

UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA

BAKALÁŘSKÉ KOMBINOVANÉ STUDIUM

2014-2017

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Kateřina Hřebíčková

Daň z přidané hodnoty, problematické oblasti DPH

a úniky na DPH

Praha 2017

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Hradecká

JAN AMOS KOMENSKY UNIVERSITY PRAGUE

BACHELOR COMBINED STUDIES

2014-2017

BACHELOR THESIS

Kateřina Hřebíčková

Recently added tax value, problematic areas of VAT

VAT evasion

Prague 2017

The Bachelor Thesis Work Supervisor: Ing. Marcela Hradecká

Prohlášení

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

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně.

V Praze dne

Jméno autorky: Kateřina Hřebíčková

Poděkování

Děkuji tímto své vedoucí práce paní Ing. Marcele Hradecké za odborný dozor, podporu a vedení při konzultacích.

Anotace

Cílem bakalářské práce je popis různých daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty a eliminace těchto úniků. V této práci bych se ráda obecně zabývala problematikou zmiňovaných daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

Prostor bude především věnován dani z přidané hodnoty, její charakteristice a způsobu fungování.

Cílem této bakalářské práce je snaha o předložení a navržení opatření, která by mohla být proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty implementována do praxe, a tím by úniky na této dani mohly být eliminovány.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, daně, daňová správa, daňový únik, nepřímé daně, plátce daně.

Annotation

The aim of this bachelor thesis is a description of various tax evasions in the section of value added tax and elimination of evasions. In this thesis I generally dealt with the problems of mentioned tax evasions on value added tax.

The scope will be spent primarily to value added tax, its characteristics and for the way of working.

The aim of this bachelor thesis is an attempt to present and propose precautions that could be taken against evasions of value added tax implemented in practice and escapes from this tax could be eliminated.

Keywords

Indirect taxes, tax administration, tax evasion, taxes, the tax payer, value added tax.

ÚVOD	9
CÍL PRÁCE A METODIKA	10
TEORETICKÁ ČÁST	11
1 OBEČNÁ DAŇOVÁ TEORIE	11
1.1 Historie daní.....	11
1.2 Význam daní	12
1.3 Daňová soustava a principy fungování daňového systému	12
1.4 Daně	13
1.5 Funkce daní.....	14
1.6 Třídění daní.....	15
1.7 Nepřímé daně	15
2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	16
2.1 DPH	16
2.1.1 DPH v ČR	17
2.1.2 Základní pojmy	19
2.1.3 Sazby DPH.....	20
3 SPRÁVA DANÍ	22
3.1 Správa daní	22
3.2 Základní zásady správy daní.....	22
3.2.1 Opravné daňové prostředky	25
4 HARMONIZACE DAŇOVÉHO SYSTÉMU	27
4.1 Harmonizace daňového systému v EU ve vztahu k ČR	27
4.2 Harmonizace DPH	27
5 ÚNIKY NA DPH	29
5.1 Daňové úniky na DPH	29
5.1.1 Institut zneužití práva.....	32
5.1.2 Věděl a mohl vědět	32
5.1.3 Neoprávněné uplatnění odpočtu daně na vstupu.....	34
5.2 Nástroje boje v daňovém řádu	34

5.2.1	Vyhledávací činnost.....	34
5.2.2	Místní šetření	35
5.2.3	Postup k odstranění pochybností.....	36
5.2.4	Daňová kontrola.....	37
5.3	Boj proti daňovým únikům	38
5.3.1	Kontrolní hlášení.....	39
5.3.2	Nespolehlivý plátce.....	41
5.3.3	Institut ručení daní	43
5.3.4	Daňová kobra	44
5.3.5	Elektronická evidence tržeb	45
5.3.6	Režim přenesení daňové povinnosti.....	46
6	VYBRANÉ INFORMACE DAŇOVÉ SPRÁVY RELEVANTNÍ PRO DPH	48
6.1	Vývoj daňových příjmů na DPH	48
6.2	Daňové nedoplatky na DPH	49
6.3	Vymahatelnost daňových nedoplatků	51
6.4	Negativní faktory výběru daní a vymáhání daňových pohledávek.....	52
	PRAKTICKÁ ČÁST	54
	ZÁVĚR	59
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	I
	PRÁVNÍ PŘEDPISY	IV
	SEZNAM ZKRATEK	V
	SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ	VI
	BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE	VII

ÚVOD

Výběr daní sahá již do starověku a středověku. V minulosti v nich lze hledat mnohá ponaučení. Lze předpokládat, že se ani do budoucna nebudou provádět žádné zásadní změny ve výběru daní.

K plánování a profinancování veřejných výdajů je nutné dlouhodobé plánování. Hlavním zdrojem k zajištění veřejných výdajů jsou daňové příjmy. Činnost státu je závislá na včasném a řádném výběru daní. Stát v oblasti daňových povinností plní úlohu aktivního dohledu. Veškeré výběry daní musí mít nastavena procesní pravidla, a to i kontrolní a donucovací aparát.

Daně a jejich systém jsou nástroji hospodářské politiky státu, a proto jsou jejich změny odvislé od politické a ekonomické situace v zemi. Na území našeho státu od roku 1945 proběhly 3 komplexní daňové reformy. V České republice (dále jen „ČR“) se daňová soustava, tak jak ji nyní známe, zavedla 01. 01. 1993. Důsledkem zavedení současné daňové soustavy bylo vytvoření stabilního makroekonomického prostředí. Daně se odrážejí na výkonnosti ekonomiky, v případě, že by byly daně nízké, znamenalo by to pozitivní ekonomický růst, ale pokud by byly příliš vysoké, docházelo by k ekonomické krizi. Daňová soustava se určuje dle několika kritérií. Základním kritériem je vazba daně na důchod poplatníka, a to na daně přímé a nepřímé. Přímé daně jsou vyměřovány přímo poplatníkovi s ohledem na jeho důchodovou a majetkovou situaci. Daně nepřímé se vybírají a platí v cenách zboží a služeb. Mezi přímé daně patří daň z příjmů fyzických a právnických osob, daň silniční, daň darovací, daň z nabytí nemovitých věcí a daň dědická. Do nepřímých daní řadíme daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), ekologickou daň a daň spotřební. Největší podíl státního rozpočtu tvoří nepřímé daně. DPH je jednou z nejdůležitějších a také nejsložitější z nepřímých daní, která je v našem daňovém systému.

V ČR v současné době narůstá vládní dluh, a je potřeba stabilizace výše daní. Snahou této stabilizace je eliminování daňových úniků. Stát přichází ročně daňovými úniky dle odhadů o desítky miliard (dále jen „mld.“) korun. Převážnou část tvoří úniky v oblasti DPH. V ČR se stále nachází řada organizací, jejichž cílem je neoprávněně čerpat nadměrné odpočty u DPH. Systém daní je stále více komplikovaný a stává se pro všechny stále více ekonomicky náročnější.

Tato bakalářská práce se zabývá problematikou DPH a úniky na DPH.

CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem bakalářské práce je popis různých daňových úniků v oblasti DPH a navržení popisu nástrojů na eliminaci těchto úniků.

V této bakalářské práci bych se chtěla obecně zabývat problematikou zmiňovaných daňových úniků na DPH a změnami v zákoně o DPH.

Bakalářská práce bude rozdělena do dvou částí. V teoretické části práce se budu zabývat charakteristikou DPH a bude zasazena do širšího rámce faktorů, které mají zásadní vliv na tuto daň nebo ji částečně utvářejí. v návaznosti budu formulovat vybraná realizovaná nebo plánovaná legislativní opatření v boji proti únikům na DPH. Praktická část této bakalářské práce bude zaměřena přímo na konkrétní pokus o daňový únik, který byl daňovou správou odhalen.

Na začátku teoretické části bude stručně uvedena definice daní obecně, funkce daní a požadavky, které jsou na výběr daní kladeny. Dále zatřídím DPH do systému daní v ČR.

Prostor bude především věnován samotné sledované dani a o tom je DPH, její charakteristika a způsob fungování. DPH je složitá a mnohotvárná, a proto bude popsáno několik jejích základních rysů.

Dále se teoretická část práce bude zabývat pojmem správa daní, vysvětlením co správa daní je, jaké jsou její cíle a obecná pravidla, kterými se musí řídit.

V závěru práce se pokusím navrhnout opatření, která by mohla být proti daňovým únikům implementována do praxe.

V Evropské unii (dále jen „EU“) podléhají nepřímé daně harmonizaci, která bude vysvětlena v další části této práce. Vstup ČR do EU měl velký vliv na aktuální znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a zasahuje do daňové legislativy ČR. Záměrem je poskytnutí uceleného pohledu na harmonizační proces, vysvětlení cílů a stav nepřímých daní v EU.

Analytická část se bude zabývat činností daňové správy, která přímo s DPH souvisí. Zaměřena bude na problematiku daňových nedoplatků, na postupy, které jsou při správě daní aplikovány.

V závěru se analytická část zaměří na konkrétní zrealizovaný daňový únik. Výsledkem této práce bude snaha o předložení konkrétních opatření, kterými by měly být daňové úniky na DPH eliminovány.

TEORETICKÁ ČÁST

1 OBECNÁ DAŇOVÁ TEORIE

1.1 Historie daní

Z historického hlediska se vznik daní spojuje se vznikem a rozvojem státních útvarů. S předchůdci dnešních daní se setkáme již ve starověkém Řecku a Římě. Propracované daňové systémy existovaly již ve starověku a středověku. Stát, ať už byl prezentován kýmkoliv, vždy cítil potřebu zabezpečení finančních prostředků, tj. nutnost financování určitých potřeb, kterými byly např. obrana země, provoz panovníkova dvora, vytváření rezerv na horší časy. Toto se nedalo zabezpečit, dokud nebylo vymezeno kdo, kdy a v jaké výši bude přispívat do společné pokladny.

Způsob výběru daní se v průběhu let měnil. Jednotlivci začali být placením daní svazováni a postupem času si stát začal výběr daní vynucovat. Církev a šlechta byly od platby daní osvobozeny.

Předchůdci dnešních nepřímých daní se nazývaly akcízy. Jednalo se o různé poplatky a cla, které se hradily na hranicích měst nebo na označených územích.

Vznik prvních ucelených soustav daní přímých a nepřímých spadl do období liberalismu, kdy daně měly již charakter pravidelné platby. Uplatňoval se princip všeobecnosti, to znamenalo, že povinnost placení daní se vztahovala na všechny ekonomicky aktivní subjekty.

Na přelomu 19. a 20. století ve vyspělých evropských státech proběhly daňové reformy, které měly již důkladně propracované daňové systémy. Tyto systémy byly základem pro dnešní moderní systém daní. Daň se vybírala na základě daňového přiznání a cla bývala uvalena v převážné míře jen na dovoz.

Mezi světovými válkami daňová kvóta rostla a dosahovala až 30 % hrubého domácího produktu ve vyspělých státech. Cílem bylo vybrat finanční prostředky na obnovu ekonomiky. K povinným daňovým odvodům se zaváděly válečné daně a intenzivně se zdaňovaly vysoké příjmy.

Toto vše pokračovalo i v období po druhé světové válce. V některých státech dosahovaly nejvyšší sazby daně až 90 %. Jednalo se o USA a severní Evropu. Na většině území byla celková daňová kvóta vyšší než 50 % hrubého domácího produktu. V českých zemích proběhla výrazná reforma v 90. letech 20. století.

V 70. a 80. letech 20. století začalo docházet ke snižování daňových odvodů. Nepřímé daně se začaly dostávat do popředí a jejich podíl na celkových výnosech rostl. Bylo zavedeno několik výnosových daní. Ve 20. století začaly růst daně, což mělo za následek konflikty po celém světě, protože před válkou byla vysoká potřeba financí na ozbrojení a po válce zase potřeba obnovit válkou zničené země. v 2. polovině 20. století se začaly uplatňovat veřejné finance v hospodářské politice států a vedlo to k dalšímu nárůstu daní.

Počátkem 21. století se o daních v současném ekonomickém a politickém prostředí hovoří často. Je předmětem zájmu, jak fundované veřejnosti, tak i laiků. Daně v dnešní době představují jednu z nejdůležitějších disciplín a tvoří zásadní položku příjmů státního rozpočtu. Mají vztah také k financování EU. Jsou hlavním předmětem různých jednání. Jedná se neustále o jejich změnách, úpravách a novelizacích. v posledních desetiletích 20. století byly zavedeny daně ekologické a DPH.

1.2 Význam daní

V ekonomikách různých států je význam daní přímých a nepřímých odlišný. Záleží na tom, jaký typ přímých a nepřímých daní se v dané zemi používá. Nepřímé daně jsou více efektivní z důvodu nižších daňových úniků.

Nejdůležitější část příjmů státního rozpočtu je tvořena výnosem daní. Daně jsou vybírány státem na úhrady státních výdajů. Jejich hlavním významem je, zajištění příjmu státu k zajištění jeho funkcí.

1.3 Daňová soustava a principy fungování daňového systému

Daňová soustava je nejvýznamnějším prostředkem, kterým jsou získávány příjmy do státního rozpočtu. Uspořádání je dáno přímo zákonem a Listinou základních práv a svobod, dle které nesmí být žádný občan nucen k platbě, která není upravena v zákoně.

V ČR jsou daně a daňový systém nástrojem hospodářské politiky státu. V souvislosti se změnou politické a ekonomické situace ve státě se mění. Na našem území byly od roku 1945 provedeny tři komplexní daňové reformy.

První reforma (1947 – 1950) na základě odstranění kapitalistického daňového systému.

Druhá reforma (1953) měla za cíl socializaci národního hospodářství. Byly provedeny částečné úpravy, ale základní rysy zůstaly nezměněny. Období 1990 – 1992 představovalo zahájení kroků k vytvoření zcela nové daňové soustavy.

Třetí reforma (1993) vytvořila nový daňový systém a měla pomoci přejít k tržně orientované ekonomice a vytvořit stabilní makroekonomické prostředí. Tato reforma měla několik základních cílů - cíl rozpočtově politický, cíl daňové spravedlnosti, cíl podpory podnikatelských aktivit a cíl integrace naší ekonomiky.

Výsledkem třetí daňové reformy je současná daňová soustava ČR. Největší změna byla provedena přijetím zákonů v roce 1992, s účinností od 01. 01. 1993. Od roku 1993 až do současnosti stále probíhají změny menšího rozsahu.

Před vstupem ČR do EU v roce 2003 – 2004 došlo k implementaci daňového práva EU. Výsledkem vstupu do EU bylo přijetí nového zákona o DPH a nového zákona o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že se zvýšila sazba daně spotřební a do snížené sazby DPH bylo zahrnuto méně položek, došlo tím k vyššímu výnosu z nepřímých daní.

Nejvýznamnější změny byly provedeny v letech 2007 – 2010 a týkaly se reformy veřejných financí. Změny se také dotkly právních předpisů v oblasti daní a sociálního zabezpečení.¹

1.4 Daně

S pojmem „daň“ se setkáváme v celém právním řádu ČR. Lze uvést například nový Občanský zákoník, Listinu základních práv a svobod, daňové zákony, ve kterých jsou upraveny jednotlivé daně. V zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), je v ustanovení § 2 odst. 3 písm. a), zakotvena definice, že pro účely DŘ se rozumí: „*peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek*“².

Její charakteristickou vlastností je, že plnění daňové povinnosti není založeno na plnění ze strany státu. Protikladem daní jsou poplatky. Jedná se o platby za konkrétní služby, které poskytuje veřejný sektor.³

¹ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 14, 15. ISBN 978-80-213-2572-2.

² BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017, s. 278. ISBN 978-80-7554-060-7.

³ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 19. ISBN 978-80-213-2572-2.

Daně jsou platby neekvivalentní a neúčelové. Některé daně se odvádějí v pevně daných časových intervalech, například DPH a daň z příjmů, a některé za určitých okolností, například daň z nabytí nemovitých věcí. Pokud daně nejsou uhrazeny včas, hrozí sankce, z toho vyplývá, že placení daní je nedobrovolné plnění. Ukládání daní ze zákona plyne z ustanovení článku 11 odst. 5, Listiny základních práv a svobod: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“⁴.

Skutečnost, že se nejedná o zápůjčku, vyplývá z toho, že jsou daně nenávratné. Poplatník nemá nárok na to, aby se mu daň, kterou odvedl, časem vrátila, nebo mu bylo za to poskytnuto jiné protiplnění.⁵

Mezi daně patří z ekonomického hlediska také cla. Clo je povinná neúčelová platba do státního rozpočtu, která je placena, když přejde zboží nebo je poskytnuta služba přes hranice státu do jiných členských států nebo třetích zemí.⁶

1.5 Funkce daní

Daně se v současné době stávají nástrojem hospodářské politiky státu. V dnešní době plní daně celou řadu funkcí veřejného sektoru. Rozlišujeme je dle funkcí na:

- **stabilizační** – zmírňují cyklické výkyvy v ekonomice,
- **fiskální** – mají primární funkci, jejich schopností je naplnění veřejného rozpočtu,
- **alokační** – na některých specifických trzích korigují efektivnost tržních mechanismů. Daně tento stav korigují a vybírají se proto, aby se umísťovaly tam, kde při tržní alokaci nejsou.
- **redistribuční** – rozdělují důchody od bohatých po chudé jedince. Vyšší výběr daní od bohatších subjektů umožňuje zvyšovat příjmy chudším.⁷

⁴ Listina základních práva a svobod

⁵ VANČUROVÁ, A. LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2012*. 11.aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, s. 10. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

⁶ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 19. ISBN 978-80-213-2572-2.

⁷ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 19. ISBN 978-80-213-2572-2.

1.6 Třídění daní

Daně se dělí na dva základní druhy, na **daně přímé a daně nepřímé**.

Přímou daní, lze přesně určit osobu, která je jejím plátcem. Přímá daň je odčerpávána z příjmů daňových poplatníků v závislosti na jeho majetkových poměrech. Mezi přímé daně patří daně majetkové a důchodové.

Nepřímé daně vypočítávají a odvádí plátcí. V EU jsou nepřímé daně v harmonizačním procesu daňového systému nejdále. Mezi nepřímé daně se řadí DPH, daň ze spotřeby a obrátů, ekologická daň (z elektřiny, ze zemního plynu a pevných paliv) a také clo. Subjektem u přímých daní je poplatník a u daní nepřímých je to plátcé.

Daně lze třídit dle daňového určení, tj. dle toho, kterým směrem jde jejich výnos. Můžeme rozlišovat daně:

- **státní** – odvádí se do státního rozpočtu a rozhoduje se o jejich ukládání a výši,
- **svěřené** – putují do místních rozpočtů,
- **místní** – tvoří příjem místních rozpočtů.⁸

1.7 Nepřímé daně

Nepřímé daně můžeme nazývat daně ze spotřeby. Obchodníci a výrobci tyto daně odvádějí do státního rozpočtu, a proto lze předpokládat, že o tuto částku zvýší ceny výrobků či služeb pro konečné spotřebitele. Daně všeobecně zatěžují daňové poplatníky. Při výběru nepřímých daní má povinnost odvádět daň plátcé. K takovému výběru dochází úhradou celkové ceny, která již obsahuje nepřímou daň.

Nepřímé daně se dělí na všeobecné a selektivní. V ČR podléhá selektivní dani pět komodit zboží (daň z minerálních olejů, z lihu a lihovin, z vína a meziproductů, z piva, cigaret a tabákových výrobků). DPH patří mezi všeobecné daně.

⁸ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 17. ISBN 978-80-213-2572-2.

2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

2.1 DPH

DPH je nejmladší daní a jako první ji zavedla po 2. světové válce Francie. Postupně se rozšířila do všech vyspělých zemí a je podmínkou pro vstup zemí do EU.

Jedná se o univerzální daň, jejíž vlastností je neutralita. Neutralita spočívá v jednotném systému zdanění výrobků a služeb. Nezdaňují se vstupy, ale pouze jejich přidaná hodnota. Mezi její další charakteristické znaky patří: zdanění služeb, výhodnost pro mezinárodní obchod, výnosnost a spolehlivost výnosů.⁹

EU provedla harmonizaci DPH, a tím zabránila jednotlivým členským státům, aby zneužívaly rozdílné právní řády a podporovaly tím své výrobce.¹⁰

Příklad: Nákup skříní a prodej ke konečnému spotřebiteli. Výrobce skříní zaplatí dodavateli dřeva cenu včetně DPH. Jedná se o tzv. daň na vstupu a dodavatel dřeva ji odvede státu. Výrobce skříní dřevo zpracuje a k celkové ceně, kterou za něj zaplatil, připočte vlastní náklady, svůj zisk a vzhledem k tomu, že jde o zdanitelné plnění, připočte DPH. Za tuto cenu prodává výrobce skříní hotovou skřín obchodníkovi, který se prodejem nábytku zabývá. Výrobce skříně má povinnost odvést daň na výstupu státu, kterou od obchodníka obdrží. V případě, že obchodník použije zdanitelné plnění ke své ekonomické činnosti a splní zákonem stanovené podmínky, může si nárokovat z nákupu daň na vstupu.

DPH je charakterizována jako daň:

- **všeobecná** – jeden systém zdaňuje dodání zboží a poskytnutí služeb se zachycením dovozu i vývozu
- **vícetupňová** – zdaňují se všechny stupně výroby a dodání výrobků, zboží i služeb,
- **nepřímá** – plátcí DPH nejsou subjekty, na které daň dopadá,
- **ze spotřeby** – touto daní je zatížena spotřeba zboží a služeb.

Již dle názvu lze odvodit, že na každém stupni daní se hodnota přidává. Přidanou hodnotou firmy je obecně vklad do výsledku její činnosti. Jedná se o rozdíl mezi hodnotou výstupu z firmy a hodnotou nakoupených vstupů.

⁹ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 90, 91. ISBN 978-80-213-2572-2.

¹⁰ GOLA, P. Jaká je výše DPH v Evropské unii. In: *Měšec.cz*

Přidaná hodnota je tvořena náklady na pracovní sílu, režijními náklady a ziskovou přírůžkou. Tento způsob zdanění je nazýván neduplicitní, zdaněné vstupy se již nezdaňují a procento daňového zatížení je konstantní.¹¹

DPH je daní prodejní, je ukládána na všech stupních zpracování a nemá kumulativní účinek, neboť plátce daně má nárok na odpočet daně, kterou na vstupu zaplatil. Ekonomicky je přidaná hodnota firmy složena ze zisku, mezd, úroků a rent. DPH je měřitelnou daní a její daňové zatížení je rovnoměrné. Stanovuje se formou procent z prodejní ceny. Výše DPH je odvislá od zdaňovaného základu, i když daň s inflací roste, podíl v cenách výrobků nebo služeb je nadále stejný.

2.1.1 DPH v ČR

DPH je nejdůležitější a nejsložitější nepřímou daní našeho daňového systému. Platit DPH jsou povinni všichni ve většině nakupovaného zboží či služeb. DPH je rozdílem mezi cenou na vstupu a cenou na výstupu.

V ČR byla do 31. 12. 1992 používána daň z obrátu. Se vznikem ČR vstoupil dne 01. 01. 1993 v planost zákon č. 588/1992 Sb., Zákon České národní rady o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. 01. 05. 2004 byl nahrazen zákonem, který je platný až do současnosti. Jedná se o zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Tento zákon prošel od vstupu ČR do EU (01. 05. 2004) několika novelami. ZDPH byl tvořen na základě Šesté směrnice, která byla z důvodu přehlednosti nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému DPH.

K 01. 01. 2010 se zásadně změnila pravidla pro stanovení místa plnění a služeb, platná po desítky let.

Do ZDPH jsou stále vkládány směrnice, které se týkají vrácení daně osobám z jiného členského státu. Osmá směrnice, která se týkala vrácení daně v EU, byla v roce 2010 nahrazena směrnicí Rady č. 2008/9/ES, která zavedla nové procesní postupy. Třináctá směrnice obsahující postupy pro vrácení daně osobám ze třetích zemí stále platí. Od roku 2015 byl rozšířen režim přenesení daňové povinnosti směrnicí Rady 2013/43/EU.¹²

¹¹ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 90. ISBN 978-80-213-2572-2.

¹² DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6., aktualizované vydání*. Praha : Wolters Kluwer, 2015, s. XV. ISBN 978-80-7478-740-9.

ZDPH je rozdělen do dvou částí. Část první - základní ustanovení, část druhá – přechodná zrušovací a závěrečná ustanovení.

Část první je rozdělena do 5 hlav, které jsou dále děleny na oddíly a pododdíly.

Hlava i – obecná ustanovení (§ 1 až § 4b ZDPH). V těchto ustanoveních je vymezeno, co je předmětem daně (§ 2), územní působnost (§ 3), základní pojmy (§ 4) a obrat (§ 4a).

Předmětem daně dle § 2 ZDPH je dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu, pořízení zboží a nového dopravního prostředku z jiného členského státu, a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Hlava II – uplatňování daně (§ 5 až § 87 ZDPH). Osoby povinné k dani, skupiny, plátcí a identifikované osoby jsou vymezeny v ustanoveních § 5 až § 6l ZDPH. Místo plnění při dodání zboží a poskytnutí služeb, při dovozu zboží je určeno v ustanoveních § 7 až § 25 ZDPH. Daňové doklady, jejich vystavování a uchovávání je popsáno v § 26 – 35a ZDPH. Pojem základ daně, jeho výpočet a oprava je vymezen v § 36 až § 46 ZDPH. Sazby daní jsou zahrnuty do § 47 až § 50 ZDPH. Do § 51 až 71g ZDPH jsou zahrnuty plnění osvobozená od daně. Nárok na odpočet daně je zahrnut do ustanovení § 72 až 79c ZDPH.

Plátcem daně se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která překročí obrat za posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 mil. Kč. Výjimkou jsou osoby uskutečňující jen plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Plátcem daně se mohou stát i osoby, které nesplňují podmínky § 6 odst. 1 ZDPH, ale z určitých důvodů je pro ně výhodou být registrován jako plátcí DPH. Registrují se dobrovolně. Identifikovanou osobou je plátcí DPH, který provádí pouze přeshraniční plnění a v ČR je fakticky neplátcem a nemá nárok na odpočet DPH na vstupu.¹³ Vymezení pojmu identifikovaná osoba nalezneme v ustanovení § 6g až 6l ZDPH.¹⁴

„Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcí za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění“¹⁵.

¹³ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 93. ISBN 978-80-213-2572-2.

¹⁴ BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017, s. 111. ISBN 978-80-7554-060-7.

¹⁵ Viz ustanovení § 36 ZDPH.

Hlava III – zvláštní režimy (§ 89 až § 92 ZDPH).

Hlava IV – režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a až 92i ZDPH). Více se tímto tématem budu zabývat v kapitole 5.3.6.

Hlava V – správa daně v tuzemsku (§ 93 až § 110ze ZDPH). V této hlavě jsou uvedeny pojmy – místní příslušnost, registrace, zdaňovací období, evidence pro účely DPH, formy podání, kontrolní hlášení a lhůty, souhrnné hlášení, zrušení registrace, nespolehlivý plátc, ručení, zajištění daně, zvláštní režim jednoho správního, doručování.

O nespolehlivém plátc dle § 106a ZDPH bude pojednávat kapitola 5.3.2 a s ním související je ustanovení § 109 ZDPH ručení příjemce zdanitelného plnění, které bude popsáno v kapitole 5.3.3.

2.1.2 Základní pojmy

Prodej v terminologii DPH je nazýván výstupem, tzn. daň, která je z prodeje vybírána se nazývá „daň na výstupu“. Nákupy zboží či služeb jsou nazývány vstupy a daň z nich odváděná je „daň na vstupu“. Zdaňovacím obdobím je kalendářním měsíc, popř. kalendářní čtvrtletí. V případě, že daň na vstupu převyšuje daň na výstupu, vzniká daňovému subjektu nadměrný odpočet, tj. přeplatek na dani a nárok, který subjekt požaduje od státu. Pro odpočet daně na vstupu musí daňový subjekt splnit několik podmínek. v případě, že má daňový subjekt daňovou povinnost, jedná se o to, že má dluh vůči státu.

Předmět DPH je dodání zboží, převod nemovitosti, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu EU a dovoz zboží ze třetích zemí.

Zboží je pojem, který je všeobecně znám, ale v ZDPH má novou náplň. Zbožím jsou věci movité, vody, plyn a elektrická energie. Dále je za zboží považována nemovitá věc, která není zapsána do katastru nemovitostí.

Místem plnění je místo, kde dochází k uskutečnění plnění. Místo plnění se rozděluje na tři zóny: tuzemsko, členské státy EU (dále jen „členské státy“) a třetí země (země mimo EU).

Daňový doklad je písemnost, která splňuje podmínky dle § 26 odst. 1 ZDPH. Náležitosti daňového dokladu jsou vymezeny v ustanovení § 29 ZDPH.

Existuje několik osob zavázaných k této dani. Jedná se o plátce daně, osoby povinné k dani, osoby identifikované k dani a osoby registrované v jiném členském státě.

- **Osoba povinná k dani** – všichni, kdo nakupují zboží či služby z tuzemska a z jiných

členských států nebo dováží zboží ze třetích zemí a jsou povinni odvést daň na vstupu.

- **Osoby povinné platit daň** – jsou to právnické a fyzické osoby, které samostatně vykonávají ekonomickou činnost.
- **Plátcem daně** - je osoba, která je registrována k DPH na území ČR.
- **Osoba identifikovaná k dani** – jedná se o právnickou osobu, která nebyla založena za účelem podnikání a je nazývána neziskovým subjektem.¹⁶

2.1.3 Sazby DPH

1. Směrnice umožňuje členským státům, aby si kromě základní sazby, zavedly jednu nebo dvě sazby snížené. Směrnice stanovuje, že základní sazba nesmí být nižší jak 15% a sazby snížené nižší než 5%.¹⁷

Vývoj sazeb od počátku zavedení DPH v ČR:

- od 01. 01. 1993 až 31. 12. 1994 – 23% a 5%
- od 01. 01. 1995 až 30. 04. 2004 – 22% a 5%
- od 01. 05. 2004 až 31. 12. 2007 – 19% a 5%
- od 01. 01. 2008 až 31. 12. 2009 – 19% a 9%
- od 01. 01. 2010 až 31. 12. 2011 – 20% a 10%
- od 01. 01. 2012 až 31. 12. 2012 – 20% a 14%
- od 01. 01. 2013 až 31. 12. 2014 – 21% a 15%.

Novelou, účinnou od 01. 01. 2015, došlo ke změnám v oblasti sazby daně. Nejzásadnější změnou bylo zavedení druhé snížené sazby daně, a to 10% a vymezení okruhu zboží, které této sazbě podléhá. V souvislosti se způsobem vymezení výrobků, které podléhají snížené sazbě je nutno upozornit, že v ZDPH byl opuštěn pojem „harmonizovaný systém“, a v návaznosti na evropskou právní úpravu byl nahrazen pojmem „nomenklatura celního sazebníku“ (dále jen „celní sazebník“). Uplatňování 10% snížené sazby je uvedeno v příloze č. 3a ZDPH. V příloze 3 je pro uplatnění druhé snížené sazby daně rozhodující, že zboží musí současně vyhovovat podmínkám pro zařazení do příslušného kódu celního sazebníku a také vyhovovat slovnímu popisu k tomuto kódu, který je přímo v příloze číslo 3a ZDPH uveden.¹⁸

¹⁶ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 92, 93. ISBN 978-80-213-2572-2.

¹⁷ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6., aktualizované vydání*. Praha : Wolters Kluwer, 2015, s. 395. ISBN 978-80-7478-740-9.

¹⁸ Informace GFŘ k uplatnění sazeb DPH od 1.1.2015. In: *financnisprava.cz*

U zdanitelného plnění se uplatňuje sazba daně, která je platná ke dni vzniku povinnosti daň přiznat. Při přijetí úplaty se uplatňuje sazba daně, která je platná pro zdanitelné plnění ke dni, kdy vznikla povinnost z přijaté úplaty daň přiznat.

Základní sazba daně se používá u zboží a služeb. U některého druhu zboží a služeb se uplatňuje první snížená sazba:

- v příloze č. 3, ZDPH – teplo a chlad (§ 47 odst. 3 ZDPH),
- v příloze č. 4, ZDPH - dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností (§ 47 odst. 6 ZDPH).

Dle ustanovení § 47 odst. 5 ZDPH se na dodání nebo pořízení zboží, které podléhá různým sazbám daně, z jiného členského státu uplatňuje nejvyšší sazba DPH z těchto sazeb. Druhá snížená sazba se používá u zboží uvedeného v příloze 3a.¹⁹

¹⁹ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6., aktualizované vydání.* Praha : Wolters Kluwer, 2015, s. 394, 395. ISBN 978-80-7478-740-9.

3 SPRÁVA DANÍ

3.1 Správa daní

Správou daní jsou upravována pravidla jednání mezi jednotlivými subjekty při průběhu správy daní. Jejich práva a povinnosti jsou zakotveny procesním právním předpisu, kterým je zákon č. 280/2009 Sb., DŘ. Tento zákon definuje správu daní jako postup. Cílem je správné stanovení a zajištění daní a zabezpečení její úhrady. Daní se rozumí nejen daň jako taková, ale i daňový odpočet, který zahrnuje nadměrný odpočet DPH. Nadměrným odpočtem se rozumí nárok daňového subjektu, který uplatňuje vůči správci daně.

V roce 2013 došlo k zásadní změně, která proběhla v rámci organizační struktury, a došlo k integraci daňové správy s některými dalšími součástmi veřejné správy. Došlo ke sloučení správců daně na jednotlivých úrovních. Došlo ke snížení počtu finančních úřadů. Nově vzniklo 14 finančních úřadů, které sídlí v krajských městech a mají pod sebou jednotlivá územní pracoviště. Ke dni 01. 01. 2012 došlo ke vzniku Specializovaného finančního úřadu. Jeho působnost je celostátní a jeho činností je zaměřen se na velké podniky a z hlediska daní na komplikované daňové subjekty (banky a pobočky zahraničních bank, spořitelní a úvěrní družstva, pojišťovny, zajišťovny, investiční společnosti, penzijní společnosti, investiční fond, osoby provozující loterie a jiné podobné hry).²⁰

Ideálním cílem správy daní by bylo správné zajištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Jak všichni ví, část daní bude vždy utajena nebo zkreslována. Posláním správy daní je zachytit daňové úniky.

3.2 Základní zásady správy daní

Pro správu daní jsou stanovena určitá pravidla, která jsou typická právě pro ni. Důraz je kladen na dodržování stanovených zásad. Zásady platí pro celou správu daní, tj. i pro úkony a postupy, které se vykonávají v rámci daňového řízení. Dle DŘ se vede daňové řízení za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.

Zásady daňového řízení vycházejí ze zákona č. 280/2009 Sb., DŘ:

²⁰ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 148, 149. ISBN 978-80-213-2572-2.

- **zásada zákonitosti** dle ustanovení § 5 odst. 1 DŘ – uložení daní pouze na základě zákona a státní moc lze uplatnit pouze v případech stanovených zákonem,
- **zásada součinnosti a přiměřenosti** dle ustanovení § 5 odst. 3 DŘ – daňový subjekt má právo i povinnosti spolupracovat se správcem daně a správce daně volí takové prostředky, které co nejméně zatíží daňový subjekt, ale umožní mu dosáhnout cíle řízení,
- **zásada volného hodnocení důkazů** dle ustanovení § 8 odst. 1 DŘ – neupraveno zákonem, správce daně musí hodnotit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti,
- **zásada neveřejnosti a mlčenlivosti** dle ustanovení § 9 odst. 1 DŘ – správa daní je neveřejná, všechny osoby, účastníci se řízení, musí být poučeny o mlčenlivosti,
- **zásada dispoziční a zásada oficiality** dle ustanovení § 9 odst. 2 DŘ – dispozice je zahájení řízení na základě podnětu daňového subjektu, oficialita je zahájení řízení z úřední povinnosti,
- **zásada neformálnosti řízení** dle ustanovení § 8 odst. 3 DŘ – správce daně musí brát v úvahu skutečný obsah právního úkonu, nikoli jeho formální označení. Jedná se o případy, kdy formální stav zakrývá skutečný obsah právního úkonu, od kterého se liší.²¹

Správa daní je podmíněna orgánem veřejné správy, a to v takovém rozsahu, v jakém je stanoveno zákonem. Jmenovitým orgánem veřejné správy je správce daně. Správci daně vedou jednotlivá daňová řízení, popřípadě i další řízení či postupy při správě daní dle DŘ. Správce daně provádí:

- vyhledávací činnost,
- kontroluje plnění povinností daňovými subjekty i třetími osobami,
- vyzývá ke splnění jejich povinností a zabezpečuje placení daní,
- vede pro účely správy daní potřebné registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností.

Správa DPH, stejně jako ostatních daní, v ČR je zabezpečována Finanční správou ČR, která se řídí zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, s účinností od 01. 01. 2013. Dříve se řídila zákonem č. 531/1990 Sb.,

²¹ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 151. ISBN 978-80-213-2572-2.

o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (účinnost od 01. 01. 1991). Finanční správa ČR je podřízena Ministerstvu financí a je tvořena soustavou orgánů finanční správy. Se správou některých nepřímých daní vypomáhá finanční správě Celní správa ČR. Soustavu těchto správních orgánů tvoří Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“), Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“), finanční úřady. Ministerstvu financí je podřízeno GFŘ, OFŘ se podřizuje GFŘ a finanční úřady jsou podřízeny OFŘ.²²

GFŘ vykonává řadu činností dle ustanovení § 4 DŘ. Jeho činností je vést centrální evidenci a registr, který je nezbytný pro výkon působnosti orgánů finanční správy, podílí se na přípravě návrhů právních předpisů, podílí se na mezinárodní spolupráci a na úkolech, které pro ČR vyplývají z mezinárodních smluv a přezkoumává hospodaření krajů, hlavního města Prahy a vykonává dozor nad přezkumem hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy.²³

OFŘ vykonává věcnou působnost dle ustanovení § 7 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Jeho činností je vykonávání působnosti správního orgánu pro finanční úřady, provádí řízení o právních deliktech a vede evidence a registry pro výkon působnosti orgánů finanční správy.²⁴

Působnost finančních úřadů je zakotvena v ustanovení § 8 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Od 01. 01. 1993 byla správa daní v ČR upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon měl mnoho nedostatků a po dobu své účinnosti byl mnohokrát novelizován. I přes veškeré provedené novelizace se vyznačoval stále velkými nedostatky, které se nedařilo odstranit.

Dne 03. 09. 2009 vstoupil v platnost zákon č. 280/2009 Sb., DŘ, s účinností od 01. 01. 2011. DŘ upravil daňový proces a nahradil zákon o správě daní a poplatků. Cílem DŘ bylo poskytnutí srozumitelné právní normy, která umožnila správcům daně, daňovým poplatníkům i poradcům lepší orientaci v dané problematice. I přesto, jak dlouho trvala jeho příprava, stále v něm nacházíme nedostatky. První změny v ustanoveních vstoupily v platnost v dubnu 2011. Předmět je zakotven přímo v ustanovení § 1 odst. 1 DŘ: „*Tento zákon upravuje postup správců daně, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim*

²² KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 146, 147. ISBN 978-80-213-2572-2.

²³ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, S. 147. ISBN 978-80-213-2572-2.

²⁴ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 148. ISBN 978-80-213-2572-2.

vznikají při správě daní“ a v ustanovení § 1 odst. 2 DŘ: „Správa daně je postup, jehož cílem je správné zajištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“²⁵

DŘ definuje osoby, které se správy daní mohou zúčastnit, stanovuje povinnosti ochrany při poskytování informací, pravidla pro doručování, vymezuje jednotlivé typy dokumentace, zabývá se dozorčími a opravnými prostředky, vymezuje druhy řízení (dle ustanovení § 134 DŘ – daňové řízení a dle ustanovení § 135 až 137 DŘ – nalézací řízení), obsahuje obecná ustanovení o placení a vymáhání daní, o právním nástupnictví, insolvenční a také řeší postihy při porušení povinností při správě daní.²⁶

Daňová kontrola je prováděna v rámci nalézacího řízení a je upravena v ustanoveních § 85 až 87 DŘ.²⁷

Plátcí DPH mají povinnost podat do 25. dne následujícího měsíce přiznání k DPH. v případě, že plátce daně vykáže vlastní daňovou povinnost, musí být tato částka připsána na účet finančního úřadu nejpozději v den, do kdy je povinen podat daňové tvrzení. Pokud plátce daně v přiznání k DPH vykáže nadměrný odpočet, je povinností správce daně dle ustanovení § 105 odst. 1 ZDPH do 30 dnů tento nadměrný odpočet plátcí daně vyplatit. v případě, že správci daně vzniknou konkrétní pochybnosti, vystaví dle ustanovení § 89 DŘ „výzvu k odstranění pochybností“, ve které vyzve daňový subjekt k odstranění konkrétních pochybností. Pokud tedy plátce daně podá daňové přiznání s nadměrným odpočtem a správce daně zahájí postup k odstranění pochybností, nedojde k vyměření daně po celou dobu trvání postupu k odstranění pochybností a 30 ti denní lhůta pro vrácení přeplatku do doby vyměření neběží.

3.2.1 Opravné daňové prostředky

Opravné prostředky představují způsob, jak se může daňový subjekt v daňovém řízení proti rozhodnutí správce daně „bránit“. Opravné prostředky mohou být **řádné** (rozhodnutí nenabylo právní moci) a **mimořádné** (rozhodnutí již nabylo právní moci).

²⁵ KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava*. 2. vyd., Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015, s. 146. ISBN 978-80-213-2572-2.

²⁶ BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017, s. 296. ISBN 978-80-7554-060-7.

²⁷ BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017, s. 289. ISBN 978-80-7554-060-7.

K řádným opravným prostředkům patří odvolání, stížnost, námitka nebo reklamace. Mezi mimořádné opravné prostředky patří obnova řízení, přezkoumání daňových rozhodnutí, prominutí daně, opravy zřejmých omylů a nejasností.

Nejvýznamnějším řádným opravným prostředkem je odvolání. Daňový subjekt se může proti každému rozhodnutí správce daně, které není vyloučeno zákonem, odvolat. Odvolání je vymezeno v ustanoveních § 109 až § 116 DŘ.

O odvolání proti rozhodnutí správce daně rozhoduje odvolací orgán. Rozhodnutí o odvolání nadřízeným orgánem je vždy definitivní.

Nejvýznamnější mimořádným opravným prostředkem je obnova řízení dle ustanovení § 117 až 120 DŘ.²⁸

²⁸ Viz daňový řád.

4 HARMONIZACE DAŇOVÉHO SYSTÉMU

4.1 Harmonizace daňového systému v EU ve vztahu k ČR

Návrat mezi demokratické státy uskutečnila ČR svými dvěma významnými kroky, a to se vstupem do NATO a následně vstupem do EU. Zatímco NATO jednoznačně stanovuje podmínky, které musí být splněny, aby všichni členové, i ti noví, byli přínosem pro tento obranný systém, EU má také stanoveny podmínky vstupu, ale lze z nich vyjednat určité časové odklady, výjimky z plnění atd. Podmínky, které jsou stanoveny EU, upravují především společnou úroveň členských zemí. Postavení, místo a význam, si musí každá členská země EU vytvořit sama, svou činností, silou své ekonomiky, schopnostmi lidí určitého členského státu.

Stanovení společných podmínek členských zemí spočívá v omezení mimoekonomické konkurence mezi státy EU, tj. dojít ke společnému cíli, ujednotit podmínky živnostenských oprávnění, uznávání vzdělání, podmínky pro obchod a sjednotit pravidla zahraničního obchodu, celního řízení, cla, a sjednotit daňovou zátěž. Můžeme tedy hovořit o záměru sjednocení všech základních prvků na politickém, ekonomickém, právním a finančním poli. Výsledkem je omezení nežádoucí konkurence státních systémů a státem vytvářených podmínek a záměrně vytvořených daňových rájů, a na druhé straně má být podporována žádoucí, neovlivňovaná konkurence ekonomických podnikatelských subjektů. Tohoto záměru sblížení, sjednocení nemůže být dosaženo skokem, protože tomuto procesu je věnováno u nově vstupujících států v podstatě celé kandidátské období příprav na členství v EU. Proces sblížení systémů je nazýván harmonizací a pro nový členský stát, který do EU vstoupí, není konečný, pokračuje dál po celou dobu členství státu v unii. Každý členský stát musí průběžně dbát, aby jeho vnitrostátní činnost byla v souladu se zásadami EU, aby se vnitrostátní předpisy každého členu řídily dohodnutým směrem vývoje v EU a nebyly v rozporu s předpisy EU.

4.2 Harmonizace DPH

Již od počátku ekonomického procesu evropského společenství byly proječovány snahy o harmonizaci nepřímých daní. V Evropě se aplikovaly 2 systémy nepřímého zdanění. Ve Francii byl uplatňován systém DPH a v ostatních členských státech se uplatňoval kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Rozhodnutím evropské komise byl nahrazen kumulativní

kaskádový systém nepřímého zdanění systémem DPH, aby daň byla lépe měřitelná a daňové zatížení bylo rovnoměrné, aby byla daň přesunuta na spotřebitele a nenarušovala soutěž na trhu. Konečným rozhodnutím evropské komise bylo zrušení intrakomunitárních daňových hranic.²⁹

Proces daňové harmonizace je důležitý také pro subjekty v ČR, protože jeho výsledky jsou promítány do národní daňové legislativy. Je to složitý a zdlouhavý proces, což vyplývá z daňových systémů zemí EU. Harmonizační proces lze identifikovat na 3 základní fáze, ale nemusí být vždy těmito fázemi nutně propojen:

- harmonizace daňové sazby,
- harmonizace daňového základu,
- výběr daně, kterou je nutno harmonizovat.

Daňová harmonizace může být rozdělena dle různých hledisek na:

- pozitivní a negativní, přímou či nepřímou (podle prostředků použitých k dosažení cílů),
- vertikální a horizontální,
- celkovou a dílčí (z hlediska daňového systému jako celku).³⁰

„Vztáhneme-li tedy definice daňové harmonizace na proces probíhající v Evropských společenstvích, pak lze harmonizaci chápat jako mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování harmonizace, tedy není dosažení „jednotné daňové soustavy“, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých soustav“³¹.

²⁹ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktual. vyd., Praha: ASPI., 2008/9, s. 36. ISBN 978-80-87480-05-2.

³⁰ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktual. vyd., Praha: ASPI., 2008/9, s. 15. ISBN 978-80-87480-05-2.

³¹ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktual. vyd., Praha: ASPI., 2008/9, s. 18. ISBN 978-80-87480-05-2.

5 ÚNIKY NA DPH

5.1 Daňové úniky na DPH

Než se začnu zabývat vymezením pojmu „daňový únik“, zkusím položit otázku: „Co si pod pojmem „daňový únik“ představí obyčejný daňový poplatník?“

„Další sérii „kolotočových“ podvodů, v nichž figurují ztracené firmy a dlouhá řada prodejců, a na jejichž konci je obří daňový podvod, odhalil zlínský policejní tým Kobra. Tentokrát jde o obchodníky s hutním materiálem a škoda je zatím vyčíslená na 228 milionů korun“³². „Detektivové z týmu Kobra obvinili muže z Plzeňska z krácení daně při prodeji pohonných hmot. Podle policistů muž připravil Českou republiku o více než 66 milionů korun“³³. „Speciální tým Kobra odhalil na Zlínsku nejrozsáhlejší případ takzvaných karuselových podvodů. Organizovaná skupina zde vytvořila účelovou obchodní síť, která poté vykazovala fiktivní obchody zejména s barevnými kovy. Škodu kriminalisté vyčíslili na bezmála 620 milionů korun, obvinili osm lidí a tři firmy“³⁴.

V poslední době se téměř každý týden objevují v médiích články o podvodech na daních. Díky těmto kauzám lidé chápou tento pojem jako negativní a především ho spojují s trestným činem, který provádějí podvodníci a zloději. Přesto je vymezení daňového podvodu složitější a problematičtější, než se na první pohled může zdát. Ne vždy se totiž jedná o úmyslný trestný čin.

Daňovým únikem je označována situace, kdy se poplatník vyhýbá placení daní, ať už zcela nebo jen částečně, a kdy je jeho jednání protiprávní se záměrem neoprávněného krácení daňové povinnosti.

Daňové úniky můžeme rozdělit na úmyslné (vědomé) a neúmyslné (nevědomé).

Úmyslné daňové úniky jsou ty, kdy se jedná o trestný čin dle ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákon“). U trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, musí být prokázáno, že se jedná o úmyslný trestný čin, který se může v některých případech nazývat „daňový podvod“. V případě, že je tento či prokázán, je postižitelný.

³² PROCHÁZKOVÁ, P. Další zátah policejní Kobry na Zlínsku odhalil daňové podvody za 228 milionů. In: *IDNES.cz*

³³ PETŘÍKOVÁ, P. Kobra odhalila daňové podvody za 66 milionů, obviněný měl i bílé koně. In: *IDNES.cz*

³⁴ HRON, M. Daňová Kobra odhalila na Zlínsku karuselové obchody za 620 milionů. In: *IDNES.cz*

Ne vždy, když dojde k daňovému úniku, se jedná o úmyslný a záměrně podvodný čin. Někdy se může jednat o chyby, které daňový subjekt způsobí z neznalosti či složitosti a nepřehlednosti daňového předpisu nebo také z pouhé nedbalosti.

Daňové úniky mají různé formy a velká část jich má charakter mezinárodní. V konečném důsledku jsou daňové úniky totožné, způsobují ztrátu daňových výnosů. Každý stát by měl proti daňovým únikům bojovat, snažit se je vyhledávat a sankcionovat.

Dalším kritériem, dle kterého je možné rozdělit daňové úniky, je počet osob, které se uskutečněného daňového podvodu zúčastní. Individuální daňové úniky jsou charakteristické pro osoby, které vykonávají samostatně výdělečnou činnost, a pro právnické osoby, které mají nízký obrat. Ve většině případů se jedná o nadhodnocování výdajů, zatajování příjmů a zahrnutí falešných faktur do nároků na odpočet daně.

Úniky, do kterých jsou zapojeny dvě a více osob, které neodvádějí nebo neplatí DPH, jde o řetězec plátců nebo tzv. karuselový podvod. Principem karuselového podvodu je, že firma z jiného členského státu dodá zboží firmě v tuzemsku, kde je jednatelem osoba tzv. „bílý kůň“, tj. osoba bez zázemí, s bydlištěm na obecním úřadě a bez majetku, ta zboží přeprodá, DPH vykáže, ale neodvede a přestane komunikovat nebo zmizí, poté přeprodá zboží další tuzemské firmě a následně uskuteční export do jiného členského státu osvobozeno od daně s nárokem na odpočet, první firmě v řetězci.

Tyto druhy podvodů často zasahují i za hranice našeho území i za hranice států EU, tzn. do třetích zemí.

Odhalení daňového podvodu je složité. Prodej zboží nebo poskytnutí služeb probíhá většinou mezi několika desítkami firem, někdy mezi stovkami. Některá plnění skutečně probíhají, ale některé plnění mají pouze papírovou formu, tzn. fiktivní, zboží vůbec neexistuje nebo služba nebyla provedena. v praxi je to složitější, obchody jsou uskutečňovány i přes 6 zemí, probíhají křížově a peníze mizí v daňových rájích. Osoby tzv. „bílé koně“ mohou být v několika firmách v řetězci. Bývalý ředitel finanční správy Žežulka uvádí, že: „V praxi těch článků bývá 15 nebo 20. Historicky jsem viděl případ, kdy jich bylo 50,“.

Do neaktivních firem jsou často zapojeni bezdomovci, což je při odhalování organizovaného zločinu komplikací. „Než Finanční správa zjistí, odkud zboží přiteklo, jak bylo placeno atd., můžeme se blížit lhůtě 3 let, kterou úřad má. Vyřešit největší schémata zpravidla zabere minimálně dva roky,“ uvádí šéf Finanční správy Martin Janeček. Mezitím si organizátoři založí nový řetězec firem a podvod jede dál.

Kontrolní hlášení zatím neodhalilo, kolik karuselových struktur se v ČR nachází. Na Slovensku tímto nástrojem bylo odhaleno kolem 160 schémat měsíčně. Dle sdělení Janečka je odhalení těch největších řetězců práce minimálně na dva roky.

Dle finanční správy v řetězcových obchodech probíhají prodeje v podstatě jakéhokoliv zboží - od emisních povolenek po rtěnky, ale třeba i plynové masky nebo železo. Mezi oblíbené komodity patří elektronika nebo reklamní služby.³⁵

Podvody na DPH jsou v dnešní době velice známým fenoménem, který představuje pro členské státy EU obrovské riziko. Každý členský stát proti podvodům na DPH bojuje různými způsoby. Z důvodu harmonizace právních předpisů o DPH jsou členské státy vázány evropským právem. „*Samotný podvod na dani z přidané hodnoty je založen na vylákání výhody spojené s nárokem na odpočet daně nebo na nepřiznání či neodvedení daňové povinnosti*“.

Mezi nejznámější a nejzávažnější podvody na DPH patří karuselové podvody. Tyto podvody se v EU začaly objevovat již kolem roku 1992, kdy došlo k osvobození plnění s nárokem na odpočet daně od DPH uskutečněného mezi jednotlivými členskými státy.³⁶

„*Minimálně miliarda korun měsíčně se ztrácí jen v „karuselových“ obchodech s elektronikou. Je to organizovaná kriminální činnost ve velkém měřítku. Často je koordinována lidmi, kteří se k nám přesouvají z jiných zemí Evropské unie, kde už byly podvody nejrůznějšími opatřeními zastaveny*“³⁷.

Významná jsou také opatření proti daňovým únikům zavedená do ZDPH od roku 2013 – institut nespolehlivého plátce a zveřejňování účtů v registru plátců DPH, obojí i návazně na rozšíření titulů pro ručení příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem zdanitelného plnění. Také zavedení povinnosti kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami má jednoznačně pozitivní dopad na inkaso.

Uvedené instituty pro boj s daňovými úniky mají svým charakterem zejména preventivní účinek, jejich fiskální dopad lze stěží kvantifikovat.

S úniky na DPH se můžeme setkat v mnoha situacích, jedná se například o:

- plnění poskytnutá od subjektu, který není plátcem DPH, ale vystaví daňový doklad, na jehož základě odběratel plátce nárokuje odpočet,

³⁵ HORÁČEK, F. Jak fungují podvodné kolotoče? Zboží rotuje přes desítky firem. In: *IDNES.cz*

³⁶ LICHNOVSKÝ, O. Podvody na DPH a jejich prokazování. In: *ucetnikavarna.cz*

³⁷ ČERNÁ, D. Rozhovor s poradcem ministra financí Jaroslavem Ungermanem. In: *mfcv.cz*

- při vývozu zboží, kdy poplatník uvede, že zboží přešlo hranice tuzemska jako osvobozeno s nárokem na odpočet a přitom, se zboží stále nachází na území ČR a je prodáno včetně daně, ale ta není odvedena do státního rozpočtu,
- uplatnění nároku na odpočet z fiktivních zdanitelných plnění,
- využití institutu zneužití práva – plátce koná dle zákona, ale jeho výklad si přizpůsobí, že získá neoprávněnou výhodu na DPH,
- využití situace „věděl a mohl vědět“ – plátce nárokuje odpočet daně z plnění od dodavatele, který neodvedl daň a plátce o této skutečnosti věděl nebo vědět mohl,
- podvody v řetězcích.

5.1.1 Institut zneužití práva

Většina daňových poplatníků se snaží minimalizovat své daňové povinnosti vůči státu. Dosažení daňové optimalizace není v rozporu s právními předpisy a je podporováno i zákonnými ustanoveními. Subjekty mohou jako daňový únik využít institutu „zneužití práva“. Subjekt může optimalizovat, ale nemůže utvářet umělé situace. Použití institutu zneužití práva je tzv. „záchrannou brzdou“, jedná se o poslední možný prostředek. Konkrétní případ na tento institut bude uveden v praktické části této bakalářské práce. Institut zneužití práva v oblasti daní definuje judikatura Nejvyššího soudu spisová značka 1 Afs 107/2004-48 ze dne 10. 11. 2015, Ing. P. B. *„Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním“*. V tomto judikátu také dále určuje, že: *„takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva“*.

5.1.2 Věděl a mohl vědět

Pojmy „věděl nebo mohl vědět“ vyjadřují vnitřní psychický vztah příjemce zdanitelného plnění ke skutečnostem, které jsou uvedeny v ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) až c) ZDPH. Jejich prostřednictvím je vyjádřena míra zavinění. Z hlediska zavinění se může jednat o úmysl

nebo nedbalost. Druhy zavinění vycházejí z obecné právní teorie a jsou výslovně zakotveny ve hmotně-právních normách práva trestního.

Vědomá nedbalost, subjekt věděl, že předvídané skutečnosti mohou nastat, ale spoléhal na to, že nenastanou. Nevědomá nedbalost, subjekt nevěděl, že předvídané skutečnosti mohou nastat, ale vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům vědět měl a mohl.

Nevědomá nedbalost se hodnotí ze dvou hledisek, subjektivního a objektivního. Objektivní hledisko chce od každého, kdo se zúčastní, aby projevil stejnou míru opatrnosti. Mezi porušením povinné opatrnosti a následkem musí být příčinná souvislost. Subjektivní hledisko zkoumá, zda dotčená osoba vzhledem ke skutečnostem konkrétního případu důsledky svého jednání skutečně mohla předvídat.

Jako příklad můžeme uvést nestandardní okolnosti dodávek zlata, které při obvyklé míře opatrnosti lze považovat za podezřelé a z toho důvodu si subjekt může být vědom, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH.

Subjekt dlouhodobě podnikal v oblasti nákupu a prodeje zlata, zdroj od koho nakupoval nebyl znám, zlato bylo při nákupu předáváno v igelitkách a úhrady probíhaly v hotovosti (v částkách nepřesahujících denní limit dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a novely zákon č. 303/2008 Sb., o omezení plateb v hotovosti). Výpovědi svědků ve věci objednávek a předávkách zlata se od sebe lišily. Odvolatel si žádným způsobem obchodní partnery neprověřoval. Některé dovolatele sám odvolatel začlenil do řetězce, odvolatel dříve nevykazoval žádné aktivity, plátcem se stal až poté, co byla zrušena registrace jiné společnosti, která mu v předchozích obdobích zlato dodávala. Tyto společnosti zastupoval stejný zástupce, odvolatel obdobně obchodoval v mnoha jiných zdaňovacích obdobích, měnil pouze dodavatele, smluvní vztahy neměly písemnou podobu, nákupy a prodeje probíhaly v minimálních časových odstupech. Veškeré indicie, které samy o sobě nejsou nezákonné, tvoří v souhrnu logický, ničím nenarušený a ucelený sled vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že odvolatel o podvodu na DPH věděl či minimálně mohl vědět.³⁸

³⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012, čj. 1 Afs 37/2012 - 50, In: *nssoud.cz*

5.1.3 Neoprávněné uplatnění odpočtu daně na vstupu

Tato situace je využívána, kdy poplatník pořizuje zboží či služby, které nepoužije pro uskutečňování své ekonomické činnosti dle ustanovení § 72 ZDPH. V mnoha případech se můžeme setkat s tím, že plátce si do nároku na odpočet DPH zahrne faktury přijaté za zboží či služby, které ve skutečnosti nebyly dodány nebo uskutečněny, jedná se pouze o plnění uvedené na fakturách. Prokázat to, že zdanitelné plnění, tak jak je uvedeno na předložených dokladech, je velice náročné a někdy trvá poměrně dlouhou dobu. Plátcí mají často dojem, že správce daně má za povinnost jim prokázat, že určité plnění uvedené v účetnictví je v rozporu se skutečností. Správce daně má pouze za povinnost prokázat, že v souladu mezi účetnictvím a skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Správce daně musí ve výzvě nebo do protokolu uvést konkrétní pochybnosti, které vůči daňovému subjektu v průběhu řízení vyšly najevo (rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 01. 2008, EURO PRIM).³⁹

5.2 Nástroje boje v daňovém řádu

5.2.1 Vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost je nedílnou součástí správy daní. Její průběh je často zahájen již před zahájením samotného daňového řízení, jelikož dle ustanovení § 3 DŘ: *„Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající“*.⁴⁰

Účel tohoto postupu je upraven v ustanovení § 78 DŘ. Zabývá se analýzou, která vyhodnocuje rizikové informace o daňových subjektech, kritické ukazatele a veškeré dostupné informace relevantní pro zahájení postupů v daňovém řízení. Úkony v daňových řízeních je možno zahájit na cílené rizikové oblasti. Zaměřuje se často na odhalení nedostatků v evidencích, účetních zápisech, nesrovnalostí v daňových přiznáních, popřípadě i předložených důkazních prostředcích, ze kterých vyplývá krácení daňové povinnosti.

Důležitým aspektem vyhledávací činnosti v boji proti daňovým únikům je možnost provádění šetření bez součinnosti daňového subjektu. Z tohoto důvodu nedochází k tomu, že by daňové subjekty ovlivňovali získané důkazní prostředky. Dle ustanovení § 9 odst. 2 DŘ:

³⁹ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6., aktualizované vydání.* Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 587. ISBN 978-80-7478-740-9.

⁴⁰ BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn.* Praha: Anag, 2017, s. 278. ISBN 978-80-7554-060-7.

„Správce daně soustavně zajišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny“⁴¹.

V roce 2015 a 2016 byla využívána především při žádostech o registraci k DPH, při ověřování skutečných sídel daňových subjektů, při vyhledávání a zajištění důkazních prostředků u třetích osob (jedná se o odběratele či dodavatele kontrolovaného daňového subjektu), při prověřování podnětů od veřejnosti či od jiných orgánů.

Zjištěné informace byly využity při tvorbě plánů kontrol, ale také při odhalování karuselových podvodů (tzv. řetězců), vyhledávání velkých daňových úniků nebo zjišťování rizikových oblastí.

Také se vyhledávací činnosti využívá v souvislosti s mezinárodní výměnou informací a vykázaných rozdílů hodnot dovozu a vývozu na daňových přiznáních k DPH.

Pro získávání informací se provádí místní šetření, ústní jednání, zasílají se výzvy k poskytování informací dle ustanovení § 57 odst. 1, § 58 a § 93 odst. 4 DŘ nebo se zjišťují z internetu, interních a externích databází.

Vyhledávací činnost začala více využívat registrační a vyměřovací oddělení, z důvodů prověřování nových plátců DPH. Správci daně registračního oddělení se snaží v průběhu řízení k registracím k DPH zajistit dostatek informací a důkazních prostředků, dle kterých vyhodnotí, zda podal daňový subjekt přihlášku k registraci oprávněně. V mnoha případech je zjištěno, že nový plátce bude zapojen do řetězce a existuje nebezpečí, že dojde tak k úmyslnému krácení DPH.

Správci daně vymáhacího oddělení často využívají vyhledávací činnost, v rámci níž mají možnost zjistit majetek dlužníků a následně zahájí daňovou exekuci a zajistí samotný výběr daní, prostřednictvím zajišťovacího příkazu, zřízením zástavního práva nebo použijí institutu ručení.

5.2.2 Místní šetření

Místní šetření může být provedeno v kterékoliv fázi daňového řízení. Nejčastěji se provádí za účelem získávání důkazních prostředků a potřebných informací. Údaje nezbytné pro správu daní tímto způsobem získávají všichni pracovníci finančních úřadů, přesto nejvíce místních šetření využívají pracovníci kontrolních oddělení. Průběh je upraven v ustanoveních § 80 – 84

⁴¹ BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017, s. 279. ISBN 978-80-7554-060-7.

DŘ. Správci daně o místním šetření sepisují úřední záznam dle ustanovení § 63 DŘ nebo v případě, že se místního šetření účastní i jiné osoby, se kterými správce daně jedná, sepíše protokol z místního šetření dle ustanovení § 60 - 62 DŘ.

5.2.3 Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností, který je upraven v ustanoveních § 89 a § 90 DŘ, byl za působnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nazýván jako „vytýkací řízení“. Správce daně jej může zahájit tehdy, pokud má oprávněné pochyby o údajích, které daňový subjekt uvedl ve svém daňovém tvrzení k DPH. Postup k odstranění pochybností lze zahájit pouze před vyměřením daně, tj. pouze do 30 dnů od data podání daňového tvrzení. Po uplynutí této lhůty, kdy správce daně musí vyměřit daň, může správce daně prověřit nastalé pochybnosti provedením daňové kontroly.

V případě, že má správce daně pochybnosti, sdělí je daňovému subjektu výzvou k odstranění pochybností dle ustanovení § 89 DŘ. Ve výzvě uvede pochybnosti takovým způsobem, který umožní subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil takové důkazní prostředky, aby odstranil pochybnosti. Tento postup jako nástroj v boji proti daňovým únikům se nejčastěji využívá v případech, kdy plátce nárokuje vrácení nadměrného odpočtu.⁴²

Počet a výsledky postupů k odstranění pochybností za rok 2015 je zobrazen v **tabulce č. 1** níže.

Tabulka 1 - Počet a výsledky postupů k odstranění pochybností k 31. 12. 2015

Daň	Počet ukončených	Počet ukončených s rozdílem	Změna v důsledku postupu k odstranění pochybností (v tis. Kč)		
			Daňové povinnosti	Nadměrného odpočtu	Ztráty
z přidané hodnoty	17 672	10 011	7 459 754	-3 105 244	
z příjmů PO	1 362	419	488 167		-8 51
z příjmů FO	5 028	1 540	14 369		3 892
CELKEM	24 062	11 970	7 962 290	-3 105 244	-4 159

Zdroj: MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Zprávy o činnosti finanční a celní správy. In: mfc.r.cz. s. 48.

Pozn. Součtové rozdíly vyplývají ze zaokrouhlování na celé tis. Kč.

⁴² Viz § 105 odst. 1 ZDPH.

5.2.4 Daňová kontrola

Daňová kontrola je zahájena dle ustanovení § 85 – 88 DŘ. Může být zahájena:

- po podání daňového tvrzení, tzv. kontrola před vyměřením,
- na základě přechodu z postupu k odstranění pochybností,
- po vyměření daně do 3 let, dle ustanovení § 148 DŘ.

Bez předchozích šetření se zahajuje již po vyměření daně. Správce daně při zahájení daňové kontroly vymezí její rozsah, který lze v průběhu měnit.

Činnost kontrolních oddělení správců daně je negativně ovlivňována zvyšující se náročností důkazního řízení, zejména pak vyjasňováním procesních postupů a jejich aplikací do praxe, protože se zvyšuje problematika procesně právní i hmotně právní úpravy. Ukončování postupu k odstranění pochybností i daňových kontrol je neustále procesně a administrativně náročnější. Hlavním důvodem je neúmyslná spolupráce ze strany daňových subjektů.

Největší část doměrků DPH je za fiktivní plnění od daňových subjektů, které jsou nekontaktní, v menším rozsahu se jedná o pochybení ze strany účetních.

Správce daně musí v rámci dokazování provádět časově náročné prokazování, neboť je stavěno na dožádáních tuzemských i mezinárodních (tzv. SCAC), místních šetřeních, výsleších svědků dle § 96 DŘ, výzvách k poskytnutí informací dle § 57 odst. 1, § 58 a § 93 odst. 4 DŘ a výzvách k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 DŘ.

Na základě výše popsanych postupů, které správce daně při správě daní provádí, jsou správci daně povinni dle ustanovení § 8 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „trestní řád“) oznámit státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti, které nasvědčují tomu, že byl spáchán trestný čin. Povinností správce daně je předání podnětu orgánu, který je činný v trestním řízení, tj. podat oznámení ve věci podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, dle ustanovení § 240 trestního řádu.

Celková výše daně, která byla v roce 2015 doměřena na základě daňových kontrol, činí 15 721 mil. Kč (viz **tabulka č. 2** níže).

Tabulka 2 - Počet a výsledky daňových kontrol provedených k 31. 12. 2015

Druh příjmu	Počet subjektů	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol	Změna ztráty
Daň z přidané hodnoty	542 101	10 130	13 660 791	
Daň z příjmů PO	567 865	4 396	1 761 077	-992 677
Daň z příjmů FO – podáv. přiznání	1 305 647	5 714	178 242	-265 748
Daň z příjmů FO – záv. činnost	540 273	3 479	66 314	
Daň z příjmů zvl. sazba (§ 36)	462 326	1 223	43 021	
Daň z nemovitých věcí	3 893 619	370	576	
Daň dědic. darov. a z přev. nemov.	6 319	0	0	
Daň z nabytí nemovitých věcí	210 418	1	0	
Daň silniční	819 694	2 134	11 294	
CELKEM	8 348 262	27 447	15 721 315	-1 258 425

Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Zprávy o činnosti finanční a celní správy. In: *mfer.cz*, s. 50

Pozn. Hodnoty jsou uvedeny v tis. Kč.

Oproti roku 2014 jde o nárůst o 63,5 %. Největší část tvoří doměřená daň u DPH, ta představuje 86,9 % celkové doměřené daně za rok 2015. Oproti předchozímu roku došlo v roce 2015 ke zvýšení doměrku DPH o 5 402 mil. Kč, tzn. nárůst o 65,4 %.

Celkový podíl doměřených daní u DPH a u daně z příjmů právnických osob z daňových kontrol v roce 2015 činil 98,1 %.

V roce 2015 bylo provedeno oproti roku 2014 o 9 676 daňových kontrol méně, a i přesto došlo ke zvýšení doměřené daně, především u DPH a u daně z příjmů právnických osob.

V roce 2015 přispělo k výraznému nárůstu doměřené daně u DPH odhalení podvodných řetězců, obchodujících s různými komoditami a poskytováním různých služeb (např. PHM, reklamní služby, tabákové výrobky, zlato, atd.).

5.3 Boj proti daňovým únikům

Vládní strany čím dál tím častěji ve svých programových prohlášeních hovoří o tom, že se musí efektivněji bojovat s daňovými úniky. Tento fakt dokazuje, jakou vážnost tato situace v ČR představuje. „V boji proti daňovým únikům neustoupíme, naše opatření budeme důsledně prosazovat v ČR i v EU“⁴³. „Finanční správa a Celní správa v rámci boje proti daňovým

⁴³ Programové prohlášení ministra Andreje Babiše. In: *mfer.cz*

únikům startují velké nábory. Úřady, které spadají pod ministerstvo financí, plánují dohromady přijmout 780 nových lidí. Náborů začínají letos. Pro příští rok se kvůli tomu počítá s navýšením rozpočtu o 200 milionů korun. Celníky by mohl posílit i bývalý šéf protimafiánského útvaru Robert Šlachta“⁴⁴.

Od srpna 2016 má díky změně zákona celní správa větší moc než doposud. Do té doby mohla celní správa vyšetřovat pouze úniky na DPH, které se týkaly zahraničních subjektů – např. pokud se uskutečnilo dodání zboží z Německa v rámci karuselového podvodu, prošlo územím ČR a šlo do Polska. V současné době již může celní správa šetřit podezření na daňové úniky u DPH i mezi firmami na českém území.

Od roku 2018 by měla celní správa získat kompetence k šetření přímých daní, protože úniky na dani z příjmů často souvisí s úniky na DPH.⁴⁵

Kromě institutu ručení, rychlého zajištění, režimu přenesení daňové povinnosti dle ustanovení § 92a ZDPH, je nutno zavést i postupy, které budou bránit rizikovým daňovým subjektům vstoupit do systému DPH, nebo se jimi, alespoň jejich počet omezí. V současné době se v boji proti daňovým únikům začal hojně využívat systém, kdy při registraci k DPH probíhají důslednější prověřování subjektu a jeho činnosti předtím, než je daňový subjekt zaregistrován. Správci daně zjišťují, zda se jedná o osoby povinné k dani a nejedná se o účelovou registraci, jejímž cílem je získání statusu plátce DPH. Důsledným šetřením v rámci registračního řízení se zamezí podezřelým subjektům vstoupit do systému DPH.

Kontrolní hlášení je jedním z dalších nástrojů v boji s daňovými úniky, jehož cílem je odhalení podvodných subjektů, kterým se podařilo zaregistrovat k DPH, identifikovat je a následně eliminovat ze systému podvodných transakcí.

5.3.1 Kontrolní hlášení

Zavedením systému kontrolního hlášení DPH došlo k zamezení daňových únikům v oblasti DPH. Má sloužit jako řešení proti přesouvání daňových podvodů do ČR z ostatních států. Jako pozitivní efekt se jeví urychlení a zjednodušení vracení nadměrných odpočtů plátcům. Cílem a smyslem je umožnit získání informací o vybraných transakcích, které plátcí realizují. Správce daně porovnává a páruje jednotlivá kontrolní hlášení. Správci daně by měli

⁴⁴ HORÁČEK, F. Stát nabere kvůli boji s daňovými úniky 780 nových lidí. Možná i Šlachtu. In: *IDNES.cz*

⁴⁵ VLKOVÁ, J. Nový šéf celníků: Daňové podvody budeme vyšetřovat sami, jako policie. In: *IDNES.cz*

být schopni rychleji identifikovat rizikové propojení osob (řetězce, karusely, mnohdy až o stovce subjektů) odčerpávajících neoprávněně finanční prostředky z veřejných rozpočtů.⁴⁶

Od 01. 01. 2016 bylo zavedeno nové opatření v boji proti daňovým únikům, tzv. kontrolní hlášení. Povinnost pro plátce DPH podávat kontrolní hlášení byla stanovena novelou zákona o DPH, a to zákonem č. 360/2014 Sb., ze dne 22. 12. 2014.

Tento institut je řešen v ustanoveních § 101c až § 101i ZDPH. Povinnost podávat kontrolní hlášení mají všichni plátci DPH bez ohledu na to, zda se jedná o český nebo zahraniční daňový subjekt. Dle ustanovení § 101c ZDPH, musí podat kontrolní hlášení plátce, pokud:

- a) uskutečnil zdanitelné plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění,
- b) přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo poskytl úplatu přede dnem tohoto plnění,
- c) ve zvláštním režimu pro investiční zlato:
 1. přijal zprostředkovatelskou službu, u které byla uplatněna daň podle § 92 odst. 5,
 2. uskutečnil dodání investičního zlata osvobozeného od daně, u kterého má nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c) nebo
 3. investiční zlato vyrobil nebo zlato přeměnil v investiční zlato podle § 92 odst. 7.⁴⁷

Kontrolní hlášení v podstatě kopíruje záznamní povinnost, kterou podnikatelé mají vést dle ustanovení § 100 ZDPH. Jedná se o hlášení, které nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti nahrazuje samostatně podávaný výpis z evidence pro účely DPH podle § 92a ZDPH, za odběratele nebo dodavatele. Kontrolní hlášení je nutno podávat pouze elektronicky ve stanoveném formátu dle ustanovení § 101a ZDPH.

Právnícké osoby mají povinnost ho podávat každý měsíc, bez ohledu na to, zda jsou měsíční nebo čtvrtletní plátci. Fyzické osoby ho mohou podávat ve lhůtě pro podání daňového přiznání čtvrtletně. Hlášení se vždy podává do 25. dne dalšího měsíce po skončení zdaňovacího období.

Dle odhadů finanční správy na podvodech přijde stát každým rokem až o 80 mld. korun. Opatřeními proti podvodům bylo zavedení kontrolního hlášení, které má snížit rozdíl mezi

⁴⁶ Ministerstvo financí České republiky. Státní rozpočet 2016 v kostce. In: *mfc.cz*

⁴⁷ BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017, s. 144. ISBN 978-80-7554-060-7.

vybranými daněmi a výdaji státního rozpočtu. S tímto opatřením nesouhlasí mnoho firem, včetně některých politiků. Z kontrolních hlášení mohou úředníci nahlížet do podnikání společností, vidí, jaké faktury mají na vstupu a jaké na výstupu, v jakých hodnotách se tato plnění uskutečňují a mohou identifikovat tyto subjekty. Dle sdělení ministerstva financí se na DPH díky kontrolnímu hlášení vybralo o 10 až 12 mld. více.

Kontrolní hlášení pracuje na principu sběru dat od všech plátců, porovnává veškerá podaná hlášení a páruje je v reálném čase. Jeho výsledkem je identifikování organizovaného propojení plátců a neoprávněné čerpání finančních prostředků. Při zpracovávání kontrolního hlášení se porovnávají data o uskutečněných plněních dodavatelů s daty odběratelů s cílem odstranit pochybení v údajích o dokladech, jedná se o tzv. „první párování“, jehož výsledkem je vystavení výzvy k podání kontrolního hlášení nebo odstranění nesrovnalostí kontrolního hlášení. Dále se při prvním párování porovnávají údaje dle podaného daňového přiznání a kontrolního hlášení u jednoho plátce. Výsledkem tohoto porovnávání mohou být výzvy k podání daňového přiznání nebo kontrolního hlášení či vystavení výzvy k odstranění pochybností správce daně.

V rámci druhého kola párování musí správce daně postupovat rychle při prověřování dvou účastníků transakce a zjistit, který z plátců nesoulad způsobil, a u kterého z nich podvod začíná a po tomto zjištění bezodkladně doměřit daň. Doměrek, který z takového šetření vyplyne, může být často složitě vymahatelný a nepřinese okamžitý fiskální efekt na rozdíl od nevyplaceného nadměrného odpočtu. Díky těmto doměrkům se stane podnikatel dlužníkem a bude na jeho účet vydán exekuční příkaz a využije se institut nespolehlivého plátce. Takto označený plátce již nebude vhodný pro organizátory podvodných řetězců. Nákupy od nespolehlivého plátce jsou důvodem k ručení odběratele za nezaplacenou daň dodavatelem.

5.3.2 Nespolehlivý plátce

S účinností od 01. 01. 2013 byl do ZDPH zahrnut pod ustanovením § 106a, nový právní institut tzv. nespolehlivý plátce. Tento institut v kombinaci s ustanovením § 109 odst. 3 ZDPH ⁴⁸ by měl sloužit jako efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH. Tento institut směřuje vůči subjektům, které se podílejí na podvodném jednání, popřípadě

⁴⁸ BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017, s. 146, 147. ISBN 978-80-7554-060-7.

porušují své daňové povinnosti a závažným způsobem ohrožují veřejný zájem na řádném výběru daní, potažmo na systému fungování DPH.⁴⁹

Nespolehlivým plátcem se stane plátec, který závažným způsobem neplní své povinnosti ve vztahu ke správě daní (§ 106a odst. 1 ZDPH). Označení „nespolehlivý plátec“ vznikne podnikateli například v případech, že:

- se zapojí do podezřelých obchodů nebo poruší zákonnou povinnost v důsledku neuznání nároku na odpočet DPH ve výši minimálně 500 tisíc korun a následně je mu tato daň doměřena či vyměřena a daň ve stanovené lhůtě neuhradí dle doručeného platebního výměru,
- správce daně u plátce DPH minimálně po dobu po sobě jdoucích 3 kalendářních měsíců eviduje nedoplatek v celkové výši 500 tisíc korun,
- správce daně plátcovi opakovaně vyměřuje daň podle pomůcek (minimálně 2 období v době 6 měsíců po sobě jdoucích),
- je daňový subjekt nekontaktní, nespolupracuje se správcem daně, neplní si své povinnosti ve stanovených lhůtách, nepodává přiznání (kontrolní hlášení, daňová přiznání, souhrnná hlášení), ani po výzvách správce daně,
- uvádí nepravdivé údaje o svém sídle nebo sídlí na virtuální adrese.

V případě, kdy plátec obdrží rozhodnutí správce daně, že je zahájeno řízení o nespolehlivém plátcovi, má možnost se do 15 dní od data doručení rozhodnutí odvolat. Pokud „nespolehlivý plátec“ plní své povinnosti, může nejdříve po uplynutí doby 1 roku podat k rukám správce daně žádost o zrušení označení „nespolehlivý plátec“. Správce daně může tuto žádost zamítnout a nová žádost může být podána opět po uplynutí doby 1 roku.

Správci daně byl tento nástroj dán k využití v boji proti nekalým praktikám některých plátců, podvodným jednáním a souvztažně proti působení natolik závažných porušování daňových povinností, že v něm lze spatřovat riziko daňových úniků. Měl by postihnout takové subjekty, které účelově zneužívají svého postavení plátce DPH, přičemž cílem jejich jednání je získat neoprávněné výhody krácením DPH. Tento institut by v žádném případě neměl postihnout běžného plátce, který si své povinnosti plní řádně a včas, ale dopustil se neúmyslného pochybení a nestihl svá pochybení včas napravit. Správce daně musí každé

⁴⁹ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. FOJTÍK, J. Metodická pomůcka č. 1/2013 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2014 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátec).

závažné porušení ustanovení § 106a ZDPH posuzovat s ohledem na osobu plátce a na to, jaké má s tímto plátcem zkušenosti.⁵⁰

U plátců, kteří závažným způsobem porušují své povinnosti, může správce daně po přezkoumání konkrétního případu a v případě, že nepřesahuje plátce daně obrat pro povinnou registraci, zrušit registraci plátce z moci úřední.

„Pokud se některý podnikatel rozhodne obchodovat se společností, která má v okamžiku uskutečnění plnění status nespolehlivého plátce, bude za ni automaticky ručit za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, které od ní přijme“⁵¹.

„Za poslední tři měsíce tohoto roku se počet nespolehlivých plátců DPH opět zvýšil. Nejvyšší nárůst hlásí měsíc srpen, kdy jich přibylo na 246. Těch, kterým by se měl podnikatel vyhnout oblokem, je celkově více jak 6 000. Z toho 40 procent nespolehlivých plátců DPH má registrované sídlo na virtuální adrese. V odhalení stále nových nespolehlivých plátců pomáhá jedno z posledních opatření proti daňovým únikům ministerstva financí. Je jím kontrolní hlášení k DPH, které musí plátci DPH podávat od začátku roku 2016“⁵².

5.3.3 Institut ručení daní

S účinností od 01. 04. 2011 byl v ZDPH „institut ručení za nezaplacenou DPH“. Toto bylo zakotveno v ustanovení § 109 ZDPH.⁵³

Novelou provedenou od 01. 01. 2012 bylo rozšíření ručení příjemce zdanitelného plnění v případě, že úplata za plnění byla poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet mimo tuzemsko. Novela od 01. 01. 2013 zavedla:

- ručení příjemce zdanitelného plnění, pokud úplatu za plnění poskytl zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet, než který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup,
- ručení příjemce při přijetí plnění od tzv. nespolehlivého plátce,

⁵⁰ BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017, s. 145. ISBN 978-80-7554-060-7.

⁵¹ Nespolehlivý plátce. Podnikatelé by měli v Registru plátců DPH kontrolovat, zda neobchodují s nespolehlivými plátcí. In: *PODNIKATEL.cz*

⁵² KNÍŽKOVÁ, J. Nespolehlivých plátců DPH stále přibývá. Odhaluje je kontrolní hlášení k DPH? In: *PODNIKATEL.cz*

⁵³ BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017, s. 147. ISBN 978-80-7554-060-7.

- ručení příjemce při nákupu pohonných hmot od osoby, která není registrována jako distributor.

Zakotvení ručení v oblasti DPH vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES, ve znění pozdějších změn. Cílem zavedením ustanovení této směrnice je zakotvení tohoto institutu do zákona o DPH v ČR a podpora správců daně v boji proti daňovým únikům.⁵⁴

5.3.4 Daňová kobra

Již před spuštěním „daňové kobry“ (dále jen „kobra“), které se uskutečnilo 15. 07. 2014, policisté, celníci a daňoví specialisté z finanční správy spolupracovali a tipovali kauzy daňových úniků a koordinovali řízení, která se v souvislosti s nimi vedla. Činností kobry je identifikace, odhalování a potírání vybraných daňových úniků jak po stránce daňové, tak i trestní. Hlavním cílem je zajištění dokonalého přístupu k informacím a důkazním prostředkům, které v rámci řízení využijí všechny zúčastněné strany.⁵⁵

Za dobu existence kobry již její zástupci uchránili státnímu rozpočtu téměř 6,2 mld. Kč. Za první pololetí roku 2016 se podařilo zachránit ještě před vznikem škody či zajistit na náhradu již vzniklé škody za více než 2 mld. Kč. *„Prioritou Daňové Kobry je ochrana státního rozpočtu, což byl také důvod jejího vzniku. Po celou dobu svého trvání si udržuje velmi vysokou výkonnost“*. Téměř shodného výsledku dosáhla tzv. Regionální Daňová Kobra, tj. spolupráce celníků, policistů a pracovníků Finanční správy na regionální úrovni.⁵⁶

Nejvyšší státní zástupce upřesnil, jak bude vypadat síť specializovaných státních žalobců. Cílem jejich práce je v rámci probíhajícího trestního řízení urychlit některé procesy.⁵⁷

Ve srovnání roku 2014 a 2015 tak v roce 2014 činily úniky, které odhalila daňová kobra, zhruba 1,4 mld. Kč a za rok 2015 už 2,7 asi mld. Kč. Převážně se zaměřují na boj s karuselovými podvody, na různé druhy komodit, na velice specifikované, sofistikované podvody a náklady jako takové v podstatě nejsou, protože ty náklady jsou sanovány z rozpočtů těch státních úřadů, které se podílí, to znamená policie, finanční správa, celní správa, to znamená, nedošlo k žádnému navýšení nákladů na zřízení útvaru Kobra.⁵⁸

⁵⁴ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013. In: *financnisprava.cz*

⁵⁵ oddělení 2101 - Tiskové. Daňová „Kobra“ startuje. In: *mfer.cz*

⁵⁶ ŽUROVEC, M. Daňová Kobra je stále efektivnější, letos už uchránila přes dvě miliardy. In: *mfer.cz*

⁵⁷ IZI. Žalobci mají svoji „Kobru“ - síť specialistů na daňovou kriminalitu. In: *ČT24*

⁵⁸ VORLÍČKOVÁ, H. Rozhovor s Alenou Schillerovou o lepším výběru daní v Ekonomice ČT24. In: *mfer.cz*

5.3.5 Elektronická evidence tržeb

Jako další prostředkem v boji proti daňovým únikům nabyt platnosti vyhlášením ve Sbírce zákonů dne 13. 04. 2016 zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoET“), který upravuje práva a povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb a postupy s nimi související.

Osobou, která je povinna evidovat tržby, je poplatník daně z příjmů fyzických nebo právnických osob, pokud uskutečňuje příjem tržeb v hotovosti nebo z platebních karet. Principem elektronické evidence tržeb je, že každá platba, kterou obchodník od zákazníka obdrží, musí být evidována. Platba, která splňuje formální náležitosti a zakládá rozhodný příjem dle ustanovení § 4 odst. 1 ZoET, je evidovanou tržbou. Na základě dvou splněných podmínek dochází k evidované tržbě. Základními podmínkami jsou formální náležitosti dle ustanovení § 5 ZoET a materiální náležitosti, kterými je rozhodný příjem dle ustanovení § 6 ZoET.⁵⁹

Dle ustanovení § 18 odst. 1 a 2 ZoET je poplatník povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby zaslat datovou zprávou údaje o této evidované tržbě správci daně a vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Zákazník obdrží od obchodníka účtenku, na které je vygenerován unikátní kód tzv. fiskální identifikační kód.⁶⁰

Systém elektronické evidence tržeb pro daňové poplatníky je rozdělen do 4 fází.

- 1. fáze od 01. 12. 2016 – ubytovací a stravovací služby,
- 2. fáze od 01. 03. 2017 – maloobchod a velkoobchod,
- 3. fáze od 01. 03. 2018 – ostatní činnosti vyjma těch ve 4. fázi, např. svobodná povolání, doprava, zemědělství,
- 4. fáze od 01. 06. 2018 – vybraná řemesla a výrobní činnosti.

V průběhu prosince proběhlo již několik kontrol elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“) a první výsledky byly zveřejněny na začátku ledna. Z nastřádaných dat a z podniků vyplývají první plány kontrol. Zaměstnanci finanční a celní správy již provádí kontrolní nákupy v terénu. Mluvčí Finanční správy uvádí: „Od prvního dne data analyzujeme a vytipováváme provozovny, které své hotovostní tržby vůbec neevidují, ačkoliv ze zákona

⁵⁹ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Evidence tržeb. Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb. In: *ETRZBY.cz*

⁶⁰ BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017, s. 318. ISBN 978-80-7554-060-7.

musí. Už máme vytipovány provozovny, které vykazují znaky krácení tržeb,“. V prosinci bylo evidováno mnoho chyb. Častými chybami, které se objevovaly, byly duplicitně odeslané účtenky. Prodejce se snažil odeslat účtenku opakovaně, protože systém mu hlásil, že se odeslání nezdařilo. Většina výrobců systémů tuto chybu napravila tím, že stejnou účtenku nelze zaregistrovat vícekrát. Několik pohostinství ohlásilo v souvislosti s elektronickou evidencí tržeb ukončení své činnosti, ale toto zřejmě nebylo jediným důvodem ukončení činnosti.

Začaly se objevovat první návody jak EET obejít, mezi hlavními je nevydávání účtenek stálým zákazníkům, přes úmyslné vypínání internetu a následné mazání dat z paměti pokladen až po vydávání „účtenek nanečisto“, které slouží jen k sečtení tržeb. Obcházení tržeb je tématem každé země, kde bylo EET zavedeno, naposledy v sousedním Rakousku, kde bylo EET spuštěno v květnu 2016.⁶¹

5.3.6 Režim přenesení daňové povinnosti

Novela ZDPH, která nabyla účinnosti ke dni 01. 04. 2011 v boji proti daňovým únikům, zavedla v ustanovení § 92a režim přenesení daňové povinnosti neboli reverse charge. Jednalo se o komodity – zlato, převod povolenek na emise skleníkových plynů a ke dni 01. 01. 2012 byly implementovány stavební práce. Režim platí pro dodání uskutečněná mezi plátcí daně v tuzemsku. V rámci tohoto režimu má povinnost přiznat a zaplatit daň plátc, pro kterého bylo uvedené plnění uskutečněno.⁶²

Jedná se o institut zamezující daňovým únikům z titulu neuhrazení daňové povinnosti poskytovatelem zdanitelného plnění. V roce 2015 došlo nařízením vlády č. 361/2014 k rozšíření komodit, na které režim přenesení daňové povinnosti dopadá. Podle zjištění finanční správy skutečně došlo k eliminaci těchto podvodů u všech komodit, na které byl tento režim uplatněn.

„Z důvodu boje proti daňovým podvodům využila Česká republika možnost danou směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané

⁶¹ VLKOVÁ, J. První měsíc s EET. Kontroloři začali hledat, kdo evidenci tržeb obchází. In: *IDNES.cz*

⁶² FINANČNÍ SPRÁVA. Informace k § 92a zákona o DPH (novela 2011) - Výpis z evidence k režimu přenesení daňové povinnosti. In: *financnisprava.cz*

hodnoty, v platném znění, a počínaje dnem 1. 4. 2015 rozšířila postupně výčet plnění, při jejichž poskytnutí je použit režim přenesení daňové povinnosti⁶³.

Ke dni 01. 10. 2016 byl režim přenesení daňové povinnosti rozšířen o další komodity, jedná se o poskytnutí služby elektronických komunikací. Novela vychází z ustanovení § 92f odst. 1 ZDPH, na jehož základě může vláda z dodání zboží či poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 k ZDPH vymezit plnění, které tomuto režimu podléhají. Rozšířením reaguje na zjištění daňových úniků při poskytování služeb elektronických komunikací v tuzemsku a zároveň se snaží preventivně předejít možnému přesunu podvodů z jiných členských států na území ČR.⁶⁴

⁶³ FINANČNÍ SPRÁVA. Informace GFŘ: k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016. In: *financnisprava.cz*

⁶⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. Režim přenesení daňové povinnosti. Informace GFŘ. In: *financnisprava.cz*

6 VYBRANÉ INFORMACE DAŇOVÉ SPRÁVY

RELEVANTNÍ PRO DPH

6.1 Vývoj daňových příjmů na DPH

Za rok 2015 bylo na DPH dosaženo inkaso v celkové výši 331,8 mld. Kč (z toho 331,6 mld. Kč finanční úřady a 0,2 mld. Kč celní úřady). Meziročně došlo k jeho navýšení o 8,9 mld. Kč (tj. o 2,8 %).

Příjmem státního rozpočtu je z uvedeného celkového inkasa částka 236,6 mld. Kč. To znamená meziroční nárůst příjmů rozpočtu DPH o 6,4 mld. Kč (2,8 %). Rozpočtem stanovená částka (229,3 mld. Kč) byla překročena o 3,2 %. Podle rozpočtového určení daní od 1. 1. 2013 připadá z celostátního výnosu DPH 71,31 % státnímu rozpočtu, 20,83 % obcím a 7,86 % krajům.

V letech 2008 – 2012 se nedařilo naplnit rozpočet v oblasti příjmů z DPH, je rok 2015 třetím rokem v pořadí, kdy je rozpočet naplněn (2013 – 103,7 %, 2014 – 105,3 %, 2015 – 103,2 %). Rozpočtovanou částku se podařilo překonat přesto, že došlo meziročně k jejímu navýšení o 10,6 mld. Kč (4,8 %). Po dvouleté stagnaci došlo tedy k navýšení rozpočtované částky nad úroveň roku 2012.

Celkové zvýšení inkasa je ovlivněno meziročně vyšším nárůstem vlastních daňových povinností vůči zvýšení hodnoty nadměrných odpočtů. Poměrný nárůst je u obou ukazatelů podobný.

V roce 2015 bylo vyplaceno o 3,2 mld. Kč nadměrných odpočtů méně, než bylo požadováno v podaných daňových přiznáních.

V meziročním srovnání inkasa jednotlivých finančních úřadů byl největší pokles zaznamenán u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „FÚ“), 6,8 mld. Kč, i když ke konci roku došlo k jistému zlepšení vzhledem k pololetnímu meziročnímu propadu ve výši 10,6 mld. Kč. Záporná bilance je vykázána Finančním úřadem pro Karlovarský kraj.

Nepříznivý vývoj na FÚ lze vysvětlit dvěma hlavními důvody. V roce 2014 došlo k zadržení významného objemu nadměrných odpočtů, které byly z důvodu zvýšené kontrolní činnosti ve velké míře vypláceny se zpožděním až v roce 2015. Tato skutečnost jednak pozitivně ovlivnila inkaso roku 2014 (v roce 2014 zde došlo k meziročnímu nárůstu o 7,6 mld. Kč) a odpočty opožděně vyplacené v roce 2015 zase nepříznivě ovlivnily inkaso tohoto roku. Stejně nepříznivý dopad na inkaso roku 2015 měly mimořádně vyplacené nadměrné odpočty ve výši 2,5 mld. Kč z prověřovaných daňových přiznání let – 2014, které mohl FÚ

dokončit, a to díky pomoci 100 kontrolních pracovníků z mimo pražských úřadů, kteří zde vypomáhali v roce 2015.

Dalším aspektem, kterým lze částečně vývoj na FÚ zdůvodnit, je již zmiňované rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti od 01. 04. 2015, kdy došlo u významných neusazených daňových subjektů obchodujících s elektronikou ke snížení jejich daňové povinnosti právě z důvodu přenesení této povinnosti na odběratele.

Vývoj inkasa DPH v letech 2012–2015 podává **tabulka č. 3** níže a vývoj daně přiznané a vyměřené ukazuje **tabulka č. 4** níže.

Tabulka 3 - Vývoj inkasa DPH

Rok	2012	2013	2014	2015	Index (%)	Rozdíl
Předepsáno	553 605	595 833	604 287	649 445	107,5	45 158
Daň. inkaso	544 411	571 726	618 273	642 388	103,9	24 115
Výtěžnost (%)	98,3	96	102,3	98,9	-	-
Nadměrný odpočet	-266 359	-263 426	-295 611	-310 784	105,1	-15 173
CELKEM	278 052	308 300	322 662	331 604	102,8	8 942

Zdroj: MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Zprávy o činnosti finanční a celní správy. In: *mfc.cz*, s. 21

Pozn: Hodnoty jsou uváděny v mil. Kč. Součtové rozdíly vyplývají ze zaokrouhlování na celé mil. Kč.

Tabulka 4 - Vývoj daně přiznané a vyměřené

Daň přiznaná a vyměřená	2012	2013	2014	2015	Index (%)	Rozdíl
Rozdíl mezi přiznanou a vyměřenou daní	8 924	5 980	9 674	13 876	143,4	4 202
Doměřeno dle dodat. DAP	1 552	1 444	1 023	1 634	159,7	611
Doměřeno z kontroly	4 631	6 238	4 117	6 355	154,4	2 238
CELKEM	15 107	13 662	14 814	21 865	147,6	7 051

Zdroj: MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Zprávy o činnosti finanční a celní správy. In: *mfc.cz*, s. 21

Pozn: Hodnoty jsou uváděny v mil. Kč.

6.2 Daňové nedoplatky na DPH

Daňovým nedoplatkem je částka daně, která není uhrazena a den její splatnosti již uplynul. Součástí nedoplatků je také příslušenství daně, tzn. úroky, penále, pokuty a náklady řízení, které jsou uloženy nebo vznikají ze zákona. Celkový objem daňových nedoplatků, který byl za rok 2015 na Finančních úřadech ČR evidován, je částka 107,9 mld. Kč.

Na celkovém objemu evidovaných daňových nedoplatků ke dni 31. 12. 2015 se daně „nové daňové soustavy“ evidované od 1. 1. 1993 podílely částkou 107,9 mld. Kč a daně „staré

daňové soustavy“ evidované do 31. 12. 1992 se poprvé za rok 2015 podílely „nulovou hodnotou“.

V meziročním srovnání se ke dni 31. 12. 2015 celková hodnota daňových nedoplatků na všech Finančních úřadech ČR snížila o částku 2 747 mil. Kč, tj. o 2,5 %.

Největší meziroční pokles evidovaných daňových nedoplatků byl vykázán k 31. 12. 2015 u daně z příjmů fyzických osob, které podaly přiznání, a jednalo se o pokles částky o 1 511 mil. Kč, tj. pokles o 15,5 % a daň z příjmů právnických osob o 1 010 mil. Kč, tj. pokles o 7,0 %. K 31. 12. 2015 vzrostla hodnota evidovaných nedoplatků u nejvýznamnější daně (u DPH) o 1 615 mil. Kč, tj. o 2,2 %.

Jednotlivá výše daňových nedoplatků po skupinách a daních za roky 2012 – 2015 je uvedena v **tabulce č. 5** níže.

Tabulka 5 - Stav kumulovaných nedoplatků

Druh příjmu	2012	2013	2014	2015
Daň z přidané hodnoty	82 505	96 527	73 951	75 566
Daně spotřební	968	904	565	468
Daň z příjmů PO	21 872	21 155	14 354	13 344
Daň z příjmů vybíraná srážkou-§36	382	438	336	319
Daň silniční	1 614	1 692	1 488	1 324
Daň dědická	10	9	10	8
Daň darovací	148	136	116	60
Daň z převodu nemovitostí	2 962	2 844	2 204	1 818
Daň z nabytí nemovitých věcí	-	-	148	253
Daň z příjmů FO – z přiznání	13 737	12 298	9 745	8 234
Daň z příjmů FO – záv. činnost	3 811	3 679	2 795	2 429
Daň z nemovitých věcí	955	1 030	913	857
Odvod z elektřiny ze slun. záření	0	0	0	0
Odvod z loterií § 41b odst. 1	12	32	28	26
Odvod z loterií § 41b odst. 2, 3, 4	136	229	87	93
Ostatní příjmy, odvody a poplatky	4 649	7 064	3 859	3 058
CELKEM NOVÉ DANĚ	133 759	148 037	110 599	107 858
CELKEM STARÉ DANĚ	979	903	6	0
CELKEM	134 738	148 941	110 604	107 858
MEZIROČNÍ PŘÍRŮSTEK	15 916	14 203	-38 336	- 2 747
CELKEM POJISTNÉ	2	2	8	14

Zdroj: MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Zprávy o činnosti finanční a celní správy. In: *mfc.r.cz*, s. 35

Pozn: Hodnoty jsou uváděny v mil. Kč. Součtové rozdíly vyplývají ze zaokrouhlování na celé mil. Kč.

Celkový objem kumulovaných daňových nedoplatků evidovaných na všech finančních úřadech našeho území v letech 2012 – 2015 včetně vývoje meziročních indexů, a to rozdělení na staré a nové daně, je v **tabulce č. 6** níže.

Tabulka 6 - Vývoj výše kumulovaných nedoplatků evidovaných na všech FÚ

Druh příjmu	2012	2013	2014	2015	Index (%)
Nové daně	133,8	148,0	110,6	107,9	97,5
Staré daně	1,0	0,9	0,006	0	0
CELKEM	134,7	148,9	110,6	107,9	97,5

Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Zprávy o činnosti finanční a celní správy. In: *mfer.cz*, s. 35

6.3 Vymahatelnost daňových nedoplatků

V roce 2015 bylo u institutu zajištění daňových nedoplatků na daních a příslušenství k daním zaznamenán oproti roku 2014 nárůst jak v počtu vydaných rozhodnutí o zřízení zástavního práva o 1 797, tj. o 19,7 %, tak i nárůst celkového objemu zajištěných daňových nedoplatků zástavním právem o 8 011 mil Kč, tj. o 54,9 %.

Orgány finanční správy využívají jako významný nástroj k vymahatelnosti daňových nedoplatků zajištění daňových pohledávek zástavním právem. Hlavní překážkou pro užívání je, zvyšující se počet daňových dlužníků, které představují účelově založené právnické osoby, u nichž nelze využít zajištění majetku.

V meziročním porovnání údajů je znatelný nárůst počtu vydaných zajišťovacích příkazů o 573, tj. o 55,5 %. Souhrnná částka, uvedená v zajišťovacích příkazech na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, ve srovnání s rokem 2014 mírně poklesla o 539 mil. Kč (tj. o 12,9 %). Celková částka úhrad ze zajištění v průběhu roku 2015 je, ve srovnání s údaji roku 2014, výrazně vyšší, a to o 566 mil. Kč.

Pozitivní vývoj vydaných zajišťovacích příkazů a úhrad ze zajištění v roce 2015 ovlivnila realizace opatření orgánů finanční správy, která vedla k důslednějšímu prověřování obchodních transakcí zejména s pohonnými hmotami, tabákovými výrobky a alkoholem a k zajištění úhrady souvisejících daňových povinností, zvláště v souvislosti s hrozícím rizikem neuhrazení či krácení DPH na výstupu. Řízení o zajištění úhrady nesplacené nebo dosud nestanovené daně je z dlouhodobého hlediska do jisté míry ovlivňováno častým uplatňováním opravných prostředků daňových subjektů proti vydaným zajišťovacím příkazům.

Základní údaje, které v letech 2012 - 2015 charakterizují vývoj objemu vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků evidovaných orgány finanční správy, jsou uvedeny v **tabulce č. 7** níže. Z tabulky je možno vyčíst, že vývoj v této oblasti je provázen meziročním

nárůstem počtu případů vymáhaných i vymožených pohledávek, které jsou evidovány finančními orgány.

Tabulka 7 - Daňové nedoplatky vymáhané a vymožené

Rok	Nedoplatky vymáhané k 31.12. příslušného roku		Nedoplatky vymožené k 31.12. příslušného roku	
	Počet případů	Částka (mld. Kč)	Počet případů	Částka (mld. Kč)
2012	3 244 637	98,8	562 662	8,0
2013	3 420 171	111,4	525 999	7,5
2014*	3 528 833	85,3	583 715	11,1
2015*	3 843 341	91,4	753 804	11,9

Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Zprávy o činnosti finanční a celní správy. In: mfc.cz, s. 37

* Od r. 2015 je v evidenci nedoplatků ve vymáhání a nedoplatků vymožených uplatňována nová metodika vykazování – počet případů a objem vymáhaných a vymožených nedoplatků neobsahuje údaje k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. Za účelem meziročního porovnání byly údaje k objemu vymáhaných a vymožených nedoplatků za rok 2014 vygenerovány zpětně podle nové metodiky.

Stále přetrvávajícím problémem v této oblasti je částečná vymahatelnost některých daňových nedoplatků nebo jejich nedobytnost. Tyto případy jsou řešeny odpisy daňových nedoplatků pro jejich nedobytnost.

K 31. 12. 2015 byla orgány finanční správy evidována celková částka daňových nedoplatků, které byly odepsaných pro nedobytnost ve výši 165,0 mld. Kč. Její součástí jsou také odepsané nedoplatky, které vznikly již před rokem 1993. V průběhu roku 2015 došlo k odpisu nedobytných nedoplatků v celkové hodnotě 56,9 mld. Kč (o 14,6 mld. Kč méně, než v roce 2014), zároveň správci daně v tomto roce opětovně aktivovali odepsané nedoplatky v celkové výši 41,3 mld. Kč (o 5,2 mld. Kč více, než v roce předchozím). Nedobytné nedoplatky odpisem nezanikají, jsou vymahatelné až do doby, než uplyne lhůta pro placení daně a dojde k zániku nedoplatků prekluzí podle daňového řádu. Po té, co jsou odepsány nedoplatky pro nedobytnost, prověřují stále finanční úřady majetkové poměry daňových subjektů, a v případě, že zjistí majetek, který lze využít pro úhradu dluhu, odepsané nedoplatky se zaktivní a dojde k jeho vymáhání.

6.4 Negativní faktory výběru daní a vymáhání daňových pohledávek

Efektivita výběru daní a vymáhání daňových pohledávek je dlouhodobě ovlivňována celou řadou negativních faktorů:

- hlavní příčinou je nemajetnost a předluženost dlužníků,

- dlužníci často převádí majetek na jiné osoby nebo subjekty, ještě před tím, než nedoplatek vznikl,
- řada dlužníků je nekontaktní, bez příjmů,
- subjekty vykazují fiktivní ekonomické činnosti společností, které nemají žádný vlastní majetek,
- další příčinou je vyměření daňových povinností subjektům, které nemají žádný majetek nebo jsou v insolvenční, insolvenční,
- dlouhodobá platební neschopnost daňových subjektů,
- zvyšuje se počet daňových subjektů dopouštějících se podvodného jednání s cílem získání majetkového prospěchu,
- využití možnosti podání insolvenčního návrhu na svůj majetek,
- nekontaktní daňové subjekty, které mají sídla na tzv. virtuálních adresách,
- fyzické osoby, které mají svá trvalá bydliště hlášena na místních úřadech.⁶⁵

⁶⁵ MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Zpráva o činnosti finanční a celní správy. In: *mfer.cz*. s. 43.

PRAKTICKÁ ČÁST

Případ 4. čtvrtletí 2014: Čerpání nadměrného odpočtu – případ zneužití práva.

Daňový subjekt (dále jen „DS“) podal v zákonem stanoveném termínu řádné daňové tvrzení k DPH. Požadoval o vyplacení nadměrného odpočtu ve výši Kč 462.552,00.

Správce daně (dále jen „SD“) na základě podaného daňového tvrzení vystavil „Výzvu k odstranění pochybností“, kterou DS doručil do datové schránky. Ve výzvě SD sdělil, že má pochybnosti o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C tvrzení, neboť DS vykazuje nízký poměr uskutečněných plnění k plněním přijatým. DS musí prokázat, že nárok na odpočet daně u přijatých plnění uvedených v podaném tvrzení byl uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 ZDPH a že tato přijatá zdanitelná plnění byla použita k ekonomické činnosti. SD ve výzvě vyzval DS, aby předložil důkazní prostředky, které by prokázaly skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení, včetně daňových dokladů, které se k předmětnému období vztahují.

DS vysoké hodnoty přijatých zdanitelných plnění prokázal daňovými doklady, kterými byly fakturovány převody vlastnictví bytových jednotek. SD vlastnictví bytových jednotek ověřil nahlížením do katastru nemovitostí. SD v rámci provedené křížové kontroly a prověření přijatých zdanitelných plnění zaslal výzvu DS na pozici dodavatele. Dodavatel potvrdil uskutečnění zdanitelných plnění pro DS.

DS zaslal SD vysvětlení, že ve smlouvě uvedl chybný účel nájmu řešení bytových potřeb nájemce. V opravené smlouvě uvedl DS jako účel pronájmu pronájem třetím osobám.

SD provedl místní šetření na adrese, kde se bytové jednotky nacházejí. SD zjistil, že v domě se nacházejí pouze bytové jednotky, sloužící k bydlení a že žádné společnosti na adrese nesídlí.

SD zaslal DS do datové schránky sdělení o výsledku postupu odstranění pochybností. Prostřednictvím této písemnosti sdělil, které pochybnosti považuje za neodstraněné a plně tak naplnil podmínky ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. SD snížil hodnotu nárokovaného nadměrného odpočtu na konečnou částku Kč 20.887,00.

DS reagoval na sdělení a SD s ním sepsal protokol o ústním jednání. DS uvedl, že SD zahájil řízení u DS, který skutečně nakoupil majetek – dva byty a uplatnil odpočet DPH na vstupu. Tyto byty pronajal společnosti X, kterou vlastní stejná osoba jako DS. Pronájem je zdaňován s DPH. Společnost X pronajímá ty byty třem fyzickým osobám a tento nájem je plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet. Tento způsob DS zvolil pro oddělení

vlastnictví majetku od rizik spojených s užíváním majetku. DS předložil dvě podnájemní smlouvy na předmětné byty mezi společností X a uživateli bytu. Při místním šetření ověřil SD skutečné užívání bytů. Z hlediska nájemce X se zřejmě jedná o ekonomickou činnost, jejímž předmětem je pronájem najatých bytů pro účely bydlení, a tudíž jde o činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet daně na vstupu. Lze tedy říci, že vlastník uplatnil odpočet DPH na vstupu při pořízení majetku. DS pronajal nemovitosti jinému plátcí pro potřeby jeho ekonomické činnosti a nájem zdaňuje DPH. Nájemce nárok na odpočet DPH nemá a neuplatňuje. Tato vyjádření jsou reakcí DS na doručené sdělení o výsledku postupu odstranění pochybností a návrhem na pokračování v dokazování.

SD na základě vyjádření DS shledal důvody k pokračování v dokazování. SD předvolal DS k zahájení daňové kontroly u DPH v rozsahu výzvy k odstranění pochybností. SD ověřil, že Úřad městské části Praha 4 – odbor výstavby, vydal kolaudační rozhodnutí.

DS doložil SD platební kalendář pronajímatelů za nájem bytů. Na platebních kalendářích pro nájemce je vyčísleno DPH, přestože ve smlouvách se hovoří pouze o výši nájemného v Kč bez DPH. V platebním kalendáři se vyskytují nesrovnalosti ohledně doby nájmu a částky k úhradě oproti předložené smlouvě o pronájmu.

SD se nepodařilo s DS daňovou kontrolu a vyhodnotil důkazní prostředky předložené v rámci postupu odstranění pochybností.

Na základě smluv o pronájmu bytu mezi DS a X, které byly SD předloženy, má SD za to, že DS mohl vědět a věděl, že pořízené byty budou sloužit k ekonomické činnosti, která je činností osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet. Ve smlouvě o nájmu bytu mezi DS a X je jako účel nájmu uvedeno „... za účelem zajištění bytových potřeb nájemce...“ a měsíční nájemné je stanoveno ve výši Kč 6.000,00. Ve smlouvě není uvedeno, že by tato částka podléhala DPH. Jelikož je DS plátcem DPH, bylo by logické, že by k částce uvedl DPH dle dílky § 56a odst. 3 ZDPH. Ve smlouvě je uvedena částka, která nezmiňuje DPH. SD z toho usuzuje, že DS mohl vědět a věděl, že se jedná o pronájem bytu dle ustanovení § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH – plnění bez daně bez nároku na odpočet daně. Teprve až při doplnění k výzvě k prokázání skutečností, uvedl DS, že došlo pravděpodobně k omylu při uvedení účelu nájmu (za účelem zajištění bytových potřeb nájemce) a poskytl SD opravenou smlouvu, kde uvedl v účelu a podmínkách nájmu formulaci „...za účelem podnájmu třetím osobám...“, žádné další opravy ve smlouvě provedeny nebyly. DS jako plátce daně ponechal nadále cenu nájmu ve výši Kč 6.000,00. Takže i z této opravené smlouvy je patrné, že DS zamýšlí pronájem jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet. SD změnu ve smlouvě o nájmu bytu považuje za

účelovou, neboť DS jí provedl až na základě šetření SD, to je až 8 měsíců po uzavření smlouvy, do té doby údajný omyl ve smlouvě neodhalila ani jedna ze smluvních stran.

SD po X požadoval předložení daňového dokladu, dle kterého hradí nájemné DS. X předložil platební kalendář, o kterém se ve smlouvě nezmiňují a navíc hodnoty nájmu jsou v platebním kalendáři uvedeny s DPH. X nebyl schopen SD vysvětlit, na základě čeho je v platebním kalendáři uvedeno DPH, když pak hodnota v platebním kalendáři nekorresponduje s hodnotou ve smlouvě. DS nepředložil žádné doklady o fakturaci nájmu ani platební kalendář.

SD je toho názoru, že DS chtěl neoprávněně získat výhody čerpání nadměrného odpočtu tím, že pořízené byty nepronajal přímo třetí osobě – fyzické osobě povinné k dani, ale pronájem uskutečnil prostřednictvím spřízněné společnosti, kde jednatelem je totožná osoba jako u DS. V předložených podnájemních smlouvách k oběma bytům mezi pronajímatelem a X a nájemci je připojen i souhlas DS s tímto podnájemem.

Pokud by tedy, jak uvedl DS tento způsob DS zvolil pro oddělení vlastnictví majetku od rizik spojených s užíváním majetku, neměly by být hodnoty konečného nájemného o tolik vyšší, než ceny nájmu mezi DS a X. Ceny, za které je nájem uskutečňován neodpovídají cenám obvyklým pro tuto lokalitu a typu bytu (dle § 36a ZDPH). Cenám obvyklým odpovídají až ceny nájmu pro uživatele bytů stanovené X.

SD dovozuje, že DS věděl a mohl vědět o tom, že budou nakoupené byty pronajímány k bydlení, čemuž nasvědčuje i to, že ve smlouvách o nájmu není uvedeno DPH, ale pouze výše nájmu v Kč. Ve smlouvách se o DPH nehovoří, tudíž při sepisování těchto smluv tedy postupovaly dle zmíněného § 56a ZDPH. DS a společnost X personálně propojené, jednatelem obou společností je tatáž osoba.

DS zvolil konstrukci jednorázového čerpání odpočtu DPH z přijatých zdanitelných plnění (nákup bytů) ve výši Kč 441.445,00 a následného pronájmu dle § 56a odst. 3 ZDPH, čímž v rámci svých daňových povinností z uskutečněných zdanitelných plnění bude odvádět DPH, které jednorázově nárokoval, po dobu cca 24 let. SD má za to, že tento postup je snahou DS získat neoprávněnou výhodu daňového odpočtu u plnění, které je osvobozené od daně bez nároku na odpočet dně. Vyplacení nárokovaného odpočtu by představovalo SD vědomé zaúvěrování výše uvedených nákupů.

DS neodstranil pochybnosti SD, a proto odpočet z předložených daňových dokladů SD neuznává a nárokovaný nadměrný odpočet ve výši Kč 462.552,00 dle § 51 odst. 1 ZDPH se mění na částku Kč 20.887,00.

SD na základě výše popsaného vystavil platební výměr. DS se proti doručenému platebnímu výměru odvolal. SD odvolání postoupil OFŘ, který o celé věci rozhodl.

OFŘ v této věci vydalo dne 03. 11. 2016 rozhodnutí, které je evidováno pod č. j. 47708/16/5300-2144-711868.

Odvolání bylo zamítnuto a napadené předmětné rozhodnutí SD potvrzeno. Podstatou řešeného případu byla otázka, zda SD oprávněně neuznal nárok na odpočet z přijatých plnění z důvodu, že odvolatel uplatnil nárok na odpočet daně na základě vytvoření situace, kdy došlo ke zneužití práva, když odvolatel má za to, že v rámci uplatnění tohoto nároku splnil veškeré zákonem stanovené podmínky. DS nevzniká nárok, jedná-li se o přijatá zdanitelná plnění, která se použijí pro účely uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v ustanoveních § 51 ZDPH (resp. většinu z nich), mezi něž patří také plnění nájmu vybraných nemovitých věcí dle § 56a ZDPH. Dle hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně je nutné ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, kde nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije v souvislosti se svou ekonomickou činností a uplatní je za splnění podmínek uvedených v ustanoveních § 72 – 79c ZDPH. Prokázání nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je nutno respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Ani doklady, které splňují veškeré požadované náležitosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno na dokladech, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění dle § 73 ZDPH. Nárok na odpočet lze vyloučit i v případě, že existují daňové doklady a je prokázáno deklarované zdanitelné plnění. Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) zdůrazňuje, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, současně však v návaznosti na svá předchozí rozhodnutí vymezil výjimku, kdy nárok na odpočet daně nemusí SD být plátcí daně přiznán a kdy se subjekty práva nemohou dovolávat norem unijního práva. Tato výjimka se týká případů, kdy plátcí uplatňují nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Princip zneužití práva (abusus iuris) je výsledkem teleologického zkoumání práva. Z toho lze usuzovat, že samotné gramatické vyjádření textu normy nemusí být vždy rozhodující pro posouzení konkrétního případu. Doslovný výklad právního předpisu není jediným použitelným výkladem. Ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva, tak jak byl SDEU pojmenován, je silnější než dovolení dané právem (viz rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005 č. j. 1 Afs 107/2004–48). Prevence možného daňového úniku, obejítí nebo zneužití cíle, které jsou uznány a pozitivně podporovány šestou

směrnici. Tato zásada je vytvořena jako obecná výkladová zásada, není vyžadováno její výslovné potvrzení v právních předpisech zákonodárcem Společenství (viz stanovisko generálního advokáta ze dne 07. 04. 2005 ve věci C-255/02, Halifax body 74, 75). Zásada zákazu zneužití práva je nedělitelně spojena i s další právní zásadou neminem leadere (nikomu neškodit). Zneužití práva je situace, kdy někdo vykonává své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného ve společnosti, takového chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené (viz rozsudek NSS 1 Afs 107/2004-48).

V rámci daného případu bylo nutné vyhodnocení, zda činnost odvolatele nese znaky zneužití práva. Aplikace principu zneužití práva je však možná až subsidiárně, neboť „zákaz zneužití práva je opravdu prostředkem „ultima ratio“, který plní funkci záchranné brzdy pro případ, že by konkrétní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s konceptem materiální spravedlnosti, protože jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva, resp. jeho smyslem a účelem“ (viz rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015 č. j. 1 Afs 61/2015-46, bod 33). Odvolací orgán proto posuzoval jednotlivé důkazy a veškeré souvislosti mezi nimi, v souladu se zásadou volného hodnocení (dle ustanovení § 8 odst. 1 DŘ), neboť není možné jednotlivé skutečnosti a okolnosti vytrhnout a posuzovat je samostatně. Jednotlivé kroky musí být právně nenapadnutelné, ale teprve jejich spojením a kombinací je vytvořena situace, kdy dochází k vědomému zneužití práva.

Jak bylo zjištěno, odvolatel pořízené byty v konečném důsledku určil k zajištění bytových potřeb, kdy předmětem plnění bylo poskytnutí služeb, jež nejsou zatíženy daní na výstupu, nýbrž osvobozeny od daně bez nároku na odpočet (dle ustanovení § 56a ZDPH), přičemž plnění neposkytl odvolatel jako vlastník, ale prostřednictvím nájemce.

I přesto, že odvolatel ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 ZDPH doložil nárok na odpočet daně formálně bezchybnými doklady, které splnily podmínky pro nárok na odpočet, a prokázal existenci předmětných bytů a jejich nájem, jedná se pouze o uměle vytvořenou situaci, která je formálně ve shodě se zákonem. Nicméně je nutno tyto chápat v kontextu konkrétních podmínek. Deklarovaná plnění lze považovat za jednání, které nebylo uskutečněno v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádá jakýkoliv ekonomický smysl a je realizováno pouze s cílem získání daňové výhody (nadměrného odpočtu), jejíž poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou. Odvolací orgán, nenalezl jiné vysvětlení, než je vylákání nadměrného odpočtu.

Odvolatel mohl ponechat pronájem bytů nájemci osvobozený od DPH a tímto opatřením by nezasáhl princip daňové neutrality.

ZÁVĚR

Vzhledem k tomu, že daňové úniky v naší zemi jsou neustálým problémem, se kterým se každodenně setkáváme, je potřeba se pokusit o jejich eliminaci. Každým rokem přichází stát vzhledem daňovým únikům o mld. korun. Velkou část tvoří právě zmiňované úniky, které souvisí s DPH. V ČR stále nalézáme celou řadu daňových subjektů, které mají za cíl čerpat neoprávněně nadměrné odpočty u DPH. V této práci jsem se pokusila nastínit několik typů daňových úniků a způsoby, jakými se proti těmto únikům snaží ČR bojovat.

V závěru této práce bych chtěla navrhnout vlastní opatření, kterými si myslím, že by bylo možné daňovým únikům alespoň z části zabránit.

Velký potenciál, který vidím je v daňové kobře, která již funguje a zabývá se bojem proti velkým daňovým únikům. Tato organizace by měla být stále rozšiřována, vzhledem k tomu, že úniků přibývá a pracovníků, kteří se snaží je odhalovat je stále málo.

Systém režimu přenesení daňové povinnosti by měl být rozšířen o další komodity. I když se obávám, že další rozšíření tohoto systému přiměje obchodníky pouze se přesunout na komodity, které do tohoto režimu nespádají.

Institut nespolehlivého plátce značně zamezil daňovým únikům, ale dle mého názoru by bylo efektivnější zavést institut nespolehlivých osob, kde by byly postiženy přímo konkrétní fyzické osoby na statutárních místech.

Velkým problémem, který shledávám je zápis fyzických osob do obchodního rejstříku na místo statutárního orgánu, které nemají trvalé bydliště nebo pobyt na našem území, ale bez toho, aniž by obchodní rejstřík na toto dbal, nebude mít toto opatření tížený účinek. Dále jsou na místo jednatelů zapisovány fyzické osoby, které mají nahlášenou adresu trvaného bydliště na obecních úřadech nebo městských částech. Pokud jedna fyzická osoba působí jako statutární orgán ve více společnostech, měla by prokázat svou movitost, že je případně schopna odpovídat za vznik případné škody a závazky vzniklé působením společnosti. Tímto by bylo možné eliminovat počet „bílých koní“.

Vedení evidence pro daňové účely by mělo být online. Důvodem málo účinné daňové kontroly je časový nesoulad mezi uskutečněním plnění a podáním přiznání a jeho následnou kontrolou. Tato doba zpravidla činí 2-3 měsíce. Plnění se z pravidla za tu dobu odehrává mezi subjekty, které jsou v daném čase správcům daně neznámými, a hlavně v mnoha případech bývá již neoprávněný nadměrný odpočet vyplacen.

Vedení skladové evidence online. Ke sledování zdanitelných plnění v aktuálním čase ještě sledovat skutečný pohyb zboží, potom by měla finanční správa nástroj, kterým by mohla

zboží fyzicky a účinně kontrolovat, zda skutečně odpovídá fakturačním údajům. U služeb by tento způsob byl náročnější, protože v těchto případech bývá větší problém z důvodu „nehmatatelnosti“ plnění.

Systém elektronické evidence tržeb je vítán, ale dle mého názoru odhalí spíše daňové úniky v menším rozsahu. Důležité pro to je, aby občané vyžadovali za své nákupy účtenky. K tomu by mělo pomoci zavedení „účtenkové loterie“, které by mělo být u nás spuštěno v červnu 2017.

Zavedla bych tvrdé postihy pro účetní a daňové poradce, kteří zastupují či organizují činnost podvodných firem, které neoprávněně čerpají nadměrné odpočty na DPH či jakýmkoliv jiným způsobem těmto činnostem napomáhají, v případě, že se bude jednat o opakovaná plnění. Finanční správa se často setkává s jevem, že skutečnými, ale skrytými organizátory daňových podvodů bývají účetní a daňový poradci.

Vzhledem k výše popsanému a poznatkům, kterým jsem díky této práci zjistila, jsem stále přesvědčena, že zamezit daňovým únikům je a bude stále složitější a komplikovanější. Daňová správa se snaží bojovat proti daňovým únikům všemi dostupnými systémy, ale dovolím si říci, že jejich práce je stále nedostačující, vzhledem k náročnosti a personální nedostatečnosti. Boj proti daňovým únikům není jen otázkou lepší legislativy, ale také přístupu jednotlivých daňových subjektů.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

BĚHOUNEK, P. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017 s přehledy změn*. Praha: Anag, 2017. ISBN 978-80-7554-060-7.

DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 6., aktual. vyd.*, Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-740-9.

KUKALOVÁ, G., MORAVEC, L., a ŠULCOVÁ-SEIDLOVÁ, M. *Daňová soustava. 2. vyd.*, Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2015. ISBN 978-80-213-2572-2.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systém zemí Evropské unie. 2. aktualiz. vyd.* Praha: ASPI, 2008/9. ISBN 978-80-247-4643-2.

VANČUROVÁ, A. LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd.* Praha: 1. VOX, 2012. *Ekonomie (1. VOX)*. ISBN 978-80-87480-05-2.

Internetové zdroje:

ČERNÁ, D. Rozhovor s poradcem ministra financí Jaroslavem Ungermanem. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/rozhovor-s-poradcem-ministra-financi-jar-18808>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Evidence tržeb. Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb. In: *ETRZBY.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-22-01]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Metodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace GFŘ: k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013. In: *Finanční správa* [online]. 2013 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA. Informace GFŘ: k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016. In: *Finanční správa* [online]. 2017 [cit. 2017-01-28]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-ridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesen-danove-povinnosti/informace-gfr-k-aplikaci-rezimu-prenesen-danove-povinnosti-6235>

FINANČNÍ SPRÁVA. Informace k § 92a zákona o DPH (novela 2011) - Výpis z evidence k režimu přenesení daňové povinnosti. In: *Finanční správa* [online]. 2017 [cit. 2017-01-28]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesen-danove-povinnosti/informace-k-92a-zakona-o-dph-novela-20-620>

FINANČNÍ SPRÁVA. Režim přenesení daňové povinnosti. Informace GFR. In: *Finanční správa* [online]. 2017 [cit. 2017-01-28]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesen-danove-povinnosti>

GOLA, P. Jaká je výše DPH v Evropské unii. In: *Měšec.cz* [online]. 2003 [cit. 2017-01-26].

Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/jaka-je-vyse-dph-v-evropske-unii/>

HORÁČEK, F. Jak fungují podvodné kolotoče? Zboží rotuje přes desítky firem. In: *IDNES.cz* [online]. 2017 [cit. 2017-01-25]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/vypatrat-karuselove-podvody-muze-trvat-roky-fa5-/ekonomika.aspx?c=A170124_110644_ekonomika_fih

HORÁČEK, F. Stát nabere kvůli boji s daňovými úniky 780 nových lidí. Možná i šlachtu. In: *IDNES.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-01-21]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/bobtnajici-statni-sprava-0hj-/ekonomika.aspx?c=A160801_133340_ekonomika_fih

HRON, M. Daňová Kobra odkryla na Zlínsku karuselové obchody za 620 milionů. In: *IDNES.cz* [online]. 2016 [2017-01-21]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/danova-kobra-karuselove-podvody-barevne-kovy-620-milionu-pjt-/krimi.aspx?c=A161107_131817_krimi_hro

HRON, M. Daňová Kobra odkryla na Zlínsku karuselové obchody za 620 milionů. In: *IDNES.cz* [online]. 2016 [2017-01-21]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/danova-kobra-karuselove-podvody-barevne-kovy-620-milionu-pjt-/krimi.aspx?c=A161107_131817_krimi_hro

HRON, M. Daňová Kobra odkryla na Zlínsku karuselové obchody za 620 milionů. In: *IDNES.cz* [online]. 2016 [2017-01-21]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/danova-kobra-karuselove-podvody-barevne-kovy-620-milionu-pjt-/krimi.aspx?c=A161107_131817_krimi_hro

HRON, M. Daňová Kobra odkryla na Zlínsku karuselové obchody za 620 milionů. In: *IDNES.cz* [online]. 2016 [2017-01-21]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/danova-kobra-karuselove-podvody-barevne-kovy-620-milionu-pjt-/krimi.aspx?c=A161107_131817_krimi_hro

Informace GFR k uplatnění sazeb DPH od 1.1.2015. In: *Finanční správa* [online]. 2015 [cit. 2017-01-25]. Dostupné z: www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-k-uplatneni-sazeb-DPH-od-1-1-2015.pdf

IZI. Žalobci mají svoji „Kobru“ - síť specialistů na daňovou kriminalitu. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1037037-zalobci-maji-svoji-kobru-sit-specialistu-na-danovou-kriminalitu>

IZI. Žalobci mají svoji „Kobru“ - síť specialistů na daňovou kriminalitu. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1037037-zalobci-maji-svoji-kobru-sit-specialistu-na-danovou-kriminalitu>

IZI. Žalobci mají svoji „Kobru“ - síť specialistů na daňovou kriminalitu. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1037037-zalobci-maji-svoji-kobru-sit-specialistu-na-danovou-kriminalitu>

IZI. Žalobci mají svoji „Kobru“ - síť specialistů na daňovou kriminalitu. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1037037-zalobci-maji-svoji-kobru-sit-specialistu-na-danovou-kriminalitu>

IZI. Žalobci mají svoji „Kobru“ - síť specialistů na daňovou kriminalitu. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1037037-zalobci-maji-svoji-kobru-sit-specialistu-na-danovou-kriminalitu>

IZI. Žalobci mají svoji „Kobru“ - síť specialistů na daňovou kriminalitu. In: *ČT24* [online]. 2014 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1037037-zalobci-maji-svoji-kobru-sit-specialistu-na-danovou-kriminalitu>

<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d41688v52630-podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani/>

Listina základních práva a svobod. Dostupné z: <http://www.slu.cz/slu/cz/poradenska-centra/docs/listina-zakladnich-prav-a-svobod>

Ministerstvo financí České republiky. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2016-25872>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Zprávy o činnosti finanční a celní správy. In: *mfcr.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-01-28]. Dostupné z:

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2015.pdf

Nespolehlivý plátce. Podnikatelé by měli v Registru plátců DPH kontrolovat, zda neobchodují s nespolehlivými plátcí. [cit. 2017-01-22] In: *PODNIKATEL.cz*.

<http://www.podnikatel.cz/danovy-portal/dan-z-pridane-hodnoty/nespolehlyvy-platce-dph/>

oddělení 2101 - Tiskové. Daňová „Kobra“ startuje. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/danova-kobra-startuje-18119>

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/danova-kobra-startuje-18119>

PETŘÍKOVÁ, P. Kobra odhalila daňové podvody za 66 milionů, obviněný měl i bílé koně.

In: *IDNES.cz* [online]. 2016 [2017-01-21]. Dostupné z: http://plzen.idnes.cz/dane-kobra-policie-pohonne-hmoty-doo-/plzen-zpravy.aspx?c=A160303_114845_plzen-zpravy_pp

Programové prohlášení ministra Andreje Babiše. In: *MFCR.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/z-programu-ministra/2016/v-boji-proti-danovym-unikum-neustoupime-24804>

PROCHÁZKOVÁ, P. Další zátah policejní Kobry na Zlínsku odhalil daňové podvody za 228 milionů. In: *IDNES.cz* [online]. 2016 [2017-01-21]. Dostupné z: http://zlin.idnes.cz/zlinska-regionalni-kobra-rozkryla-pripad-danovych-uniku-pzp-/zlin-zpravy.aspx?c=A160809_104719_zlin-zpravy_ppr

http://zlin.idnes.cz/zlinska-regionalni-kobra-rozkryla-pripad-danovych-uniku-pzp-/zlin-zpravy.aspx?c=A160809_104719_zlin-zpravy_ppr

http://zlin.idnes.cz/zlinska-regionalni-kobra-rozkryla-pripad-danovych-uniku-pzp-/zlin-zpravy.aspx?c=A160809_104719_zlin-zpravy_ppr

VLKOVÁ, J. Nový šéf celníků: Daňové podvody budeme vyšetřovat sami, jako policie. In:

IDNES.cz [online]. 2016 [cit. 2017-01-25]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/rozhovor-milan-poulicek-08o-/ekonomika.aspx?c=A160816_174105_ekonomika_jvl

VLKOVÁ, J. První měsíc s EET. Kontroloři začali hledat, kdo evidenci tržeb obchází. In:

IDNES.cz [online]. 2017 [cit. 2017-01-25]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/dane-evidence-trzeb-eet-babis-dig-/ekonomika.aspx?c=A170102_214345_ekonomika_fka

VORLÍČKOVÁ, H. Rozhovor s Alenou Schillerovou o lepším výběru daní v Ekonomice ČT24. In: *MFCR.cz* [online]. 2016 [cit. 2017-01-21]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/rozhovor-s-alenou-schillerovou-o-lepsim-23607>

ŽUROVEC, M. Daňová Kobra je stále efektivnější, letos už uchránila přes dvě miliardy. In: *Ministerstvo financí České republiky*. [online]. 2016 [cit. 2017-01-22]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/danova-kobra-je-stale-efektivnejsi-letos-25820>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.10.2012, čj. 1 Afs 37/2012 – 50. Dostupné z: www.nssoud.cz

Metodické pomůcky:

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. FOJTÍK, J. Metodická pomůcka č. 1/2013 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2014 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce). Č. j. 2471/13/7001-121002-11073.

PRÁVNÍ PŘEDPISY

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 303/2008 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM ZKRATEK

- ČR - Česká republika
- DAP - Daňové přiznání
- DPH - Daň z přidané hodnoty
- DŘ - Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- DS - Daňový subjekt
- EET - Elektronická evidence tržeb
- EU - Evropská unie
- FO - Fyzická osoba
- FÚ - Finanční úřad
- GFŘ - Generální finanční ředitelství
- Kč - Korun českých
- Mil. - Milion
- Mld. - Miliarda
- NATO - Severoatlantická aliance (North Atlantic Treaty Organization)
- NSS - Nejvyšší správní soud
- OFŘ - Odvolací finanční ředitelství
- PHM - Pohonné hmoty
- PO - Právnícká osoba
- SD - Správce daně
- SDEU - Soudní dvůr Evropské unie
- ZDPH - Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- ZoET - Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Počet a výsledky postupů k odstranění pochybností k 31. 12. 2015	36
Tabulka 2 - Počet a výsledky daňových kontrol provedených k 31. 12. 2015	38
Tabulka 3 - Vývoj inkasa DPH	49
Tabulka 4 - Vývoj daně přiznané a vyměřené	49
Tabulka 5 - Stav kumulovaných nedoplatků	50
Tabulka 6 - Vývoj výše kumulovaných nedoplatků evidovaných na všech FÚ	51
Tabulka 7 - Daňové nedoplatky vymáhané a vymožené	52

BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE

Jméno autora:	Kateřina Hřebíčková
Obor:	Právo v podnikání
Forma studia:	Kombinované
Název práce:	Daň z přidané hodnoty, problematické oblasti DPH a úniky na DPH
Rok:	2017
Počet stran textu bez příloh:	51
Celkový počet stran příloh:	7
Počet titulů českých použitých zdrojů:	5
Počet titulů zahraničních použitých zdrojů:	0
Počet internetových zdrojů:	28
Vedoucí práce:	Ing. Marcela Hradecká