemž jedno, které je spojené s ekonomickou činností plátce, a druhé pouze k soukromému využití plátce, nebude se jednat o krácený nárok na odpočet daně. Plátcem bude uplatněn nárok na odpočet daně pouze z plnění určeného k ekonomické činnosti, a to v plné výši. Druhý případ je, když plátcе použije přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. V tomto případě bude do kontrolního hlášení uvedena celá hodnota základu daně a daně na vstupu. Pokud by se jednalo o plnění, které patří do oddílu B.2. kontrolního hlášení, bude ve sloupci „Použit poměr“ uvedeno „NE“. Mohlo by se jednat o nákup vozidla, které bude využíváno jak v souvislosti s poskytováním zdanitelných plnění, jako je např. prodejna smíšeného zboží, tak v souvislosti s plněními osvobozenými, jako je např. pronájem bytů občanům. Nárok na odpočet daně z tohoto plnění je v daňovém přiznání uveden ve sloupci „krácený odpočet“. V rámci přiznání je dále podroben výpočtu zálohovým koeficientem, který byl vypočítán dle zákona o DPH.

4.3.9 Následné a opravné kontrolní hlášení

Pojem následné kontrolní hlášení a opravné kontrolní hlášení může znít začínajícímu plátcі nebo účetní totožně, ale je zde rozdíl. Pokud jsou zjištěny jakékoliv nesrovnalosti v již podaném kontrolním hlášení, ale zákonný termín ještě neproběhl, je třeba podat opravné kontrolní hlášení. Jakmile jsou ale nesprávnosti zjištěny po termínu pro podání kontrolního hlášení, je povinnost do pěti pracovních dnů od zjištění podat následné kontrolní hlášení. Jak opravné kontrolní hlášení, tak následné kontrolní hlášení je nutno podat jako celé nové, kde jsou uvedeny všechny údaje s promítnutím oprav. Kupříkladu termín pro podání kontrolního hlášení za únor 2016 je 25.03.2016. Pokud plátcе kontrolní hlášení podá již 20.03.2016, avšak v období od podání do 25.03.2016 zjistí závady, může podat opravné

kontrolní hlášení, a to i vícekrát (např. 22.03.2016 a 24.03.2016), vždy jsou platné údaje z takto posledního podaného opravného kontrolní hlášení. Po zákonném termínu, tj. po 25.03.2016 plátce může podat pouze následné kontrolní hlášení.

4.3.10 Opravy výše daně dle § 42 zákona o DPH

Kdy plátce opraví základ daně a výši daně je vymezeno v § 42 odst. 1 zákona o DPH. Oprava podle § 42 zákona o DPH je samostatným zdanitelným plněním, a je uváděna do období, kdy odběratel obdržel opravný daňový doklad. Na základě řádně doručeného opravného daňového dokladu je dodavatel oprávněn snížit již odvedenou daň na výstupu, odběratel má pak povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně. Jedná se třeba o případ, kdy část dodaného zboží je odběratelem reklamováno, nebo je odběrateli přiznána sleva na vybrané pravidelné odběry, a na základě toho dojde ke snížení původně fakturované částky. Tyto změny jsou uváděny v řádném kontrolním hlášení se záporným znaménkem, a pro posouzení, ve které části kontrolního hlášení bude hodnota opravy zdanitelného plnění promítnuta, zda část B.2./B.3. u odběratele, nebo A.4./A.5. u dodavatele, je rozhodující absolutní hodnota opravy. Znamená to, že např. u odběratele bude plnění do Kč 10 000,-- včetně daně zaevidováno do části B.3. kontrolního hlášení, plnění vyšší hodnoty bude vykázáno v části B.2. kontrolního hlášení. Evidenční číslo dokladu bude číslo opravného daňového dokladu, v kolonce „DPPD“ skutečný den obdržení opravného daňového dokladu odběratelem.

4.3.11 Opravy výše daně dle § 43 zákona o DPH

Oprava výše daně v jiných případech dle § 43 zákona o DPH je prováděna, když plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví zákona o DPH, a tím zvýšila daň na výstupu. Jedná se např. o nesprávně uvedenou sazbu daně, nebo vystavení dokladu v běžném režimu namísto uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti. Na rozdíl od oprav podle § 42 zákona o DPH, se nejedná o samostatné zdanitelné plnění, ale je třeba podat dodatečné daňové přiznání a zároveň chybu napravit podáním následného kontrolní hlášení. Dejme tomu, že dodavatel uvedl v původním daňovém dokladu základ daně Kč 10 000,-- a 21 % DPH Kč 2 100,--. Následně zjistí, že u tohoto plnění měla být uplatněna druhá snížená sazba daně ve výši 10 % a tudíž daň ve výši Kč 1 000,--. V tomto případě dodavatel vystaví opravný daňový doklad na opravu daně minus Kč 1 100,--, který musí být řádně doručen odběrateli. V následném kontrolním hlášení bude plnění

zaznamenáno tak, jak mělo být uvedeno správně. Hodnota plnění bude v oddíle A.4. uvedena v příslušných sloupcích pro vykázání základu daně a daně v druhé snížené sazbě daně. Do kolonky DPPD bude uvedeno původní DUZP, jako evidenční číslo daňového dokladu bude uvedeno evidenční číslo opravného daňového dokladu. V případě použití chybného režimu, kdy plnění bylo fakturováno s daní, ale mělo být uplatněno v rámci přenesení daňové povinnosti je plnění třeba uvést tím způsobem, jak mělo být uvedeno správně. Nově bude toto plnění tudíž zahrnuto u dodavatele v oddíle A.1., kde bude uvedeno původní DUZP a číslo opravného daňového dokladu. Pokud na základě původních daňových dokladů byl uplatněn nárok na odpočet daně, tak odběratel tuto chybu napraví obdobným způsobem.

4.3.12 Opravy výše daně dle § 44 zákona o DPH

V tomto případě se jedná o opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 zákona o DPH. Plátce je povinen tato plnění v kontrolním hlášení vykázat, zároveň nadále trvá povinnost předložit kopie všech vystavených daňových dokladů, u kterých došlo k provedení opravy dle tohoto ustanovení.

4.3.13 Výzvy

Správce daně může vyzvat plátce k podání kontrolního hlášení. Jestliže plátcí povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla, oznámí toto správci daně tzv. rychlou reakcí přímo ve formuláři kontrolního hlášení, a to prostřednictvím aplikace Elektronická podání pro Finanční správu volbou „Rychlá odpověď na výzvu“ a výběru z roletové nabídky „Nemám povinnost podat kontrolní hlášení (KH)“. Dále je nutné vyplnit identifikační údaje plátce a číslo jednacích doručené výzvy správce daně včetně uvedených oddělovačů, např. 3895912/17/2103-60561-201745. Obdobným způsobem se postupuje, pokud je plátce vyzván k podání následného kontrolního hlášení z důvodu pochybností o správnosti nebo úplnosti k původně podanému kontrolnímu hlášení, kdy plátce je přesvědčen, že mu tato povinnost nevznikla. V tomto případě je z nabídky zvoleno „Potvrzuji správnost naposledy podaného kontrolního hlášení (KH)“.

4.3.14 Ostatní

Jestli daňový doklad obsahuje zdanitelná plnění s různými sazbami daně (základní, první snížená a druhá snížená), pak budou hodnoty základů daně a daně, a to souhrnně za každou

jednotlivou sazbu daně uvedeny do jednoho řádku kontrolního hlášení, respektive příslušných kolonek (základ daně 1, daň 1, základ daně 2, daň 2, základ daně 3, daň 3).

4.3.15 Část C kontrolního hlášení

Část C kontrolního hlášení obsahuje prosté součty hodnot, které byly vloženy do příslušných částí A a B kontrolního hlášení za jednotlivé období. Pokud má čtvrtletní plátce DPH povinnost předkládat kontrolní hlášení měsíčně, obsahuje část C vždy součet částí A a B daného měsíce. V rámci podání přiznání k dani z přidané hodnoty za čtvrtletí by tudíž součet příslušných částí C kontrolního hlášení za jednotlivé měsíce daného čtvrtletí měl odpovídat příslušným řádkům podaného přiznání. Kupříkladu součet částí C kontrolního hlášení za měsíc duben 2016, květen 2016 a červen 2016 musí odpovídat údajům uvedeným v příslušných řádcích daňového přiznání za 2. čtvrtletí 2016. Na daňovém portále v aplikaci Elektronická podání pro Finanční správu nejsou dokumenty vzájemně propojeny, tato aplikace obsahuje vždy pouze podání jednotlivých dokumentů. Tento součtový soulad je systémově kontrolován až správcem daně.

4.3.16 Platební a splátkový kalendář

Na základě splátkového kalendáře může být měsíčně hrazeno např. nájemné nebytových prostor. Pro posouzení limitu Kč 10 000,-- včetně daně pro zařazení do kontrolního hlášení (oddíl B.2. nebo B.3.) je pak rozhodující součet všech jednotlivých dílčích plnění. Jestliže jednotlivá splátka je sice nižší než Kč 10 000,--, ale součet splátek přesáhne tento limit, budou se jednotlivá plnění uvádět do části B.2. kontrolního hlášení. Pokud se jedná o měsíční splátky, které jsou uplatňovány v rámci daňového přiznání k DPH za příslušné čtvrtletí, budou vykazovány jednotlivě na samostatném řádku, odlišné je pak pouze DUZP, které je kupříkladu dle splátkového kalendáře vždy poslední kalendářní den v příslušném měsíci. Platební kalendář znamená daňový doklad, který je vystaven pro poskytování úplat před uskutečněním zdanitelného plnění, typické např. pro zálohy na energie, kdy k vyúčtování dochází v delším časovém období. V tomto případě může vznikat řada různých situací a je důležité jednotlivé stavy řádně určit, aby následné párování údajů vykázaných dodavatelem a odběratelem proběhlo v pořádku. Jednotlivé případy jsou v tomto oddíle podrobně rozepsány, a vzhledem k tomu, že vykazování takovýchto plnění na základě platebních kalendářů v praxi může činit značný problém, je vhodné toto dopředu nastudovat.

4.3.17 Prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení

Finanční úřad může prominout pokuty vymezené v § 101 odst. 1 písm. b) až d) zákona o DPH, tj. pokuty ve výši Kč 10 000,-- (plátce podá kontrolní hlášení, a to v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl vyzván správcem daně), Kč 30 000,-- (plátce nepodá kontrolní hlášení a to ani na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení), Kč 50 000,-- (plátce nepodá kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě), a to na základě podané žádosti ve lhůtě nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o tomto peněžitém trestu. Postup při promíjení pokut u kontrolních hlášení je upraven v Pokynu GFŘ-D-29. Pokutu lze prominout až do výše 100 %. Pro posouzení existují dvě měřítka, a to ospravedlnitelný důvod prodlení a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem.

4.4 Kontrolní hlášení a lehká analytika

V souvislosti s kontrolním hlášením lze nalézt na internetu dokument „Taktické postupy k prověření rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení na úrovni „lehké“ analytiky, tzv. „KOMBAJN“, č. j.: 5414/16/7100-20116-205396. Tato písemnost byla vydána Generálním finančním ředitelstvím a dle úvodních slov jsou zde uvedeny postupy správce daně s podněty k šetření vygenerovanými na základě podaných kontrolních hlášení. Jedná se o interní metodický pokyn podepsaný generálním ředitelem Ing. Martinem Janečkem, který jak je vidět, zas tak „interní“ není. Z předmětného pokynu lze zjistit deset podnětů, které budou generovány na základě zpracování údajů z kontrolních hlášení v rámci tzv. lehké analytiky.

Přehled podnětů:

- I. Párování tuzemských plnění

Tento rizikový případ by měl být vygenerován v případech, kdy jsou detekovány rozdíly v tuzemských plněních. Jedná se s určitostí o jeden z hlavních druhů podnětů, na jehož základě by měly být odhaleny nesrovnalosti v uplatňování odpočtů daně z přidané hodnoty. Cílem je objevit takové transakce, kdy hodnota daně je u odběratele vyšší, než jak ji vykázal dodavatel, popř. není dodavatelem vykázána vůbec.

Obrázek: 19 – Párování tuzemských plnění.

| A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit | | | | | | | | | | | |
|---|----------------|----------------------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|-------------------|-----------|
| Číslo řádku | DIČ odběratele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Kód režimu plnění | § 44 ZDPH |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| KH za dodavatele | | | | | | | | | | | |
| B.2. Přijata zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit | | | | | | | | | | | |
| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použití poměrů | § 44 ZDPH |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| | | | | | | | | | | | ANO/NE |
| KH za odběratele | | | | | | | | | | | |

Zdroj: (Ledvinková Jana, 2017)

- II. Nezaplacená daň

Tento rizikový případ by měl být vygenerován v případech, kdy je detekována nezaplacená daň z přidané hodnoty dodavatelem. Na základě uvedeného DIČ dodavatele by mělo dojít k propojení agend a ke zjištění, zda dodavatel daňovou povinnost vyměřenou na základě podaného daňového přiznání uhradil. Tento institut by měl být dále využíván v případě aplikace ručení podle zákona o DPH.

Obrázek: 20 – Nezaplacená daň.

| A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit | | | | | | | | | | | |
|---|----------------|----------------------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|-------------------|-----------|
| Číslo řádku | DIČ odběratele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Kód režimu plnění | § 44 ZDPH |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| KH za dodavatele | | | | | | | | | | | |
| B.2. Přijata zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit | | | | | | | | | | | |
| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použití poměrů | § 44 ZDPH |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| | | | | | | | | | | | ANO/NE |
| KH za odběratele | | | | | | | | | | | |

Zdroj: (Ledvinková Jana, 2017)

- III. Nepodané kontrolní hlášení dodavatelem

Tento rizikový případ je generován, když odběratel uplatňuje odpočet daně na základě dokladů od dodavatele, kterým nebylo podáno kontrolní hlášení. Nepodání kontrolního hlášení dodavatelem je správcem daně detekováno jako nestandardní situace, kdy cílem je např. uplatnit odpočet daně u možných fiktivních plnění.

Obrázek: 21 – Nepodané kontrolní hlášení dodavatelem.

KH za dodavatele – NENÍ PODÁNO



B.2. Přijata zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) - včetně plnění uvedených na zjednodušených daňových dokladech dle § 30, na kterých je uvedeno

| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použití poměrů § 44 ZDPH | § 44 ZDPH |
|-------------|----------------|----------------------------|-------|-------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|--------------------------|-----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 12 | 13 |
| | | | | | | | | | | | ANO/NE |

KH za odběratele

Zdroj: (Ledvinková Jana, 2017)

- IV. Zvláštní režim

Tento rizikový případ je specifický a ukazuje na plátcem neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přírážky u plnění, které bylo poskytnuto ve zvláštním režimu.

Obrázek: 22 – Zvláštní režim.

A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit

| Číslo řádku | DIČ odběratele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použití poměrů § 44 ZDPH | § 44 ZDPH |
|-------------|----------------|----------------------------|-------|-------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|--------------------------|-----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| | | | | | | | | | | | |

KH za dodavatele

A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit

| Číslo řádku | DIČ odběratele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použití poměrů § 44 ZDPH | § 44 ZDPH |
|-------------|----------------|----------------------------|-------|-------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|--------------------------|-----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| | | | | | | | | | | | |

KH za dodavatele

B.2. Přijata zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) - včetně plnění uvedených na zjednodušených daňových dokladech dle § 30, na kterých je uvedeno

| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použití poměrů § 44 ZDPH | § 44 ZDPH |
|-------------|----------------|----------------------------|-------|-------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|--------------------------|-----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 12 | 13 |
| | | | | | | | | | | | ANO/NE |

KH za odběratele

Zdroj: (Ledvinková Jana, 2017)

- V. Režim přenesení daňové povinnosti

Pokud je poskytnuto plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, dodavatel toto plnění vykáže jak v daňovém přiznání, tak v kontrolním hlášení. Odběratel je povinen přiznat daň z toho plnění, zároveň v případě splnění zákonných podmínek, má nárok na odpočet daně. Tento rizikový případ se zaměřuje na skutečnost, kdy dodavatel toto plnění vykázal, ale odběratel ne, tudíž nebyla odvedena daň z přidané hodnoty.

Obrázek: 23 – Režim přenesení daňové povinnosti.

| A.1. Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a | | | | | | |
|---|----------------|----------------------------|------|-------------|----------------|--|
| Číslo řádku | DIČ odběratele | Ev. číslo daňového dokladu | DUZP | Základ daně | Předmět plnění | |
| 1 | | 3 | 4 | 5 | 6 | |

KH za dodavatele

| B.1. Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a | | | | | | |
|--|----------------|----------------------------|------|-------------|-----|----------------|
| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DUZP | Základ daně | Daň | Předmět plnění |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

KH za odběratele

Zdroj: (Ledvinková Jana, 2017)

- VI. Hlídní pozdějších odpočtů

Plátce může uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty do 3 let od uskutečnění plnění. Párování by mělo odhalit, pokud by si odběratel uplatnil nárok na odpočet daně vyšší, než kolik činila dodavatelem přiznaná daň na výstupu.

Obrázek: 24 – Hlídní pozdějších odpočtů.

| A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění a přijatá uplatněná povinnost přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na formu | | | | | | | | | | | |
|--|----------------|----------------------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|--------------------------------|----|
| Číslo řádku | DIČ odběratele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Podíl v rámci plnění § 44 ZDPH | 12 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |

KH za dodavatele – původní období

| B.2. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) včetně plnění uvedených na zjednodušených daňových dokladech dle § 30, na kterých je uvedeno I | | | | | | | | | | | | |
|---|----------------|----------------------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|-------------------------|----|--|
| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použití poměr § 44 ZDPH | 13 | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 12 | 13 | |

KH za odběratele – běžné období

| B.2. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) včetně plnění uvedených na zjednodušených daňových dokladech dle § 30, na kterých je uvedeno I | | | | | | | | | | | | |
|---|----------------|----------------------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|-------------------------|----|--|
| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně 1 | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použití poměr § 44 ZDPH | 13 | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 12 | 13 | |

KH za odběratele – původní období

Zdroj: (Ledvinková Jana, 2017)

- VII. Hlídní následných kontrolních hlášení

Plátce může údaje vykázané v řádném daňovém přiznání opravit podáním dodatečného daňového přiznání. V případě změn údajů, které se vykazují i v kontrolním hlášení, je povinen podat následné kontrolní hlášení. Tento rizikový případ by měl reflektovat tyto změny a opětovně párovat vykázané údaje, v případě nesrovnalostí by měly být generovány výzvy.

- VIII. Přijaté faktury vystavené neplátcem

Plátce má nárok na odpočet daně na základě přijatých plnění od jiných plátců. Pokud by bylo v oddíle B.2. kontrolního hlášení u odběratele detekováno DIČ, které nebylo nalezeno v registru plátců, bude generován tento rizikový případ.

Obrázek: 25 – Přijaté faktury vystavené neplátcem.

| B.2. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. e) - včetně plnění uvedených na zjednodušených daňových dokladech dle § 30, na kterých je uvedeno I | | | | | | | | | | | | |
|---|----------------|----------------------------|-------|-------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|---------------|-----------|--|
| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použití poměr | § 44 ZDPH | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 12 | 13 | |
| | NEPLÁTCE | | | | | | | | | | ANO/NE | |

KH za odběratele

Zdroj: (Ledvinková Jana, 2017)

- IX. Faktury vystavené pro neplátce (revers chargé)

Režim přenesení daňové povinnosti je nastaven u dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi plátcí, pokud je konečným odběratelem neplátce, nelze režim již použít a musí být odvedena daň na výstupu z tohoto plnění. Rizikový případ bude identifikován v případě, že v oddílu A.1. kontrolního hlášení dodavatele se vyskytne DIČ odběratele, které nebylo nalezeno v registru plátců.

Obrázek: 26 – Faktury vystavené pro neplátce.

| A. Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň | | | | | |
|---|----------------|----------------------------|------|-------------|----------------|
| A.1. Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a | | | | | |
| Číslo řádku | DIČ odběratele | Ev. číslo daňového dokladu | DUZP | Základ daně | Předmět plnění |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| | NEPLÁTCE | | | | |

KH za dodavatele

Zdroj: (Ledvinková Jana, 2017)

- X. Zneužití čtvrtletního zdaňovacího období dodavatele

Právnícké osoby jsou povinny podávat kontrolní hlášení měsíčně, a to bez ohledu, jaké mají zdaňovací období jako plátcí DPH. U fyzických osob se termín podávání kontrolního hlášení řídí obdobím pro DPH. Tento rizikový případ by měl být detekován v případě vykázání neobvykle vysokých hodnot daně na vstupu u plnění od dodavatele, který je čtvrtletním plátcem daně.

Obrázek: 27 – Zneužití čtvrtletního zdaňovacího období dodavatele.

| B.2. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) - včetně plnění uvedených na zjednodušených daňových dokladech dle § 30, na kterých je uvedeno [| | | | | | | | | | | | |
|---|----------------|----------------------------|-------|-------------|-------|---------------|-------|---------------|-------|--------------------------|----|--|
| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. číslo daňového dokladu | DPPD* | Základ daně | Daň 1 | Základ daně 2 | Daň 2 | Základ daně 3 | Daň 3 | Použití poměrů § 44 ZDPH | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 12 | 13 | |
| | | | | | | | | | | ANO/NE | | |

všechna KH odběratele

Zdroj: (Ledvinková Jana, 2017)

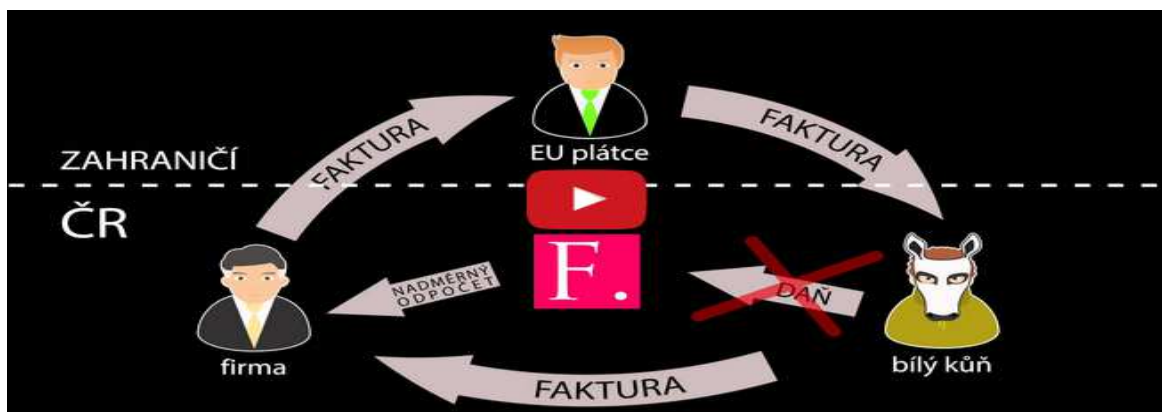
4.5 Kontrolní hlášení a těžká analytika

Výše uvedené příklady jsou základní postupy zpracování údajů z kontrolních hlášení na základě tzv. „lehké analytiky“. Finanční správa však předpokládá, že díky údajům z kontrolního hlášení získá pokročilý analytický nástroj k provedení tzv. „těžké analytiky“, kdy cílem je komplexní zmapování a vykreslení distribučního řetězce zasaženého karuselovým podvodem, včetně vazeb na zahraniční subjekty.

V souvislosti s karuselovými podvody jsou zmiňovány plátcí typu „missing trader, buffer a broker.“ Podstatou karuselových podvodů je distribuce zboží prostřednictvím dlouhých řetězců firem z jednotlivých členských států Evropské unie, kdy v určitém okamžiku zmizí jeden z prodejců a daň z přidané hodnoty není buď vůbec přiznána, nebo není odvedena. Zboží, pokud vůbec existuje, a nejedná se pouze o fiktivní koloběh, je v mnoha případech jedno a může projít koloběhem řetězců i několikrát. Základní princip spočívá v tom, že podnikatel typu „missing trader“, neboli plátce typu „bílý kůň“ nakoupí v jiném členském státě Evropské unie (dále jen „JČS“) zboží, které je následně prodáno českému plátcí typu „buffer“ buď za stejnou, nebo i za výrazně vyšší cenu. V daňovém přiznání je u subjektu „missing trader“ vykázáno pořízení zboží, zároveň ve stejné výši uplatněn odpočet DPH z tohoto pořízení, dále pak prodej tohoto zboží českému plátcí, z čehož vlastně vznikne u prvního plátce vysoká daňová povinnost, která není buď správci daně přiznaná, nebo je přiznání podáno, ale daň není zaplacená. V daňovém přiznání plátce typu „buffer“ předmětné plnění „proteče“, když je uplatněn nárok na odpočet daně u takto přijatého plnění, zároveň je z prodeje předmětného zboží uplatněna daň na výstupu. Zboží je přeprodáno plátcem typu „buffer“ plátcí typu „broker“, který následně zboží vyfakturuje plátcí do JČS, kdy se často jedná o první subjekt v daném řetězci. V daňovém přiznání je tudíž uplatněn nárok na odpočet daně z přijatého plnění, prodej je vykázán jako plnění osvobozené od daně. Výsledkem je neodvedená daň u plátce typu „missing trader“,

těž mizející obchodník a uplatněný nárok na odpočet daně u plátce typu „broker“. Tyto podvody se uskutečňují v řádu několika milionů korun na dani.

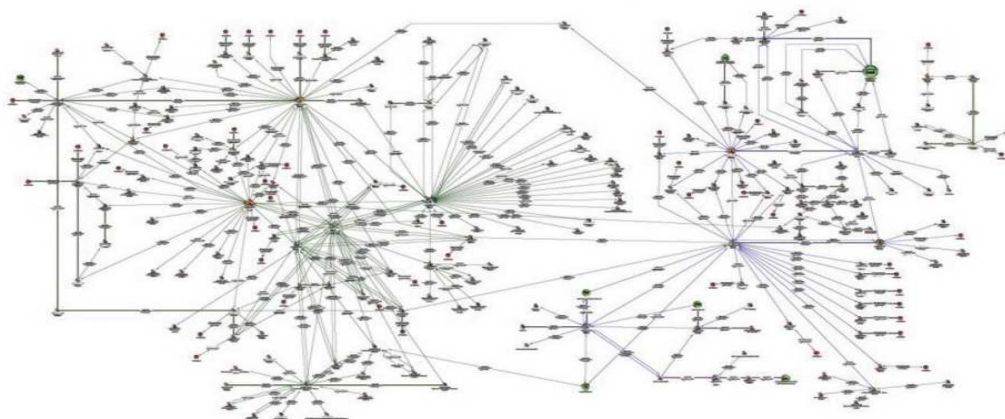
Obrázek: 28 – Základní schéma karuselového podvodu.



Zdroj: (Finanční správa, 2017)

Reálné schéma velmi složitého karuselového podvodu se zapojením českých firem.

Obrázek: 29 - Reálné schéma složitého karuselového podvodu.



Zdroj: (Finanční správa, 2017)

4.6 Modelové případy

V další části budou představeny modelové příklady nejčastějších chyb při vyplňování kontrolního hlášení včetně dopadu na odhalení možného daňového úniku, tak jak vyplývá z výše uvedeného taktického postupu. Z důvodu lepší orientace při demonstraci vzorových příkladů byly na internetových stránkách náhodně vyhledány identifikační údaje níže uvedených firem a jednoho podnikatele:

- HYDROHROM s.r.o., Strženec 1, 257 03 Jankov, DIČ: CZ25252038 (dále jen „HYDROHROM“)
- JAKA, spol. s r.o., 257 53 Vrchotovy Janovice 165, DIČ: CZ47539917 (dále jen „JAKA“)
- Radek Pohan, Dopravní 847, 259 01 Votice, DIČ: CZ7302050558 (dále jen „Pohan“)

Pro další potřeby lze předpokládat, že společnost HYDROHROM je plátcem s měsíčním zdaňovacím obdobím, společnost JAKA a pan Pohan pak plátcem se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Jedná se o plátcem, kteří vyvíjí svoji ekonomickou činnost a uskutečňují zdanitelná plnění.

Společnostem HYDROHROM a JAKA jako právnickým osobám vznikla povinnost podat první kontrolní hlášení do 25. února 2016 za zdaňovací období leden 2016, a to bez ohledu na to, zda se jedná o plátcem s měsíčním, či čtvrtletním zdaňovacím obdobím. Vzhledem k tomu, že pan Pohan podniká jako fyzická osoba a je čtvrtletní plátcem, byl povinen podat první kontrolní hlášení za stejné zdaňovací období, tj. do 25.04.2016.

Kontrolní hlášení jsou všichni plátcem povinni podávat pouze elektronicky, k 01.01.2016 zároveň došlo ke zrušení výjimky do té doby uvedené v § 101a odst. 3 zákona o DPH, která umožňovala plátcem, fyzickým osobám s ročním obrátem menším než Kč 6 mil. podávat daňové přiznání k dani z přidané hodnoty v papírové podobě, tzn. že každý plátcem je povinen podávat nejen kontrolní hlášení, ale také i daňové přiznání k dani z přidané hodnoty pouze elektronickou formou. Pokud však plátcem nedodržel u podání, u kterého je povinnost ho učinit elektronicky předepsanou strukturu a formát, do konce dubna 2016 platilo, že se i tak podání považovalo za účinné. To se však od 01.05.2016 změnilo, a pokud podání požadovanou strukturu a formát nesplňuje, považuje se podání za neúčinné, tzn., že je na něj pohlíženo tak, jako by nebylo vůbec učiněno, a tudíž hrozí níže uvedené sankce za nepodání. Stejně je posuzováno neautorizované podání, ke kterému nebylo ve stanovené lhůtě doručeno potvrzení, tzv. e-tiskopis.

Plátci vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši dle § 101h odst. 1 zákona o DPH, a to v případě, že nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě:

- a) Kč 1 000,--, pokud jej dodatečně podá, aniž by mu byla zaslána výzva,
- b) Kč 10 000,--, pokud kontrolní hlášení podá, a to v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně,
- c) Kč 30 000,--, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, potvrzení či doplnění údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo
- d) Kč 50 000,--, pokud kontrolní hlášení nepodá ani v náhradní lhůtě.

Pokud plátce na základě výzvy k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní neúplné nebo nesprávné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení, uloží správce daně plátci podle § 101h odst. 2 zákona o DPH pokutu do Kč 50 000,--. Tomu, kdo neplní povinností související s kontrolním hlášením a tím závažně stěžuje nebo maří správu daní, správce daně uloží kromě pokuty podle § 101h odst. 1 nebo 2 zákona o DPH pokutu podle odstavce 3, a to do výše Kč 500 000,--.

Kontrolní hlášení je navázáno na uplatnění odpočtu daně v daňovém přiznání, tzn., že částka nároku na odpočet daně uvedená v daňovém přiznání musí být totožná s celkovou částkou uvedenou v kontrolním hlášení. Pokud by např. v daňovém přiznání společnosti JAKA na ř. 40 a 41 byl nárokován odpočet daně ve výši Kč 128 000,--, a kontrolní součet oddílu B.2. a B.3. kontrolního hlášení by činil Kč 98 000,--, znamenalo by to nesoulad mezi daňovým přiznáním a kontrolním hlášením, na který by byla správcem daně vygenerována výzva.

Pilířem kontrolního hlášení je párování dokladů. Analytický systém finanční správy je postaven na tom, že údaje vykázané jedním plátcem naprosto souhlasí s údaji vykázanými jeho obchodním partnerem. Jakmile se objeví jakákoliv nesrovnalost, např. v daňovém identifikačním čísle (dále „DIČ“), čísle dokladu, data, částce, nedojde ke spárování dokladu a lze předpokládat, že tento nesoulad bude identifikován a dále řešen.

Plátci je pak následně doručena výzva ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů, ve které je kupříkladu uvedeno, že v oddílu B.2. kontrolního hlášení vykázal údaje o přijatých

zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku, aniž by plátce, kterého daňový subjekt identifikoval v kolonce DIČ dodavatele, vykázal shodné údaje o uskutečněných zdanitelných plnění v oddílu A.4. kontrolního hlášení s odkazem na konkrétní plnění.

4.6.1 Příklad nesouladu v kontrolním hlášení v DIČ

Společnost HYDROHROM pořídila od p. Pohana, DIČ: CZ7302050558, 50 tun písku. K tomuto nákupu obdržela daňový doklad č. 2016000356, kde jsou mimo jiné uvedeny identifikační údaje dodavatele, DUZP 28.09.2016, základ daně Kč 56 000,-- a 21 % DPH Kč 11 760,--. Z tohoto plnění byl uplatněn v daňovém přiznání k DPH za září 2016 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, zároveň bylo zahrnuto do kontrolního hlášení do oddílu B.3.

Na základě předloženého daňového dokladu správci daně bylo zjištěno, že odběratel předmětné plnění vykázal tak, že u DIČ dodavatele došlo k přehození čísel, místo 7302050558 bylo vyplněno 7302055058, a tudíž ke správnému spárování daňových dokladů nedošlo. Na základě uvedeného je odběratel povinen podat následné kontrolní hlášení. Uvedené zjištění nemá vliv na výši daňové povinnosti.

4.6.2 Příklad nesouladu v kontrolním hlášení v čísle dokladu

Pan Pohan nakoupil od společnosti JAKA na základě vystaveného daňového dokladu č. FV259/17 ze dne 18.04.2017, DUZP je 18.04.2017, betonové květináče v základu daně Kč 11 000,-- a 21 % DPH Kč 2 310,-- Kč. Vzhledem k tomu, že květináče budou využity v areálu skladu p. Pohana jako okrasné prvky, tj. k ekonomické činnosti daňového subjektu, uplatnil p. Pohan z tohoto plnění na ř. 40 daňového přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2017 nárok na odpočet daně, zároveň toto plnění vykázal v kontrolním hlášení v oddílu B.2.

Na základě předloženého daňového dokladu správci daně bylo zjištěno, že odběratel předmětné plnění vykázal tak, že u čísla daňového dokladu uvedl pouze 259/17, a tudíž ke správnému spárování daňových dokladů nedošlo. Na základě uvedeného je odběratel povinen podat následné kontrolní hlášení. Uvedené zjištění nemá vliv na výši daňové povinnosti.

4.6.3 **Příklad nesouladu v kontrolním hlášení v datech**

Společnost JAKA vystavila dne 30.06.2017 daňový doklad č. 17000158 na prodej stavebního materiálu pro společnost HYDROHROM, kde je uveden základ daně Kč 100 000,--, 21 % DPH Kč 21 000,-- a DUZP 30.06.2017. Dodavatel byl povinen daň na výstupu přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v daňovém přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2017 a zároveň byl povinen toto plnění vykázat v oddílu A.4. kontrolního hlášení. Odběratel obdržel doklad až 12.07.2017, kdy účetní daňového subjektu měla již daňové přiznání k DPH za červen 2017 zpracované, a tudíž se rozhodla nárok na odpočet daně z tohoto plnění uplatnit až v následujícím zdaňovacím období. Plnění bylo tudíž zahrnuto v daňovém přiznání k DPH za červenec 2017 a v kontrolním hlášení za červenec 2017 v oddílu B.2.

Na základě předloženého daňového dokladu správci daně bylo zjištěno, že odběratel předmětné plnění vykázal tak, že u data povinnosti přiznat daň bylo uvedeno 12.07.2017, a tudíž ke správnému spárování daňových dokladů nedošlo. Pro spárování obchodní transakce je důležité, aby toto plnění bylo v kontrolním hlášení za červenec 2017 vykázáno s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30.06.2017. Účetní programy by měly při zpracování prvotních dat umožnit u přijatých daňových dokladů zadat dvě data, a to datum uskutečnění zdanitelného plnění, které bude uvedeno v kontrolním hlášení, dále pak datum pro uplatnění odpočtu daně, podle kterého bude nárok na odpočet daně zahrnut do příslušného období daňového přiznání. Na základě uvedeného je odběratel povinen podat následné kontrolní hlášení. Uvedené zjištění nemá vliv na výši daňové povinnosti.

4.6.4 **Příklad nesouladu v kontrolním hlášení v částce**

Společnost JAKA vystavila dne 05.12.2017 daňový doklad č. 17000924 na prodej stavebního materiálu pro pana Pohana, kde je uveden základ daně Kč 100 000,--, 21 % DPH Kč 21 000,-- a DUZP 05.12.2017. Z tohoto plnění byl uplatněn v daňovém přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2017 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, zároveň bylo toto plnění zahrnuto do kontrolního hlášení do oddílu B.2. Správcem daně byla vygenerována výzva ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů, která byla odeslána odběrateli, kdy nesoulad byl konkrétně detekován v částce předmětného plnění, a to, že odběratel uplatnil vyšší daň na vstupu, než tento dodavatel vykázal v oddílu A.4.

Na základě předloženého daňového dokladu správci daně bylo zjištěno, že odběratel předmětné plnění vykázal chybně, a to tak, že místo základu daně Kč 100 000,-- a DPH 21 % Kč 21 000,-- uvedl základ daně Kč 1 000 000,-- a DPH 21 % Kč 210 000,--. Odběratel je tudíž povinen podat následné kontrolní hlášení. Uvedené zjištění má vliv na výši daňové povinnosti, dojde ke snížení daně na vstupu o Kč 189 000,--.

Ve výše uvedených příkladech byl nesoulad řešen na straně odběratele. Možností je příčinu vzniku nespárování dokladů řešit i na druhé straně. V tomto případě by výzva ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů směřovala na dodavatele plnění. Předmětem výzvy by pak třeba bylo, že plátce nevykázal v oddílu A.4. kontrolního hlášení hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění, která by odpovídala hodnotě přijatých zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku vykazaných plátcem v oddílu B.2. kontrolního hlášení, který identifikoval daňový subjekt v kolonce DIČ dodavatele s odkazem na konkrétní plnění.

4.6.5 Příklad nesouladu při chybném vykázání plnění v oddílech A.4./A.5. a B.2./B.3. kontrolního hlášení

Pan Pohan pořídil na základě přijaté faktury č. 201700589 ze dne 12.07.2017, DUZP 12.07.2017 od společnosti JAKA ojetý nákladní vůz, jehož cena činila v základu daně Kč 45 000,-- a 21 % DPH Kč 9 450,--, celkem Kč 54 450,--.

Správce daně bylo následně zjištěno, že odběratelem bylo plnění zahrnuto správně do oddílu B.2., a to včetně přesných údajů dle daňového dokladu, ale dodavatel toto plnění vykázal jako prodej občanovi v oddílu A.5., tudíž nedošlo k souladu a správce daně byla vygenerována výzva ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů. Uvedené zjištění nemá vliv na výši daňové povinnosti.

Nesoulad v kontrolním hlášení je detekován také v případě, kdyby např. v kontrolním hlášení v oddílu A.1./B.1., kde se uvádí plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, nebo v oddílu B.2., kde se uvádí plnění v částce nad Kč 10 000,--, u kterých byl uplatněn nárok na odpočet daně, bylo vykázáno DIČ daňového subjektu, který by nebyl evidován jako plátce DPH. Takto detekovaná neshoda je možná z důvodu chybného uvedení DIČ, nebo skutečností, že se nejedná o plátce DPH. V každé situaci je nutné podat následné kontrolní

hlášení a nesoulad odstranit, a to buď uvedením správného DIČ, nebo v případě plnění uskutečněného v režimu přenesení daňové povinnosti pro neplátce, toto plnění vyřadit z oddílu A.1. a zároveň uplatnit daň na výstupu a uvést do oddílu A.4./A.5. Pokud by byl nárokován odpočet daně na základě dokladu od neplátce, pak je nezbytné toto plnění z kontrolního hlášení z oddílu B.2. vyloučit. Při těchto typech nesrovnalosti se může jednat o pouhou administrativní chybu, ale v případech, kdy je odhaleno plnění v režimu přenesení daňové povinnosti pro neplátce, nebo přijaté plnění od neplátce, mají tato zjištění negativní dopad do daňové povinnosti daňového subjektu.

4.6.6 Příklad nesouladu v případě vykazování záloh a jejich vyúčtování

Společnost HYDROHROM nakupovala od společnosti JAKA stavební materiál, tak jak je níže uvedeno:

Na základě objednávky zboží, byla dne 30.3.2017 společnosti HYDROHROM vystavena zálohová faktura č. FZ1161790025 na částku Kč 602 596,--. Dne 31.3.2017 obdržela společnost JAKA zálohovou platbu v částce Kč 602 596,--. Na základě přijaté platby, vystavila společnost JAKA daňový doklad k přijaté záloze č. 2010594808, DUZP 31.3.2017, v základu daně Kč 498 013,22, DPH 21 % Kč 104 582,78, v celkové částce Kč 602 596,--.

Z poskytnuté zálohy v celkové částce Kč 602 596,-- včetně DPH 21 %, byly postupně odečítány částky za odebírané zboží. K tomuto byly vystaveny společnostmi JAKA daňové doklady s provedenou rekapitulací záloh. Soupis předmětných faktur je uveden níže:

- ev. č.:**1161700901**, DUZP 10.4.2017, v základu daně Kč 115 862,80, 21 % DPH Kč 24 331,19, rekapitulace zálohy základ daně Kč -115 862,80, 21 % DPH Kč -24 331,19 celkem k úhradě Kč 0,--;
- ev. č.:**1161700902**, DUZP 10.4.2017, v základu daně Kč 84 053,66, 21 % DPH Kč 17 651,27, rekapitulace zálohy základ daně Kč -84 053,66, 21 % DPH Kč -17 651,27, celkem k úhradě Kč 0,--;
- ev. č.:**1161700894**, DUZP 10.4.2017, v základu daně Kč 84 053,66, 21 % DPH Kč 17 651,27, rekapitulace zálohy základ daně – Kč 84 053,66, 21 % DPH Kč -17 651,27, celkem k úhradě Kč 0,--;

- ev. č.:**1161700951**, DUZP 10.4.2017, v základu daně Kč 87 156,14, 21 % DPH Kč 18 302,79, rekapitulace zálohy základ daně Kč -87 156,14, 21 % DPH Kč -18 302,79 Kč celkem k úhradě Kč 0,--;
- ev. č.:**1161701047**, DUZP 10.4.2017, v základu daně Kč 132 366,09, 21 % DPH Kč 27 796,88, rekapitulace zálohy základ daně Kč -126 886,78, 21 % DPH Kč -26 646,22, celkem k úhradě Kč 6 630,--.

Příklad možného nesouladu:

Odběratel, tj. společnost HYDROHROM vykázala v kontrolním hlášení v oddíle B.2 níže uvedená plnění, která však dodavatelem, tj. společností JAKA nebyla vykázána.

Tabulka 1 – Výňatek z kontrolního hlášení.

| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. Číslo daňového dokladu | DPPD | Základ daně 1 | Daň 1 |
|-------------|-------------------|----------------------------------|------------|---------------|-----------|
| 4 | 47539917 | 1161700894 | 10.04.2017 | 84 053,66 | 17 651,27 |
| 5 | 47539917 | 1161700901 | 10.04.2017 | 115 862,80 | 24 331,19 |
| 6 | 47539917 | 1161700902 | 10.04.2017 | 84 053,66 | 17 651,27 |
| 7 | 47539917 | 1161700951 | 10.04.2017 | 87 156,14 | 18 302,79 |
| 8 | 47539917 | 1161701047 | 10.04.2017 | 132 366,09 | 27 796,88 |

Zdroj: vlastní zpracování

Daňový subjekt zahrnul výše uvedené daňové doklady do evidence DPH a uplatnil nárok na odpočet daně z těchto plnění. Je patrné, že nárok na odpočet daně odběratel neuplatňoval na základě daňového dokladu k přijaté platbě, ale až na základě vyúčtovacích faktur. Zároveň tyto doklady uvedl v kontrolním hlášení v oddílu B.2. Daňové přiznání s kontrolním hlášením daňového subjektu za měsíc březen 2017 bylo tudíž ve shodě.

Vzhledem k tomu, že na základě porovnání údajů o dodavatelsko-odběratelských transakcích, vykázaných v kontrolním hlášení jiného plátce správce daně může zjistit, že daňový subjekt v oddílu B.2. vykázal přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, aniž by plátce, kterého daňový subjekt identifikoval v kolonce DIČ dodavatele, vykázal taková uskutečněná zdanitelná plnění v oddílu A.4. kontrolního

hlášení, je s největší pravděpodobností tento nesoulad řešen správcem daně v rámci výzvy ke změně, doplnění, nebo potvrzení údajů.

Výsledkem je, že dodavatel byl v souladu s ustanovením § 20a odst. 2 zákona o DPH povinen přiznat daň ke dni přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění. Vzhledem k tomu, že se jednalo o úplatu s hodnotou nad Kč 10 000,-- včetně přijatou v březnu 2017 (č. 2010594808) byla společnost JAKA povinna předmětné plnění vykázat v daňovém přiznání a zároveň v oddíle A.4. kontrolního hlášení za uvedené zdaňovací období.

Vzniklý rozdíl po vyúčtování záloh v daňovém dokladu ev. č.:1161701047 v celkové částce Kč 6 630,--, základ daně Kč 5 479,45, 21 % DPH Kč 1 150,69 byl vzhledem k tomu, že celková hodnota plnění na daňovém dokladu nepřesahovala hodnotu Kč 10 000,-- včetně daně, dodavatel povinen uvést v kontrolním hlášení v oddíle A.5.

Důvodem pro vznik nesouladu v kontrolním hlášení byla skutečnost, že odběratel nezahrnul do oddílu B.2. kontrolního hlášení doklad k přijaté záloze č. 2010594808, ale zahrnul jednotlivé, výše uvedené vyúčtovací faktury. Nedošlo tudíž k propojení údajů vykázaných dodavatelem a údajů vykázaných odběratelem. V tomto případě by detekovaný nesoulad neměl žádný vliv na výši daňové povinnosti ani u dodavatele, ani u odběratele.

Společnost HYDROHROM nakupovala od společnosti JAKA stavební materiál, tak jak je níže uvedeno:

Společnost JAKA vystavila daňový doklad k přijaté záloze

- ev. č.: 2360595445, DUZP 27.4.2017, základ daně Kč 53 300,--, 21 % DPH Kč 11 193,--,
- ev. č.: 2160594546, DUZP 27.4.2017, základ daně Kč 20 547,16, 21 % DPH Kč 4 314,84,

a vyúčtovací doklady k těmto přijatým zálohám

- ev. č.: FV1361700793, DUZP 28.4.2017, základ daně Kč 53 300,--, 21% DPH Kč 11 193,--, rekapitulace zálohy k dokladu č. 2360595445, základ daně Kč - 3 300,--, 21 % DPH Kč - 11 193,--.

- ev. č.: FV1161701160, DUZP 28.4.2017, základ daně Kč 20 547,16, 21 % DPH Kč 4 314,84, rekapitulace zálohy k dokladu č. 2160594546, základ daně Kč -20 547,16, 21 % DPH Kč -4 314,84.

Příklad možného nesouladu:

Odběratel, tj. společnost HYDROHROM vykázala v kontrolním hlášení níže uvedená plnění, která však dodavatelem, tj. společností JAKA nebyla vykázána.

Tabulka 2 – Data vykázaná odběratelem v kontrolním hlášení.

| Číslo řádku | DIČ dodavatele | Ev. Číslo daňového dokladu | DPPD | Základ daně 1 | Daň 1 |
|-------------|-------------------|----------------------------------|------------|------------------|-----------|
| 2 | 47539917 | 2160594546 | 27.04.2017 | 20 547,16 | 4 314,90 |
| 3 | 47539917 | 2360595445 | 27.4.2017 | 53 300,00 | 11 193,00 |
| 19 | 47539917 | 1161701160 | 28.04.2017 | 20 547,16 | 4 314,90 |
| 20 | 47539917 | 1361700793 | 28.04.2017 | 53 300,00 | 11 193,00 |

Zdroj: vlastní zpracování

Daňový subjekt zahrnul výše uvedené daňové doklady do evidence DPH a uplatnil nárok na odpočet daně jak na základě daňových dokladů k přijatým platbám, tak na základě vyúčtovacích faktur. Zároveň tyto doklady uvedl v kontrolním hlášení v oddílu B.2. Daňové přiznání s kontrolním hlášením daňového subjektu za měsíc duben 2017 bylo tudíž ve shodě.

Vzhledem k tomu, že na základě porovnání údajů o dodavatelsko-odběratelských transakcích, vykázaných v kontrolním hlášení jiného plátce správce daně může zjistit, že daňový subjekt v oddílu B.2. vykázal přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, aniž by plátce, kterého daňový subjekt identifikoval v kolonce DIČ dodavatele, vykázal taková uskutečněná zdanitelná plnění v oddílu A.4. kontrolního hlášení, je s největší pravděpodobností tento nesoulad řešen správcem daně v rámci výzvy ke změně, doplnění, nebo potvrzení údajů.

Dodavatel je v souladu s ustanovením § 20a odst. 2 zákona o DPH povinen přiznat daň ke dni přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění. Vzhledem k tomu, že se jednalo o úplaty s hodnotou nad 10 000,-- Kč včetně přijaté v dubnu 2017 (č. 2360595445 a č. 2160594546) byla společnost JAKA povinna předmětná plnění vykázat v daňovém přiznání a zároveň v oddíle A.4. kontrolního hlášení za uvedená zdaňovací období. Důvodem pro vznik nesouladu v kontrolním hlášení byla skutečnost, že odběratel zahrnul do oddílu B.2. kontrolní hlášení jak doklady k přijaté záloze č. 2360595445 a č. 2160594546, tak vyúčtovací faktury č. FV1361700793 a č. FV1161701160. Vzhledem k tomu, že dodavatel vykázal doklady pouze k přijatým zálohám, nedošlo k propojení vyúčtovacích dokladů. Na základě uvedeného nesouladu bylo zjištěno, že, že daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně za předmětná plnění duplicitně a bude doměřena daň ve výši Kč 15 507,90.

4.6.7 Příklad nesouladu u režimu přenesení daňové povinnosti – část A.1./B.1. kontrolního hlášení

Společnost JAKA provedla stavebně montážní práce na výstavbě nové haly pro společnost HYDROHROM. Vzhledem k tomu, že se jednalo o práce, které spadají do režimu přenesení daňové povinnosti, které se uskutečnily mezi plátcí daně, vystavil dodavatel fakturu č. 720160005 na částku Kč 892 200,--, kde bylo uvedeno DUZP 20.02.2017. Toto plnění zároveň uvedl dodavatel v kontrolním hlášení v oddílu A.1.

Vyjádření nesouladu v kontrolním hlášení:

Dodavatel uvedl v oddílu A.1. doklad č. 72016005 pro odběratele DIČ: CZ25252038, aniž by odběratel toto plnění vykázal.

Možné důvody vzniku nesouladu u odběratele:

- Chybně vykázáno DIČ dodavatele, číslo daňového dokladu, DUZP, částka
- Plnění nevykázáno

Možné daňové úniky:

Odběratel je povinen plnění v režimu přenesení daňové povinnosti přiznat a odvést daň, zároveň má při splnění zákonných podmínek nárok na odpočet daně.

Nepřiznaná daň znamená únik na DPH. Dalo by se říci, že i když plnění odběratel vykáže, s největší pravděpodobností si uplatní i nárok na odpočet DPH, tudíž i dopad do výběru DPH je neutrální. Pokud by ovšem odběratel plnění použil zčásti i pro soukromou potřebu, např. součástí nové haly je i byt pro soukromé bydlení jednatele společnosti, bylo by pravděpodobné, že nárok na odpočet daně by musel být poměrem pokrácen.

4.6.8 Příklad nesouladu – nezaplacená daň dodavatelem.

Jedním z možných detekovaných nesouladů může být i nezaplacená daň dodavatelem. Kupříkladu pan Pohan prodá uhlí společnosti JAKA v celkové částce Kč 120 000,--. Oba plátcí toto plnění vykážou v daňovém přiznání k DPH a zároveň v kontrolním hlášení. Při párování je doklad spárováný, ale vzhledem k tomu, že daň vyčíslená dodavatelem v příslušném daňovém přiznání nebyla správci daně uhrazena, bude toto plnění detekováno jako rizikové. S největší pravděpodobností zašle správce daně odběrateli výzvu ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů, kde uvede pochybnost o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně na vstupu z předmětného plnění. Nezaplacená daň dodavatelem nemusí ovšem znamenat ihned daňový únik, ale může se jednat např. o pouhé opomenutí. Na druhou stranu tímto způsobem může být odhalen plátce typu „missing trader“. Podobným postupem funguje i reakce správce daně, pokud je zjištěno, že dodavatel kontrolní hlášení nepodal vůbec.

4.6.9 Příklad nesouladu – nárok na odpočet daně uplatněn později

V podnikatelském prostředí se může stát, že daňový subjekt nalezne doposud nezaúčtovaný daňový doklad z předchozích období, a to nejen měsíců, ale možná i let. Dejme tomu, že pan Pohan v lednu 2018 objeví daňový doklad na nákup kancelářského nábytku, kde je uvedeno DUZP 22.03.2016. Podle zákona o DPH lze nárok na odpočet daně za splnění daných podmínek uplatnit do třech let od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Znamená to, že nárok na odpočet daně na základě takto nalezeného dokladu lze uplatnit v řádném daňovém přiznání za 1. čtvrtletí 2018. V kontrolním hlášení je pak třeba tento doklad zaevidovat s datem povinnosti přiznat daň, tzn. 22.03.2016. Vzhledem k tomu, že tato zákonná úprava může lákat ke zneužití a uplatňování daňových odpočtů, např. duplicitně, je na úrovni lehké analytiky správcem daně toto hlídáno. Pokud nebudou doklady spárovány, bude ze strany správce daně zaslána výzva ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů.

K opětovnému párování dokladů dochází dále pak i na základě podaných dodatečných daňových přiznání, respektive následných kontrolních hlášení.

V rámci prováděného párování může správce daně zjistit z údajů o přijatých zdanitelných plnění vykázaných v oddílu B.2. kontrolního hlášení, že plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím zaevidoval zdanitelná plnění, jejichž hodnota je neobvykle vysoká, od dodavatele, který je plátcem, jehož zdaňovací období je kalendářní čtvrtletí. Takovýto nesoulad může být pouze realitou, kterou správce daně prověří a nárok na odpočet daně potvrdí, může se ovšem jednat o snahu čerpat nárok na odpočet daně, kdy by mohlo být správcem daně zjištěno, že deklarovaný dodavatel takováto plnění vlastně neuskutečnil a daňové doklady nevystavil.

4.6.10 Příklad karuselového podvodu

Společnost JAKA se dostane do finančních problémů a společník se rozhodne utlumit a následně i ukončit činnost firmy. Na základě svého rozhodnutí společnost prodá a novým jediným společníkem se stane firma sídlící v zahraničí, jednatelem pak buď občan České republiky nebo cizí státní příslušník, sídlo firmy na adrese v Praze, ale nejedná se o sídlo na tzv. virtuální adrese. Cílem podnikatelské činnosti nového majitele ovšem není „klasická“ podnikatelská činnost, ale podvodné jednání. Jedná se o subjekt typu „missing trader.“ Tímto daňovým subjektem jsou vystaveny faktury za „fiktivní plnění“ v řádu několika set tisíc, kdy předmětem plnění je kupříkladu zprostředkování reklamy, zprostředkování obchodu, denní paušál pomocných prací, dobití kreditu – emailing apod. Daňový subjekt tato plnění vykáže v kontrolním hlášení v oddíle A.4. V oddíle B.3., kde se uvádí přijatá plnění do Kč 10 000,-- zároveň vykáže částku řádově odpovídající vykázané dani na výstupu, tudíž v rámci daňového přiznání vychází minimální daňová povinnost, popř. odpočet. Tato firma podává kontrolní hlášení i daňová přiznání k DPH včas. Takto vyslaná fiktivní plnění jsou určena pro firmy, které mohou mít zahraniční majetkovou účast, jednatelem může být občan ČR a sídlo společnosti pak je na tzv. virtuální adrese, což je adresa, na které je poskytováno sídlo mnoha firmám, způsob úhrady v hotovosti. Tyto firmy, které jsou v řetězci na pozici „buffer“ předmětná plnění přepošlou dál, v případě tohoto modelového krátkého řetězce přímo konečným subjektům z řad podnikatelů, a to právnickým i fyzickým osobám. Ve fakturovaných částkách je připočtena

marže za zprostředkování, způsob úhrady je již transparentní, a to převodem z účtu. V kontrolním hlášení, potažmo v daňovém přiznání jsou tato plnění již vykázána na vstupu v oddíle B.2. a na výstupu v oddíle A.4., zároveň jsou zde vykázána další plnění, spíše přijatá, aby bylo znovu dosaženo toho, že výsledkem je minimální daňová povinnost, popř. odpočet. Koncoví příjemci typu „broker“ jsou již zavedené firmy pohybující se na trhu mnoho let.

Je nesporné, že plátcí zapojení do karuselových podvodů, kteří jsou umístěny na počátečních pozicích řetězce, jsou především právnické osoby nevyvíjející ekonomickou činnost. Jedná se pouze o subjekty, které jsou využívány k „vypuštění“ formálně bezvadných dokladů. V rámci řetězových podvodů se může jednat např. o zcela fiktivní plnění, ale také o plnění, které má reálnou podstatu, avšak hodnota takovýchto plnění je proti konečné fakturované částce minimální. Jako společníci těchto právnických osob jsou uvedeny firmy z třetích zemí, osoby různých národností jednající v desítkách dalších, již nekontaktních obchodních korporacích u správce daně evidovanými nedoplatky apod. V případě odhalení takového řetězce dochází k tomu, že plátce typu „missing trader“ se pro správce daně stává nekontaktní a u ostatních článků řetězce nastává většinou velmi náročné dokazovací řízení.

5 Výsledky a diskuse

5.1 Kontrolní hlášení a veřejnost

Jak je vnímáno kontrolní hlášení z pozice odborné i laické veřejnosti je možné prezentovat na výsledcích jedné ze soutěží z oblasti daňové sféry, kterou pořádá společnost Wolters Kluwer ČR, a.s., která se soustřeďuje na trhy v oblasti práva, daní, účetnictví, auditu, financí, zdravotnictví a řízení rizik, a je jedním z předních světových poskytovatelů informačních produktů a služeb jak v tiskové, tak i elektronické formě. V rámci sedmého ročníku soutěže daňových specialistů „Daňář a daňová firma roku 2016,“ jejímž pořadatelem je Společnost Wolters Kluwer ČR, a.s., a kdy bylo přijato více než 7 600 hlasů, se mimo jiné soupeřilo v kategorii týkající se problémové oblasti v daňových zákonech i samotném podnikání a kategorii, kde se naopak hodnotí, co se v daném roce v daních povedlo, nazvané „daňový citron“ a „daňová třešnička“. Výsledky soutěže byly zveřejněny dne 16.02.2017.

Obrázek: 30 - Výsledky kategorie daňový citron a daňová třešnička.

Daňový citron

| Poř. | Nominace | % hlasů |
|------|--|---------|
| 1 | Pokuty za dodržování termínů u kontrolního hlášení | 55,9 |
| 2 | Kontrolní hlášení k DPH | 33,5 |
| 3 | Zdanění svěřenských fondů | 10,6 |

Daňová třešnička

| Poř. | Nominace | % hlasů |
|------|--|---------|
| 1 | Elektronická evidence tržeb | 39,1 |
| 2 | Kontrolní hlášení k DPH | 30,7 |
| 3 | Nové daňové přiznání k dani z příjmů pro fyzické osoby – zaměstnance | 30,2 |

Pozn.: % hlasů (bodů) = procentuální podíl obdržených hlasů (bodů) na celkovém počtu zaslaných hlasů (bodů) v příslušné kategorii.

Zdroj: (Finanční správa, 2017)

Z výsledků soutěže v těchto kategoriích je patrné, že velmi negativně jsou vnímány pokuty za dodržování termínů u kontrolního hlášení, které hrozí při nedodržení přísných lhůt v souvislosti s podáváním kontrolního hlášení. Samotné kontrolní hlášení má své příznivce i odpůrce přibližně ve stejném podílu ku celkovému počtu hlasů.

Negativní vnímání podávání kontrolního hlášení lze zpozorovat i z toho, že kontrolní hlášení bylo zvoleno podnikatelskou veřejností v anketě, která je součástí podnikatelských soutěží Česká spořitelna „Živnostník roku“ a Vodafone „Firma roku“, jako největší absurdita roku 2016. Argumentem jsou mnohdy sporné postupy úřadů, pokuty a to, že kontrolní hlášení nic nezlepšuje a přiděluje další zbytečnou práci.

5.2 Kontrolní hlášení a Finanční správa

Jak je kontrolní hlášení chápáno ze strany finanční správy a jaký má dopad na výběr daní, zveřejnila Finanční správa na svých webových stránkách. Je očividné, že od ledna 2016 existuje cílená kontrolní činnost na základě dat získaných z kontrolních hlášení na úrovni tzv. lehké analytiky. Tato činnost funguje v kombinaci s dalšími nástroji proti daňovým únikům, jako je postup při registraci k DPH, ručení v DPH, zajišťovací příkazy a institut nespolehlivého plátce. Podle PowerPointové prezentace Ministerstva financí ČR ze dne 13.06.2017 dostupné na http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-promedia/Efekty_KH_rok_plus_od_spusteni.pdf, bylo za 15 měsíců od spuštění podáno 5,4 mil. kontrolních hlášení. V rámci 1. párování bylo vydáno 23 192 výzev k podání kontrolního hlášení, na které reagovalo 76 % plátců a odesláno 150 051 výzev k odstranění pochybností, na které reagovalo 99 % plátců. V rámci 2. kola párování bylo řešeno 55 098 podniků u 28 185 plátců, kdy hodnota ověřovaného plnění činila Kč 21,5 mld., z toho:

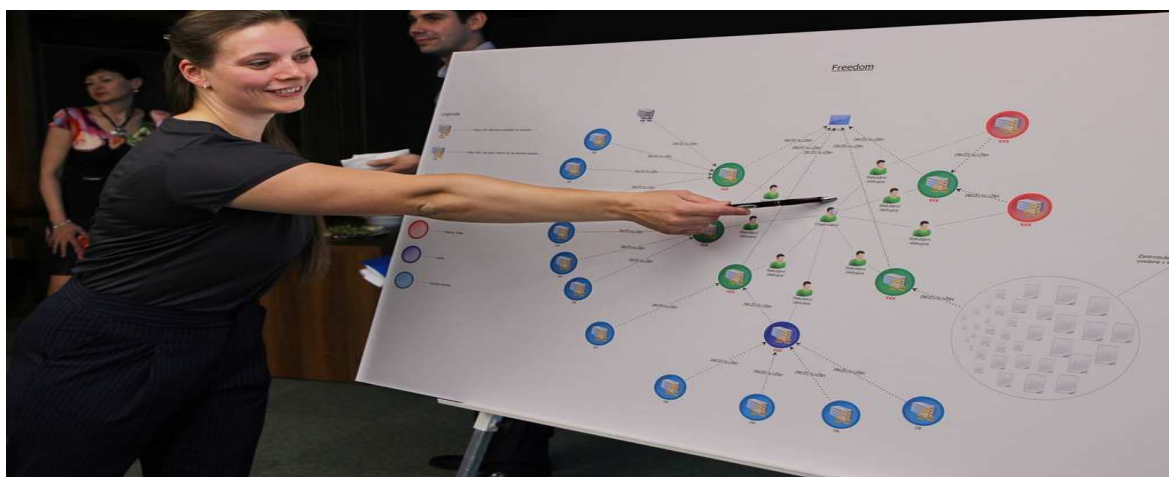
- tuzemská plnění Kč 13 828 578 001,--,
- nepodané kontrolní hlášení Kč 3 002 707 255,--,
- reverse-charge Kč 4 254 098 489,--,
- plnění od neplátců DPH Kč 446 330 735,--.

Od září 2016 je zpracovávána tzv. těžká analytika, která se zaměřuje na kompletní zmapování distribučního řetězce zasazeného karuselovým podvodem, včetně vazeb na zahraničí. Tato činnost funguje v kombinaci s celorepublikovou místní příslušností

ke kontrole. Finanční správa zveřejnila případy odhalení karuselových podvodů nazvané ROZTOK, CESTA, ŠROUBEK, BRUSLE, ELEGÁN, MOR a FREEDOM, jak je uvedeno v prezentaci Snídaně s novináři 13.06.2017 dostupné na stánkách finanční správy (Finanční správa, 2017).

Zde je mimo jiné uvedeno schéma konkrétního řetězce, který byl detekován analytickou činností Finanční správy na centrální úrovni a předán k prověření na finanční úřad. Předmětem byly neexistující plnění, kdy údaje jsou vykazovány do daňových přiznání a kontrolních hlášení, aniž by došlo k realizaci zdanitelných plnění. Do řetězového podvodu bylo zapojeno 62 daňových subjektů, doposud nejsou ukončeny všechny daňové kontroly, prozatím doměřená daň činí Kč 15 312 600,--.

Obrázek: 31- Schéma FREEDOM



Zdroj: (Finanční správa, 2017)

Další statistické údaje týkající se zhodnocení efektů kontrolního hlášení byly zveřejněny Ministerstvem financí České republiky v prezentaci ze dne 06.03.2017 a jsou dostupné na www.mfcr.cz/assets/cs/media/Prezentace_2017-03-06_Pokuty-KH-vcetne-EET.pdf.

V prezentaci je uvedeno, že k 25.02.2017, tj. rok od podání prvních kontrolních hlášení bylo identifikováno již 1 307 rizikových spojení týkající se 9 225 subjektů. Dále bylo identifikováno 8 400 nespolehlivých plátců. V roce 2016 došlo vůči roku 2015 k poklesu vyplacených nadměrných odpočtů o Kč 11 mld. Současně byl zaznamenán lepší výběr

DPH, a to meziročně o Kč 17,9 mld., z toho se předpokládá, že vliv růstu spotřeby činil Kč 10,7 mld., vliv poklesu výdajů státu Kč -2,4 mld. až Kč 4,8 mld., vliv ostatních opatření Kč -0,6 mld. a vliv kontrolního hlášení je Kč 10,2 až 12,6 mld. Inkaso daně z přidané hodnoty v roce 2016 činilo Kč 349,7 mld., což je vidět i v níže uvedeném grafu.

Obrázek: 32 – Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 až 2016 v mil. Kč



Zdroj: (Finanční správa, 2017)

Z uvedeného vyplývá, že ze strany správce daně je kontrolní hlášení chápáno jako efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům.

Finanční správa každoročně zveřejňuje na svých webových stránkách Informace o činnosti Finanční správy, kde jsou mimo jiné uvedeny počty daňových subjektů na dani z přidané hodnoty. Ze zpracovaných údajů lze usuzovat, že vzhledem k tomu, že v roce 2016 sice došlo ke zvýšení počtu evidovaných plátců, ale také k poklesu plátců ekonomicky aktivních, počet plátců nemohl výrazně ovlivnit výběr daně z přidané hodnoty.

Tabulka 3 – Počet daňových subjektů na DPH

| Počet daňových subjektů na dani z přidané hodnoty | Rok 2014 | Rok 2015 | Rok 2016 |
|--|----------|----------|----------|
| Evidovaných-údaje o daňových subjektech aktivních vůči Finanční správě. | 817 902 | 839 236 | 857 719 |
| Aktivních-údaje o daňových subjektech ekonomicky aktivních ve sledovaném období. | 558 835 | 563 736 | 556 684 |

Zdroj: vlastní zpracování, údaje dostupné z: Finanční správa, 2014, 2015, 2016

Od prvopočátku existovala obava plátců z velmi přísných pokut v souvislosti s podáváním kontrolního hlášení. Finanční správa částečně uplatňování pokut zmírnila, a to prostřednictvím Pokynu GFŘ-D-29 ze dne 08.08.2016 a následně i Dodatkem k tomuto pokynu, který byl zveřejněn dne 06.03.2017. Za rok 2016 byly finanční správou publikovány údaje týkající se udělených pokut v souvislosti s kontrolním hlášením. Zveřejněná data byla zpracována do uvedené tabulky.

Tabulka 4 – Kontrolní hlášení-sankce

| Sankce uložena podle | Rok 2016 | |
|---|---------------|-------------------------|
| | Počet případů | Částka |
| Zák. č. 235/2004 Sb., o DPH - § 101h odst. 1a | 0 | 0,00 Kč |
| Zák. č. 235/2004 Sb., o DPH - § 101h odst. 1b | 219 | 2 190 000,00 Kč |
| Zák. č. 235/2004 Sb., o DPH - § 101h odst. 1c | 203 | 6 090 000,00 Kč |
| Zák. č. 235/2004 Sb., o DPH - § 101h odst. 1d | 1614 | 80 700 000,00 Kč |
| Zák. č. 235/2004 Sb., o DPH - § 101h odst. 2 | 0 | 0,00 Kč |
| Zák. č. 235/2004 Sb., o DPH - § 101h odst. 3 | 0 | 0,00 Kč |
| Celkem | 2036 | 88 980 000,00 Kč |

Zdroj: vlastní zpracování, data dostupná z: Finanční správa, 2017

Tabulka, jak je zveřejněna v dokumentu Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2016, má název „Sankce uložené orgány finanční správy“. Na základě tohoto popisu lze předpokládat, že jsou zde uvedeny všechny případy, kdy sankce byla uložena, bez ohledu na to, zda došlo v návaznosti na to k jejímu prominutí, a to v souladu s Pokynem GFŘ-D-29. V roce 2016 měl plátců možnost požádat správce daně o prominutí 2 pokut, a to bez ohledu na příčinu pochybení. Za rok 2017 bude možno prominutou nanejvýš 1 pokutu.

Od 1. 1. 2017 do 7. 8. 2017 byla správcem daně uložena (bez rozlišení, zda se jedná o porušení zákona, ke kterému došlo v roce 2016 nebo v roce 2017):

pokuta 10 000 Kč ve 2 976 případech (celkem 29,76 mil. Kč)

pokuta 30 000 Kč ve 4 358 případech (celkem 130,74 mil. Kč)

pokuta 50 000 Kč v 5 418 případech (celkem 270,9 mil. Kč)

Zdroj: (Vilímová, 2017)

Výše sankcí, které správce daně podle § 101h zákona o DPH uloží, jestliže není podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě.

Plátci vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši dle § 101h odst. 1 zákona o DPH, a to v případě, že nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě:

- e) Kč 1 000,--, pokud jej dodatečně podá, aniž by mu byla zaslána výzva,
- f) Kč 10 000,--, pokud kontrolní hlášení podá, a to v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně,
- g) Kč 30 000,--, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, potvrzení či doplnění údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo
- h) Kč 50 000,--, pokud kontrolní hlášení nepodá ani v náhradní lhůtě.

Pokud plátce na základě výzvy k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní neúplné nebo nesprávné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení, uloží správce daně plátci podle § 101h odst. 2 zákona o DPH pokutu do Kč 50 000,--.

Tomu, kdo neplní povinností související s kontrolním hlášením a tím závažně stěžuje nebo maří správu daní, správce daně uloží kromě pokuty podle § 101h odst. 1 nebo 2 zákona o DPH pokutu podle odstavce 3, a to do výše Kč 500 000,--.

Je zřejmé, že nejvíce pokut bylo uděleno za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě. Dále pak byly uděleny pokuty za podání kontrolního hlášení, avšak až na základě výzvy správce daně a pokuty za nepodání kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně,

doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení. Jednalo se cca o stejný počet takto postižených subjektů.

5.3 Silné a slabé stránky kontrolního hlášení

Kontrolní hlášení DPH bylo zavedeno do zákona o DPH jako institut, na jehož bázi by mělo dojít ke zlepšení výběru daně z přidané hodnoty, k omezení daňových úniků a tím i k posílení postavení poctivých plátců. Záměrem bylo prostřednictvím údajů, které se uvádí do formuláře kontrolního hlášení získat informace o transakcích uskutečněných mezi plátcí tak, aby správce daně mohl v souvislosti s dalšími údaji včas identifikovat rizikové transakce nebo řetězce na základě kterých jsou neoprávněně odčerpávány finanční prostředky. Systém daně z přidané hodnoty má sklon k různým typům zneužívání. Dejme tomu, že plátce vykáže v daňovém přiznání k DPH nadměrný odpočet, a tento není ze strany správce daně zpochybněn, pak dojde ke konkludentnímu vyměření ke dni termínu pro podání daňového přiznání a nadměrný odpočet je automaticky vrácen do třiceti dnů od vyměření. Tento mechanismus zneužívají především soustavy plátců, kteří dělají karuselové podvody a způsobují tím velké daňové úniky. Cílem kontrolního hlášení by mělo být rizika zneužívání systému DPH v co největší možné míře snižovat. Vzhledem k tomu, že se ale stále jedná o následné prověřování, a to v rámci postupu k odstranění pochybností, nebo daňové kontroly, mohou být finanční prostředky získané podvodem již mimo dosah správce daně.

Na podkladě provedeného vyhodnocení zákonných ustanovení týkajících se kontrolního hlášení včetně samotného formuláře kontrolního hlášení a možností analýzy správce daně v rámci lehké a těžké analytiky, byly detekovány silné a slabé stránky kontrolního hlášení.

Mezi silné stránky kontrolního hlášení patří skutečnost, že obsahuje informace, na základě kterých je možné ze strany správce daně již v aktuálním období rozkrýt dodavatelsko-odběratelské vztahy mezi daňovými subjekty včetně ceny, za kterou se obchod uskutečnil. Aby bylo možné provést párování údajů z kontrolních hlášení včas, jsou v rámci tohoto institutu přísně nastaveny termíny pro podávání kontrolního hlášení včetně vysokých sankcí při nedodržení zákonem stanovených lhůt. Správce daně tudíž může na základě analýzy dat z kontrolních hlášení u vyhodnocených rizikových subjektů, nebo transakcí v procesních postupech v rámci daňového řízení prověřit uplatňovaný nárok na odpočet

daně na vstupu. Do zavedení institutu kontrolního hlášení správce daně nemohl žádným systematickým způsobem takto postupovat, nárok na odpočet daně na vstupu byl ověřován pouze na základě vyhodnocení údajů z daňového přiznání, kde jsou plnění vykázána v souhrnné částce. V rámci tzv. lehké analytiky je možné odhalit rozpory, týkající se především nesrovnalostí při vykazování, jako je např. duplicitně uplatněný nárok na odpočet daně, překlep při vkládání do účetního programu, nárok na odpočet daně u záloh apod., nebo tzv. „falešné faktury“ zahrnuté v evidencích plátců, které by v době před zavedením kontrolního hlášení nebylo možné téměř odhalit, a to z důvodu, že pravděpodobnost provedení postupu k odstranění pochybností, nebo daňové kontroly u daňových subjektů je minimální. Otázkou též zůstává, zda by správce daně případnou nesrovnalost v rámci těchto kontrol a množství transakcí, které se u jednotlivých firem uskutečňují, odhalil. Kontrolní hlášení však bylo zavedeno v první řadě k odkrývání dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi daňovými subjekty účastnicími se karuselového podvodu, kde částky neoprávněně uplatňovaných odpočtů jsou v nezanedbatelných částkách. Dle prezentací pracovníků finanční správy bylo odkryto již mnoho řetězců, které jsou pracovníky správce daně řešeny. Inkaso na DPH se za rok 2016 zvýšilo.

Mezi slabé stránky kontrolního hlášení patří skutečnost, že se jedná o velice administrativně náročnou záležitost, a to nejen ze strany plátců, ale i ze strany správce daně. Slabou stránku lze spatřit také v tom, že formulář kontrolního hlášení obsahuje oddíly A.5. a B.3., zvané také „pytel“, kde jsou uváděna plnění v limitu do Kč 10 000,-- včetně daně, ve kterých mohou pachatelé karuselových podvodů před správcem daně účelově skrývat provedené transakce, kupříkladu 100 faktur od stejného dodavatele v hodnotě vždy do Kč 10 000,--.

5.4 Návrhy a doporučení

Cílem práce bylo vyhodnotit, zda kontrolní hlášení DPH je skutečně „kontrolní“. Na základě modelových příkladů posoudit, zda vykazováním údajů za jednotlivá přijatá nebo uskutečněná plnění podle daňových dokladů v reálném čase, lze odhalit úniky na DPH, kdy prostředkem je „párování“ daňových dokladů. Na základě provedené analýzy identifikovat kritické oblasti sledované problematiky.

Vyhodnocení údajů uvedených v kontrolním hlášení provádí na základě stanovených kritérií analytické systémy finanční správy, samotná následná řízení realizují pracovníci finanční správy. Jak vyplývá z výše uvedených statistik finanční správy, v rámci tzv. lehké analytiky je řešeno velké množství podnětů, hodnota ověřovaného plnění za rok 2016 činila Kč 21,5 mld. Ze strany finanční správy ale nebylo prezentováno, jaká částka DPH z takto ověřovaných plnění byla chybně uplatněna, a tudíž došlo k následnému vyměření daně v jiné výši, než jak deklaroval plátce ve svém přiznání, nebo k doměření daně. Do formuláře kontrolního hlášení se vyplňuje mnoho údajů, které jsou sice ve většině případů exportovány z evidencí daňového subjektu, ale prvotní vložení těchto dat je na účetních. Nejen ve firmách, kde jsou stovky, či tisíce dokladů, ale i u podnikatelů s menším objemem faktur, se nelze pochybení vyhnout. Stačí pak vložit chybné datum, a už nastává případný problém v podobě nespárovaného dokladu, pravděpodobné výzvy, možné pozdní reakce na tuto výzvu a tučné pokuty. K odstranění takto vzniklých nesrovnalostí by mohlo dojít zavedením čárových kódů na daňových dokladech, kdy by se potřebná data pouze prostřednictvím čtečky načetla do účetního programu, dále pak sjednocením výstupů z účetních programů.

Kontrolní hlášení bylo zavedeno jako institut v boji proti daňovým únikům, ale pokud je správce daně povinen vrátit případný vykázaný nadměrný odpočet do 30 dnů po lhůtě pro podání daňového přiznání, je na zpracování údajů z kontrolního hlášení, jejich vyhodnocení a následnému prověření pouze krátký časový úsek, z tohoto důvodu jsou právě pro kontrolní hlášení striktně nastaveny i lhůty pro podávání a reakci na zaslané výzvy správce daně. V rámci běžné podnikatelské praxe se může např. stát, že kontrolní hlášení je podáno v jiném formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, tzn., že je neúčinné a je na něj pohlíženo tak, jako by nebylo učiněno vůbec. Lze předpokládat, že plátce toto podání sice provede znovu, ale až po lhůtě pro podání kontrolního hlášení, což pro něj znamená nejen udělení sankce, ale v rámci párování dat nemusí být údaje z takto podaného kontrolního hlášení do párování zahrnuty a správcem daně mohou být vygenerovány podněty vzniklé výhradně na základě této skutečnosti. Možné opatření by bylo prodloužit lhůtu pro vrácení vykázaných nadměrných odpočtů např. o 10 dní a tím umožnit správci daně pracovat s hodnotnějšími daty a efektivněji prověřovat na základě párování identifikované problematice dodavatelsko-odběratelské transakce a vykázané pochybné nadměrné odpočty. Pokuty za nepodání kontrolního hlášení neudělovat taxativně

v zákonem stanovené výši, ale na základě úvahy správce daně na podkladě vyhodnocení objektivních okolností dle jednotlivých případů, maximálně však do výše dané zákonem.

Lhůta pro podání kontrolního hlášení je u plátců, právnických osob, stanovena do 25. dne po skončení kalendářního měsíce, a to bez ohledu, zda se jedná o plátce s měsíčním, či čtvrtletním zdaňovacím obdobím. V současnosti tudíž musí plátce, který podává daňové přiznání čtvrtletně, každý měsíc podat kontrolní hlášení. Údaje dle podaných kontrolních hlášení za každý měsíc v daném čtvrtletí musí souhlasit s údaji uvedenými v daňovém přiznání za předmětné čtvrtletí. Lze předpokládat, že v průběhu kalendářního čtvrtletí dochází v rámci obchodních vztahů i k různým změnám v již doručených daňových dokladech, které sice pravděpodobně nekorespondují s opravami dle zákona, ale jsou běžnou součástí podnikatelské praxe. Takovéto „výměny dokladů“ mohou způsobit problémy nejen účetním při jejich evidenci, ale také při párování údajů, kdy zanesené údaje mohou být rozličné, avšak při následném šetření bez fiskálního efektu. Jako vhodné řešení by bylo u plátců, právnických osob zavést povinně měsíční zdaňovací období.

Podstata kontrolního hlášení je párování údajů uvedených jak dodavatelem, tak odběratelem, odhalování nesrovnalostí a zjištění možného potencionálního úniku na DPH. Formulář kontrolního hlášení však obsahuje mimo jiné oddíly A.5. a B.3., ve kterých se uvádí kumulativně všechna uskutečněná, popř. přijatá plnění menší nebo rovná Kč 10 000,-- včetně DPH. Zlepšení lze spatřovat v odstranění tohoto poněkud nesystémového limitu, aby pachatelům karuselových, a ostatně i jiných podvodů, nebylo umožněno před správci daně účelově skrývat provedené transakce.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo vyhodnotit, zda kontrolní hlášení DPH je skutečně „kontrolní“ a posoudit, jestli vykazováním údajů za jednotlivá přijatá nebo uskutečněná plnění podle daňových dokladů v reálném čase, kdy prostředkem je „párování“ daňových dokladů, lze odhalit úniky na DPH. Současně s tím na základě provedené analýzy identifikovat kritické oblasti sledované problematiky.

V rámci diplomové práce bylo ověřeno, že kontrolní hlášení DPH a údaje v něm uvedené, mají především napomáhat odhalování podvodů na DPH. Podle údajů finanční správy, se počet aktivních plátců pohybuje ročně okolo 560 tis., a jen těžko si lze asi představit množství transakcí vykázaných těmito subjekty v kontrolních hlášeních. V rámci lehké analytiky je možno pomocí párování jednotlivých obchodních transakcí uvedených v kontrolním hlášení jak dodavatele, tak odběratele odhalit rozpory, týkající se především nesrovnalostí při vykazování, jako je např.:

- duplicitně uplatněný nárok na odpočet daně,
- překlep při vkládání do účetního programu,
- nárok na odpočet daně u záloh,
- plnění od neplátců apod.

S největší pravděpodobností se sice bude jednat o významný počet řešených podnětů, ale ne tak s velkým fiskálním dopadem do daňové povinnosti, neboť se dá předpokládat, že se bude jednat o chyby formální, které budou na základě výzev správce daně odstraněny. K těmto chybám bude docházet vždy.

V rámci těžké analytiky jsou odhalovány subjekty účastníci se karuselových podvodů, které mají vzhledem k tomu, že částky neoprávněně uplatňovaných odpočtů jsou v těchto případech v nemalých sumách, značně nepříznivý dopad pro státní rozpočet. V tomto případě se již nevychází pouze z párování dodavatel-odběratel, ale pomocí analytických metod finanční správa vyhledává řetězce těchto subjektů. V těchto případech se dá říci, že podvod byl zorganizován a uskutečněn, po podání daňových přiznání a kontrolních hlášení plátcí jen čekají, zda bude odhalen a sporné nároky na odpočet daně z přidané hodnoty budou správcem daně řešeny, nebo nikoliv.

Je nesporné, že v době před spuštěním kontrolního hlášení správce daně neměl žádný taktický cílený nástroj, jak předmětné nesrovnalosti a řetězce odhalit. Zveřejněné výsledky ukazují, že zavedení právě kontrolního hlášení mělo podstatný vliv na zvýšení inkasa na dani z přidané hodnoty. V roce 2016 by se dle údajů prezentovaných finanční správou mělo jednat o vyšší výběr daně o Kč 10,2 až 12,6 mld. oproti roku 2015.

Na základě těchto zjištění, blíže uvedených v diplomové práci, je možné konstatovat, že institut kontrolního hlášení DPH má základ v přezkoumávání a ověřování dat uváděných ve formuláři, kdy pak pomocí párování lze odhalit úniky na DPH. Lze tudíž tvrdit, že kontrolní hlášení DPH je skutečně „kontrolní“, a to v plném slova smyslu.

Ze zpracovaných dat týkající se kontrolního hlášení lze dovodit, že jeho zavedením došlo k výrazné administrativní zátěži jak na straně plátců, tak na straně pracovníků finanční správy. Na základě objektivních okolností uvedených v diplomové práci byly zjištěny kritické oblasti kontrolního hlášení. Níže jsou uvedeny navrhované změny a doporučení, jejichž zavedením by docházelo k lepšímu vykazování dat a kvalitnějšímu vyhodnocování spárovaných dat:

- povolení pouze omezeného počtu účetních programů, sjednocení výstupních sestav a zavedení čárových kódů na daňových dokladech,
- zavedení povinnosti měsíčního zdaňovacího období pro podání daňového přiznání k DPH u všech právnických osob,
- zrušení oddílů A.5. a B.3. kontrolního hlášení, ve kterých se uvádí všechna plnění menší, nebo rovna Kč 10 000,-- kumulativně s cílem i tato plnění vykazovat jednotlivě.

Odhalování řetězců plátců napomáhá nejen vyššímu výběru daně z přidané hodnoty, ale i k narovnání podnikatelského prostředí. Myslet si však, že podvody zavedením kontrolního hlášení vymizí, by nebylo reálné a z tohoto důvodu je třeba zavádět do budoucna taková opatření, která by zamezila jejich vzniku.

Seznam použitých zdrojů

BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ, 2016. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON. ISBN 978-80-7273-176-3.

ČESKO, b.r. *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů*. In: . Sbírka zákonů, ročník 2004. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2004/zakon-c-235-2004-sb-3570>

ČESKO, b.r. *Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů*. In: . Sbírka zákonů, ročník 2012. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

FINANČNÍ SPRÁVA: *Efekty kontrolního hlášení rok plus od spuštění, 2017*. *FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. [cit. 2018-03-06]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Efekty_KH_rok_plus_od_spusteni.pdf

Finanční správa: *Informace GFŘ - k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění po novele zákona od 1.7.2017, 2017*. *FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. Finanční správa [cit. 2017-10-27]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/ruceni>

Finanční správa: *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. ve znění Dodatku č. 3, 2017*. *FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. Finanční správa [cit. 2017-10-27]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platec/Info-GFR-k-aplikac_par106a-235-2004-Sb-Dodatku3-8662

Finanční správa: Informace GFŘ k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, 2017. Http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/34529_17_prominuti_pokut_za_KH.pdf.

Finanční správa: *Informace GFŘ k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, 2017*. *Finanční správa* [online]. [cit. 2018-02-18]. Dostupné z:

http://www.financnisprava.cz/assets/CS/přilohy/d-zakony/34529_17_prominuti_pokut_zaKH.pdf

Finanční správa: Informace k doručování datových zpráv pro finanční správu, ePodatelna orgánů Finanční správy ČR, 2017. *FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. [cit. 2017-10-27]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-elektronicky/strucny-prehled/informace-k-dorucovani-datovych-zprav-4162>

Finanční správa: Kontrolní hlášení - systémová pomoc v boji proti podvodům na DPH, 2016. *FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. [cit. 2017-02-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kontrolni_hlaseni_TK_20151222.pdf

Finanční správa: Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, 2017. Generální finanční ředitelství.

Finanční správa: Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH ke dni 16. 6. 2017, 2017. [Http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyny_KH_k_16_6.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyny_KH_k_16_6.pdf).

Finanční správa: Přiznání k dani z přidané hodnoty, 2017. [Http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5401_20.pdf?201710270911](http://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5401_20.pdf?201710270911). 25 5401 MFin 5401 - vzor č. 20.

Ježek software: KH - Kontrolní hlášení, 2017. *Ježek software s.r.o.* [online]. [cit. 2018-02-18]. Dostupné z: <https://www.jezeksw.cz/soubory-ke-stazeni/dokumenty/navody/kontrolni-hlaseni-aktualizovana-skripta-160105.pdf>

Königová Lenka: Obchodní korporace, 2013. *VÁŠ DAŇOVÝ PORADCE: Ing. Lenka Königová* [online]. [cit. 2017-10-21]. Dostupné z: <http://www.vasdanovyporadce.cz/obchodni-korporace-2/>

Ledvinková Jana: Taktické postupy - tzv. "KOMBAJN", 2017. *Ledvinková Jana* [online]. [cit. 2018-02-18]. Dostupné z: https://ledvinkova.webnode.cz/_files/200001522-700eb71089/AB_KOMBAJN_TAKTICK%C3%89_POSTUPU_KE_KH_AA.pdf

- LEDVINKOVÁ, Jana, 2016. *DPH v příkladech: k 1.5.2016*. 11. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-021-8.
- LEDVINKOVÁ, Jana, Zdeněk KUNEŠ a Zdeněk VONDRÁK, 2016. *ABECEDA DPH 2016*. 3. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-024-9.
- MIKULECKÁ, Mária, 2016. *Kontrolní hlášení: praktická příručka k vyplnění formuláře*. 1. vydání. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-002-7.
- Ministerstvo financí České republiky: Zhodnocení efektů kontrolního hlášení a rozšíření možnosti promíjení pokut, 2017. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2018-03-06]. Dostupné z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/Prezentace_2017-03-06_Pokuty-KH-vcetne-EET.pdf
- PITNER, Ladislav, 2016. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k 1.1.2016*. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-005-8.
- Podnikatel: Pokuty u kontrolních hlášení zmírnily jen do konce roku 2017., 2018. *Podnikatel.cz* [online]. [cit. 2018-02-18]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/pokuty-u-kontrolnich-hlaseni-zmirnily-jen-do-konce-roku-2017-za-rok-zas-natvrdo/>
- Portál POHODA: Podmínky nároku na odpočet DPH, 2012. *Portál.POHODA* [online]. STORMWARE s.r.o. [cit. 2017-10-27]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/podminky-naroku-na-odpocet-dph/>
- Slovník cizích slov: SCS.ABZ.CZ, 2017. *ABZ.CZ* [online]. [cit. 2017-02-10]. Dostupné z: http://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/hledat?cizi_slovo=kontrola&typ_hledani=prefix
- VILÍMOVÁ, Tereza a Michaela CÁPOVÁ, 2017. Echo24: Šikana podnikatelů. *Echo24.cz* [online]. [cit. 2018-02-18]. Dostupné z: <https://echo24.cz/a/ij6X4/sikana-podnikatelu-urednici-rozdali-pokuty-za-stamiliony-pak-je-odpousti>