



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Postupy k omezení daňových úniků u daně z přidané hodnoty

Vypracoval: Bc. Martin Čížek
Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová Ph.D.

České Budějovice 2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Martin ČÍŽEK**
Osobní číslo: **E16754**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Postupy k omezení daňových úniků u daně z přidané hodnoty**
Zadávatel katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl:

Detekovat daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty, popsat řešení správců daní a navrhnout další možná řešení k jejich omezení.

Osnova:

Úvod.

1. Daň z přidané hodnoty - správa daně, postupy omezující daňové úniky.
 2. Reverse charge jako nástroj k omezení daňových úniků.
 3. Typy daňových úniků používaných v praxi.
 4. Řešení daňových úniků správci daně včetně mezinárodní spolupráce.
 5. Návrhy možných dalších postupů k omezení trestné činnosti daňových subjektů v oblasti této daně.
- Závěr.**

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Eurostat (2014). *Taxation trends in the European Union. Main results.* Luxembourg: Publications Office of the European Union

Eurostat (2016). *The Tax-to-GDP ratio in 2015 continued to vary by 1 to 2 across the EU Member States.* News release. Eurostat Press Office.

Galožník, S., Paikert, O. (2017). *DPH 2017.* Praha: Grada.

Kobík, J., Kohoutková, A. (2016). *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení.* Praha: Wolters Kluwer.

Ledvinková, J. (2016). *Praktický průvodce změnami v DPH s komentářem a příklady.* Praha: VOX.

Vančurová, A., Láchová, L. (2016). *Daňový systém ČR 2016.* Praha: VOX.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jarmila Rybová

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **13. ledna 2017**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2018**


doc. Ing. Ladislav Rolník, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. listopadu 2017

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracoval samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Borkovicích dne 12.dubna 2018

.....

Martin Čížek

Děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Jarmile Rybové Ph.D. za cenné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování této práce.

Obsah

I.	ÚVOD.....	3
II.	LITERÁRNÍ REŠERŠE	5
1.	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	5
1.1.	ZÁKON Č. 235/2004 SB.....	5
1.1.1.	Předmět daně.....	5
1.1.2.	Vymezení základních pojmů.....	8
1.1.3.	Daňové subjekty.....	8
1.1.4.	Sazba daně	10
1.2.	HARMONIZACE DPH V EU	11
1.2.1.	Spolupráce při správě daní v EU.....	15
2.	SPRÁVA DANÍ V ČR	17
2.1.	ORGANIZAČNÍ RÁMEC SPRÁVY DANÍ	18
2.1.1.	Generální finanční ředitelství	19
2.1.2.	Odvolací finanční ředitelství.....	19
2.1.3.	Finanční úřady	19
2.2.	POVINNOSTI V OBLASTI SPRÁVY DPH V TUZEMSKU	20
3.	DAŇOVÝ ÚNIK A STÍNOVÁ EKONOMIKA	24
3.1.	DAŇOVÁ MEZERA NA DPH	26
3.2.	DRUHY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ V OBLASTI DPH	28
4.	KARUSELOVÉ PODVODY	29
III.	METODIKA.....	34
IV.	PRAKTICKÁ ČÁST	35
1.	POSTUPY OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY V OBLASTI DPH	35
1.1.	LEGISLATIVNÍ NÁSTROJE	35
1.1.1.	Reverse charge	35
1.1.2.	Kontrolní hlášení	39
1.1.3.	Ručení.....	40
1.1.4.	Registrační pokladny – EET	41
1.2.	NÁSTROJE FINANČNÍ SPRÁVY.....	43
1.2.1.	Daňová kobra	43
1.2.2.	Pomoc Praze.....	44
1.2.3.	Registrace k DPH	44

1.3.	OSTATNÍ NÁSTROJE	44
1.3.1.	Intrastat.....	44
1.3.2.	VIES (VAT Information Exchange System).....	45
1.3.3.	EUROFISC.....	45
1.3.4.	EUROPOL.....	45
1.3.5.	EUROCANET	45
2.	DPH VE VEŘEJNÝCH ROZPOČTECH ČR.....	46
2.1.	DPH ve státním rozpočtu v roce 2017.....	46
2.1.1.	Velikost DPH ve státním rozpočtu v letech 2001 až 2017.....	47
2.2.	Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty	53
3.	NÁVRHY A PŘIPOMÍNKY	60
V.	ZÁVĚR	63
VI.	SUMMARY	65
VII.	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	66
VIII.	SEZNAM GRAFŮ	69
IX.	SEZNAM OBRÁZKŮ	70
X.	SEZNAM TABULEK	71

I. ÚVOD

Má diplomová práce se věnuje závažnému a dlouhodobému problému, kterým jsou daňové úniky na DPH, jedná se o problematiku nadnárodních rozměrů. Díky těmto únikům přichází stát o miliardy korun ročně jak do státního rozpočtu, tak i do rozpočtů krajů a obcí. To se podepisuje na fungování celého ekonomického prostředí.

Pro pochopení této problematiky je nejprve třeba porozumět samotnému pojmu „daň z přidané hodnoty“. Tento pojem je zde popsán vybranými paragrafy zákona č. 235/2004 Sb., který upravuje daň z přidané hodnoty. Jedná se především o předmět daně, sazbu daně, rozdělení daňových subjektů a další. Neméně důležitou součástí je harmonizace daně z přidané hodnoty, která je důležitá pro společné fungování trhu. Daň z přidané hodnoty je prozatím jako jediná objektem harmonizace v rámci Evropského společenství. Sjednávání národních regulací je důležité pro úspěšné vybírání této daně. Pro daň z přidané hodnoty v Evropském společenství neexistuje přímá úprava ve formě nařízení, ale její sjednocení probíhá pomocí směrnic, z nichž nejvýznamnější je Šestá směrnice č. 77/388/EHS.

Ve druhé kapitole je rozebírán Daňový řád, který upravuje správu daní v České republice. Daňová správa v České republice je tvořena třístupňovou soustavou finančních orgánů. Cílem správy daní je co nejrychleji a nejefektivněji vybrat určitou daň. Pro vybírání daně jsou stanoveny určité zásady, které každý správce daně musí dodržovat. Stanovené zásady musí být nastaveny tak, aby docházelo k minimalizaci daňových úniků a efektivnímu výběru daně. Opět jsou tyto zásady jednotlivě popsány a vysvětleny. Nejen správci daně mají povinnosti v oblasti správy daně, ale i plátcí daně musí dodržovat určitá pravidla, jako např. zveřejnění bankovního účtu, lhůtu pro podání daňového přiznání, odevzdání potřebných podkladů v elektronické formě a další.

Další kapitola se věnuje daňovým únikům a vysvětlení pojmu stínová ekonomika. Daňové úniky jsou rozděleny na legální, kdy jsou využívány mezery v zákonech a nelegální, kdy už je hrubě porušen zákon a k daňovému úniku většinou dochází úmyslně. Mezi nejčastější druhy daňových podvodů patří podhodnocení velikosti prodeje, vystavení fiktivních faktur, zařazení zboží do špatné daňové sazby a další. Po části věnující se daňovým únikům je zde kapitola zabývající se Karuselovými podvody, které jsou velmi rozšířené a jen těžko dochází k jejich odhalení. Princip těchto podvodů je zde popsán a vysvětlen na schématu, který je dále doplněn i příkladem z praxe.

Dále diplomová práce popisuje zavedené nástroje proti daňovým únikům, které jsou rozděleny na tři skupiny – legislativní nástroje, nástroje finanční správy a ostatní nástroje. Největší pozornost je věnována režimu reverse charge, který se stále více používá jako prostředek proti daňovým únikům v tuzemsku. Dále také elektronické evidenci tržeb, která je stále aktuálním tématem a nyní prochází změnami.

Daň z přidané hodnoty je jedním z nejdůležitějších daňových příjmů v České republice, a proto je zde zkoumán a analyzován její vývoj od roku 2001 do 2017. Během tohoto období došlo u daně z přidané hodnoty k mnoha změnám, a to jak v oblasti výše jednotlivých daňových sazeb a určení jaké zboží a služby patří do které daňové sazby, tak v oblasti zavádění různých nástrojů k omezení daňových úniků a efektivnějšímu výběru daně. Vše je pro lepší přehlednost znázorněno i pomocí grafů a tabulek.

II. LITERÁRNÍ REŠERŠE

1. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daň z přidané hodnoty (DPH) byla zavedena v České republice 1. 1. 1993 a nahradila daň obratovou. Základem obratové daně byl rozdíl mezi koncovou cenou zboží a vynaloženými penězi na výrobu. Stávající daň z přidané hodnoty se počítá jako rozdíl mezi cenami vstupů (nákupů) a výstupů (zboží, služby), neboli z přidané hodnoty na jednotlivých stupních výroby a odbytu.

DPH je nepřímou daní, neváže se přímo na důchod poplatníka (s důchodem poplatníka nemusí růst). Spotřebitel ji platí v cenách zboží a služeb, které nakupuje. Výrobci hodnotu daně připočítávají k celkové ceně zboží, daň vybírají a následně odvádí daňovému správci. Je jednou z nejdůležitějších složek příjmů do státního rozpočtu a také plyne do rozpočtů krajů a obcí. Je snadno vymahatelná a subjekty se obtížně vyhnou jejímu placení.

Tato daň je upravována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který navazuje na Směrnici rady 2006/112/ES.

1.1. ZÁKON Č. 235/2004 SB.

Daný zákon vešel v platnost dne 1. května 2004, kdy se Česká republika stala členem Evropské Unie. Zákon o DPH prochází často novelami, poslední novela zákona je platná od 1. července 2017. Nejdůležitější změna pro tuto práci se týká zavedení pojmu nespolehlivý plátce, který je vysvětlen v dalších kapitolách.

Z důvodu fungování jednotné celní a daňové unie tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje daň z přidané hodnoty.

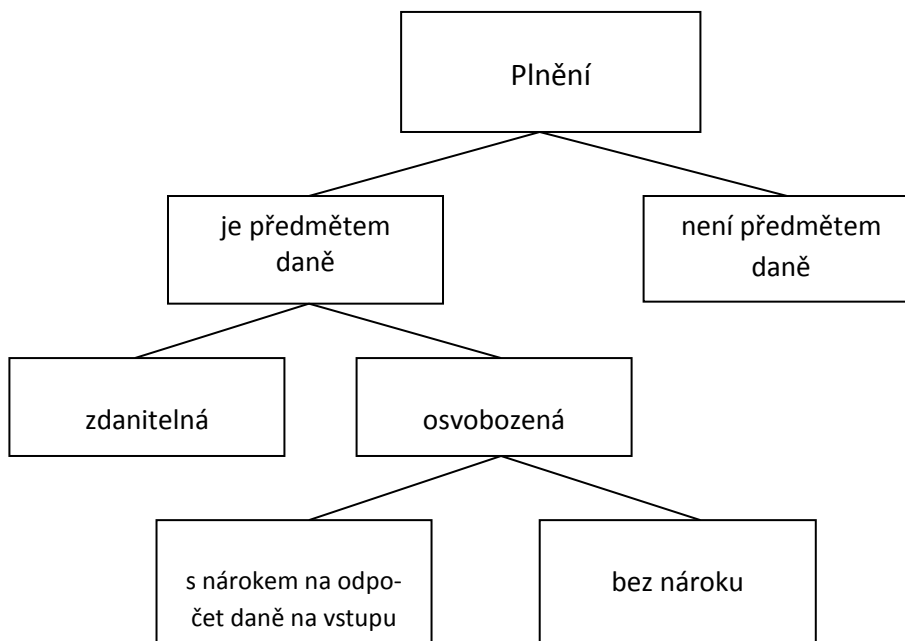
V této kapitole jsou vysvětleny základní pojmy, které se týkají daně z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., tak jak je uvedeno v jeho platném znění.

1.1.1. Předmět daně

- Zboží, které je dodáno za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku

- Služby, které jsou poskytnuté za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku
- Pořízení zboží z jiného státu EU za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, nepovinnou k dani nebo pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani
- Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou povinnou k dani
- Dovoz zboží s místem plnění v ČR (Daňové zákony, 2018)

Obrázek 1 - druhy zdanitelného plnění



Zdroj dat: Daňové zákony, 2018; vlastní zpracování

Plnění, která jsou předmětem daně a současně se označují, jako zdanitelná plnění nám generují daň na výstupu, tedy daň, která se musí odvést finančnímu úřadu a umožňují uplatnit nárok na odpočet.

Osvobozená plnění, která jsou také předmětem daně, negenerují žádnou daň na výstupu a dělíme je na osvobozená plnění bez nároku na odpočet a osvobozená plnění s nárokem na odpočet. Rozdíl mezi nimi je, zda plátce DPH, který uskutečňuje plnění, má nárok na odpočet DPH na vstupu nebo ne.

U **plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně** se daň na výstupu neuplatňuje, u přijatých zdanitelných plnění mohou plátcí za určitých podmínek klasickým způsobem uplatňovat odpočet daně na vstupu.

Zákon č. 235/2004 Sb., § 63 - 71 uvádí plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně následovně:

- dodání zboží do jiného členského státu
- pořízení zboží z jiného členského státu
- vývoz zboží
- poskytnutí služby do třetí země
- osvobození ve zvláštních případech
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží
- přeprava osob
- dovoz zboží
- dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím
- dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně se uvádí v daňovém přiznání za období, ve kterém se uskutečnilo plnění. Není možné uplatňovat DPH na vstupu a patří mezi ně:

Zákon č. 235/2004 Sb., § 51 – 62 zmiňuje plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně následovně:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek
- finanční činnosti
- penzijní činnosti
- pojišťovací činnosti
- dodání vybraných nemovitých věcí
- nájem vybraných nemovitých věcí
- výchova a vzdělání

- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží
- sociální pomoc
- provozování loterií a jiných podobných her
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (Daňové zákony 2018)

1.1.2. Vymezení základních pojmů

Obsahem § 4 je definovat pro potřeby tohoto zákona základní pojmy. Plátcí daně mají nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu a povinně zdaňují výstupy, pokud není plnění osvobozeno od DPH či není předmětem daně. Základem daně je úplata obdržená za uskutečnitelné zdanitelné plnění.

Daň na výstupu je daň, kterou je plátce povinen přiznat z přijaté úplaty za určité daňové plnění a odvést jí státu.

Daň na vstupu je částka, která je zaplacena za poskytnuté zboží nebo služby.

Nadměrný odpočet vzniká, pokud je zaplacená daň na vstupu větší než daň na výstupu. Daňovému subjektu v takovém případě vzniká nadměrný odpočet a může mu být vrácen. (Ryneš, 2014)

1.1.3. Daňové subjekty

Osoba povinná k dani

Osoba povinná je právnická nebo fyzická osoba, která samostatně vykonává ekonomické činnosti. Právnická osoba, která nebyla založena za účelem podnikání, je také považována za daňový subjekt, pokud vykonává ekonomické činnosti.

„Ekonomickou činností se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.“ (Daňové zákony, 2018)

Za osobu povinnou k dani se považuje i hlavní město Praha a každá jeho městská část.

a) Plátcí

- osoba, která je povinná k dani, má sídlo v tuzemsku a její obrat za 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců překročí 1 mil. Kč, kromě osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně
- osoba, která nabývá majetek pro účely uskutečňování ekonomické činnosti
- osoba, která je zapsána do obchodního rejstříku při přeměně obchodní korporace, pokud na ni při přeměně přechází jmění zanikající obchodní korporace, která byla plátcem
- právnická osoba, která při přeměně právní formy na jinou formu nezaniká, pouze se mění její vnitřní právní poměry
- osoba, která má sídlo v tuzemsku a poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, kromě služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně
- osoba, která nemá sídlo v tuzemsku a uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo služby v tuzemsku, kromě plnění, u nichž je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována
- osoba, která nemá sídlo v tuzemsku a není osvobozenou osobou a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno z tuzemska touto osobou a to osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně
- osoba, která zdědila majetek po zemřelém plátcí a pokračuje v ekonomické činnosti na základě živnostenského nebo jiného oprávnění
- osoba, která má sídlo v tuzemsku, která uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována (Daňové zákony, 2018)

Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:

- a) zdanitelné plnění
- b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně

- c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet, které není příležitostnou nebo doplňkovou činností
- b) Identifikované osoby
- osoba, která je osobou povinnou k dani, ale není plátcem, pokud v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně
 - osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku, je neplátcem a přijala zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku
 - osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku a není plátcem, když poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě, kromě poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně
 - osoba povinná k dani, která není plátcem, má sídlo v tuzemsku a poskytuje služby v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa
 - osoba povinná k dani, která není plátcem nebo osoba nepovinná k dani, která bude v tuzemsku pořizovat zboží z jiného členského státu (Daňové zákony, 2018)

Osoba osvobozená od uplatňování daně je osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, její obrat nepřesáhne za nejbližší 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. (Kuneš & Vondrák, 2017)

1.1.4. Sazba daně

V České republice platí od 1. ledna 2015 tři sazby daně z přidané hodnoty. Základní sazba je 21%, snížená 15% a další snížená sazba činí 10%.

První 10% sazbu tvoří jako příklad léky, očkovací látky, tištěné knihy, hudebniny, dětská výživa, směsi pro výrobu bezlepkového chleba. Nově od roku 2017 do této skupiny patří také noviny a časopisy, které byly do této doby zahrnovány do 15% sazby. Přesný seznam zboží a služeb, které podléhají 10% sazbě se nachází v příloze č. 3 k zákonu č. 235/2004 Sb.

Do 15% sazby se zahrnují potraviny, nealkoholické nápoje, vodné a stočné, teplo, MHD, ubytovací služby. Přesný seznam služeb a zboží, které podléhají 15% sazbě je uveden v příloze č. 2 k zákonu č. 235/2004 SB. (Brychta, 2017)

Tabulka 1 - vývoj sazeb DPH v ČR

Období	Základní sazba	Snížená sazba
1993 – 1994	23 %	5 %
1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %
2008 - 2009	19 %	9 %
2010 - 2011	20 %	10 %
2012 - 2012	20 %	14 %
2013 - 2014	21 %	15 %
2015 - 2017	21 %	15 %; 10 %

Pozn. Pokud není uvedeno jinak jedná se o období od 1.1. xxxx – 31.12.xxxx

Zdroj: Daňové zákony, 2018; vlastní zpracování

1.2. HARMONIZACE DPH V EU

DPH je od 1. 1. 1987 jedinou všeobecnou nepřímou daní ve všech státech Evropské Unie. Harmonizace DPH v rámci Evropského společenství je důležitá pro fungování společného trhu. Jelikož mezi státy neexistuje úprava výběru daně ve formě nařízení, probíhá prostřednictvím směrnic. Cílem harmonizačního procesu je soulad daňových systémů členských států v EU. Jakým způsobem k tomuto cíli jednotlivé státy dospějí, záleží jen na nich.

Evropská Unie nerozhoduje o výši daní ani daňových sazeb. Jaké daňové sazby budou mít jednotlivé státy, určuje vláda toho státu. Hlavním úkolem EU je dohlížet, aby byly dodrženy daňové předpisy členských států v souladu s politikami EU:

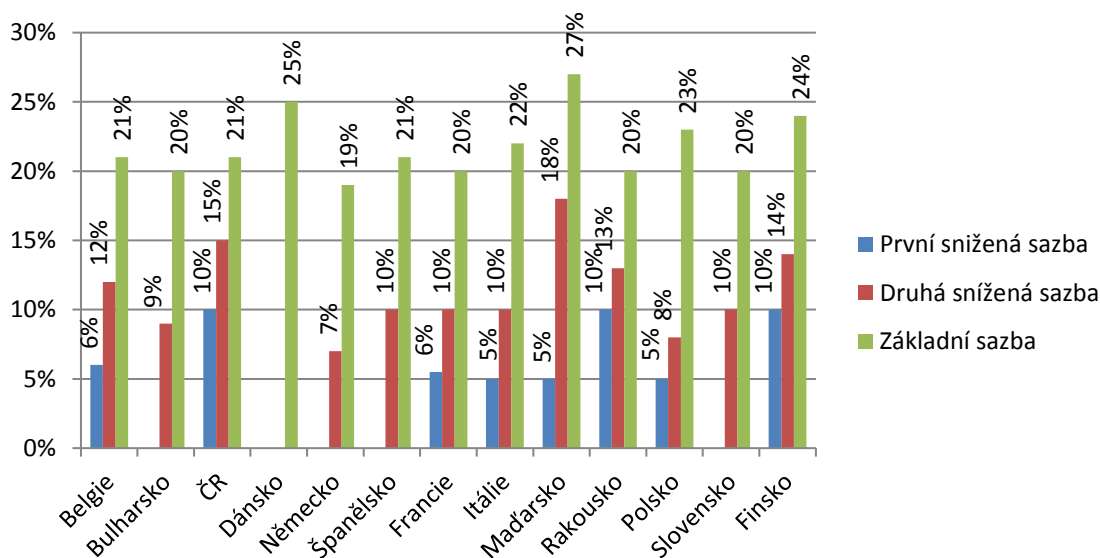
- podpora hospodářského růstu a vytváření pracovních míst
- volný tok zboží, služeb a kapitál v EU
- omezení nespravedlivých výhod podniků v jedné zemi na úkor jiné země
- zamezení diskriminace spotřebitelů, pracovníků nebo podniků z jiných zemí EU

Například u daně z přidané hodnoty a spotřebních daní se všechny státy EU dohodly na vzájemné harmonizaci svých předpisů a minimální sazbě, aby zabránily přeshraničnímu narušování hospodářské soutěže mezi státy Unie.

Legislativa pro EU umožňuje členským zemím jednu základní sazbu, která musí být minimálně 15 %. Dalším pravidlem pro unijní státy jsou maximálně dvě snížené sazby, které nesmí být nižší než 5% a lze je použít na vymezené druhy zboží a služeb. Evropská unie také umožňuje výjimky, které jsou uděleny jednotlivým zemím. Pokud země dostane svolení, může být DPH i nulová.

(Cross-border VAT: You Europe-Business, 2017)

Graf 1 - příklady sazeb DPH v EU k 1. 1. 2017



Zdroj dat: Vat_rates_en.pdf; vlastní zpracování

V první fázi harmonizace šlo o zavedení DPH a sjednocený systém nepřímého zdanění ve všech členských státech, ve druhé fázi docházelo k harmonizaci legislativy daně, která zahrnovala sazby daně. K těmto úpravám docházelo pomocí směrnic.

První směrnice 67/227/EHS – tato směrnice zavedla DPH do všech zemí EU a nahradila tak daň z obrátu. „Členské státy nahradí svůj stávající systém daní z obrátu společným systémem daně z přidané hodnoty. Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně

poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.“

Hlavní důvody pro zavedení DPH:

- zavedení společného trhu, který má vlastnosti jako vnitrostátní trh a bude zde fungovat poctivá hospodářská soutěž
- používání předpisů, které nebrání volnému pohybu zboží a služeb a nenarušují podmínky poctivé hospodářské soutěže
- zamezení takovým způsobům, které narušují podmínky hospodářské soutěže jak v jednotlivých státech, tak v rámci ES
- zrušení daní při dovozu a vrácení daní při vývozu při obchodování mezi členskými státy
- dosažení jednotným systémem DPH k vyšší nestrannosti a jednoduchosti
- zajištění stejného daňového břemene u podobného zboží v různých členských zemích
- použití DPH v mezinárodním obchodě vede k přesnému určení této částky.

Druhá směrnice 67/228/EHS – přesně definovala některé daňové pojmy, např. předmět daně, místo zdanitelného plnění, místo plnění, dodání zboží, osoba podléhající dani, atd.

Pomocí této směrnice má být daň aplikována na:

- dodání zboží za peníze a poskytnutí služeb na území daného státu osobu podléhající dani
- dovoz zboží

Tato směrnice opravňovala členské státy k zavedení různě vysokých sazeb a umožňovala přijímání zvláštních ustanovení v národní legislativě k zabránění daňovým podvodům. Také zavedla speciální režimy pro zdaňování malých podniků a subjektů v zemědělství. V roce 1977 byla nahrazena Šestou směrnicí.

Třetí směrnice 69/463/EHS, Čtvrtá směrnice 71/401/EHS a Pátá směrnice 72/250/EHS

Třetí směrnice prodloužila časový limit pro zavedení daně z příjmu Belgie až do roku 1972.

Čtvrtou a pátou směrnicí se termín pro zavedení daně z příjmů prodlužuje Itálii do roku 1973.

Šestá směrnice 77/388/EHS

Tato směrnice je nejdůležitější a je považována za základní, jelikož prodělala 32 novelizací a její obsah byl začleněn do nové směrnice 2006/112/ES. Stanovila pravidla pro výpočet základu daně, teritoriální dosah, daňové subjekty, sazby daně a další. Zavedla konkrétní jednotná pravidla DPH a dávala menší možnost členským státům pro vlastní národní úpravu daně.

Další směrnice:

- Osmá směrnice 79/1072/EHS, respektive Třináctá směrnice 86/560/EHS, které se zabývají vrácením daně osobám mimo území Evropského společenství.
- Desátá směrnice 84/386/EHS upravuje místo zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí.
- Směrnice 91/680/EHS zrušila daňové hranice Evropského společenství
- Směrnice 92/77/EHS stanovila minimální sazby DPH (15% pro základní sazbu a 5% pro sníženou sazbu)

Směrnice Rady 2006/112/EHS

Tato směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. Recast) začala fungovat od 1. ledna 2007. Obsahuje 15 hlav a 11 příloh, které upravují především předmět daně, územní působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění, základ daně, sazby daně, osvobození od daně.... (Široký, 2012)

Pokud se daňový subjekt vyhýbá daňovým povinnostem, vysoké daňové úniky vedou k rozpočtovým ztrátám a k porušování zásady spravedlivého zdanění, tím dochází k ovlivňování vnitřního trhu. V boji proti daňovým únikům v oblasti DPH je nutné dodržovat stanovené předpisy a spolupracovat s příslušnými orgány jednotlivých členských států. Pro docílení harmonizace DPH mezi členskými státy je vytvořen společný systém (např. VIES) pro spolupráci mezi členskými státy, zejména pokud jde o výměnu informací, které jsou důležité pro správné uplatňování DPH na dodání zboží, poskytnutí služeb, pořízení zboží a dovoz zboží.

Pro správné vybírání splatné daně by měly členské státy spolupracovat, aby zajistili správné vyměření DPH. V důsledku toho musí nejen kontrolovat správné uplatňování daně na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům, aby bylo zajištěno správné uplatňování daně spojené s činností vykonávanou na jejich území.

U přeshraničního plnění je v rámci účinné kontroly DPH nutné umožnit, aby členské státy mohly provádět kontroly a také aby úředníci jednoho členského státu mohli být v rámci správní spolupráce přítomni na území jiného členského státu.

Legislativa Nařízení rady (EU) č. 904/2010 umožňuje orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu informací, které vedou ke správnému vyměření DPH, kontrolovat uplatňování DPH a bojovat proti podvodům, které souvisejí s DPH. (Nařízení Rady (EU) č. 904/2010, 2013)

1.2.1. Spolupráce při správě daní v EU

Správci daně v různých členských státech mají možnost výměny informací, které vedou k zefektivnění výběru daní. Může se jednat o žádost písemnou nebo výměnu informací bez předchozí žádosti.

a) Výměna informací na žádost

Na základě žádosti poskytuje členský stát jinému členskému státu informace na konkrétní případ. Žádost musí být poslána podle vzorového formuláře, který je platný v rámci celé Evropské Unie. Členský stát, kterému je poslána žádost, musí poskytnout informace co nejdříve, nejpozději do 3 měsíců od doručení žádosti.

b) Výměna informací bez předchozí žádosti

Členský stát předává bez žádosti informace příslušnému orgánu pokud:

- „má za to, že ke zdanění dochází v členském státě určení a že informace poskytované členským státem původu jsou nezbytné pro účinnost kontrolního systému členského státu určení“
- domnívá se, že v jiném členském státě došlo nebo dojde k porušení právních předpisů týkajících se DPH
- existuje pravděpodobnost daňové ztráty v jiném členském státě

Výměna informací bez předchozí žádosti se dělí na dva typy a to automatickou a spontánní. Spontánní výměna informací vychází z podnětu správce daně, který jinému členskému státu sdělí informace zjištěné v daňovém řízení, které považuje za důležité i pro jiný členský stát. Nejčastěji se jedná o informace, jež se mohou týkat daňových úniků.

Automatická výměna se zaměřuje na větší množství informací, které neprověřují pouze jeden případ. Předmětem mohou být informace, které se zaměřují na neusazené osoby povinné k dani a informace o nových dopravních prostředcích. Z důvodu zatížení administrativy se může stát zdržet účasti na automatické výměně informací.

c) Zpětná vazba

Zpětnou vazbu lze použít pouze u spontánních informací a výměny informací na žádost. Stát, který poskytl informace, žádá druhý členský stát o zpětnou vazbu k nim. Důvodem zavedení zpětné vazby je zvýšení motivace správců daně a zkvalitnění úrovně výměny informací. Tato žádost vyžaduje další administrativní náklady, proto se má používat obezřetně. Zpětná vazba na žádost musí proběhnout co nejdříve, avšak nejdéle do jednoho měsíce. Sdělením takových informací nesmí docházet k porušení daňového tajemství a ochrany údajů. (Zatloukal, 2011)

2. SPRÁVA DANÍ V ČR

Správa daní je řízena zákonem č. 280/2009 Sb. Daňový řád, který upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů při daňovém řízení. Cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady na základě daňového přiznání, které podává daňový subjekt. Daňová povinnost nastává okamžikem, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně. Tento zákon je podkladem pro správu daně z přidané hodnoty. Pravidla pro vybírání daní musí být stanovena tak, aby byly minimalizované daňové úniky. Nejdůležitější postavení ve správě daní mají správci daně, kterými jsou správní orgány.

Nejdůležitější pravidla, podle kterých se postupuje při správě daní:

Zákonnost – správci daně jsou povinni se řídit obecně závaznými pravidly, právními normami a jednat jen v souladu s právem. Při správě daně má přednost úprava jednotlivého práva před obecnou úpravou a před nimi má zase přednost mezinárodní právo.

Zákaz zneužití pravomoci – umožňuje správci daně dělat jen takové úkony, které dovoluje zákon a v takovém rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Nemůže provést určitou činnost, kterou neumožňuje zákon, ale správce daně ji považuje za účelnou (např. domovní prohlídka).

Přiměřenost – správci daně využívají jen takové prostředky, které stačí ke splnění cíle, ale současně co nejméně omezují daňový subjekt a další osoby, které se zúčastní daňového řízení.

Součinnost – působí mezi správcem daně a daňovým subjektem. Na jedné straně aby daňový subjekt plnil své zákonné povinnosti a spolupracoval s daňovým správcem. Na druhé straně zavazuje daňového správce, aby informoval daňový subjekt o průběhu řízení a poskytoval mu pomoc při plnění jeho povinností.

Hospodárnost – správce daně musí konat tak, aby nevznikaly zbytečně náklady daňovým subjektům ani orgánům státní správy. Pokud je to účelné může správce daně sdružit úkony pro více subjektů.

Neveřejnost – daňové řízení je neveřejné. Mezi zúčastněné strany patří finanční úřad, daňový subjekt a třetí osoby, které jsou k dispozici k provedení dílčích úkonů.

Mlčenlivost – všechny zúčastněné subjekty (kromě daňového subjektu) jsou zavázány mlčenlivostí o jakýchkoli skutečnostech, které se dozvěděly v souvislosti se správou daní. Výjimka se vztahuje na správce daně při poskytování informací některým správním orgánům, zahraničním správcům daně a na další zákonem specifikované případy. Subjekty, které přebírají informace, jsou také vázány mlčenlivostí.

Dokazování – převážnou část informací, které uvádí daňový subjekt v daňovém přiznání a jsou důležité pro stanovení daně je povinen prokázat. Ovšem to, co bude považováno za důkaz, určuje správce daně. Skutečnosti, které jsou podstatné pro stanovení daňových povinností, musí být doloženy co nejpřesněji a nejúplněji. Správce daně při dokazování používá listinné důkazy, informace od třetích osob, místní šetření apod.

Nahlížení do spisů – správce daně umožňuje přístup daňovému subjektu k důkazním prostředkům, které shromáždil. Daňový správce má povinnost poskytnout daňovému subjektu kopie nebo výpisy ze všech materiálů, do kterých nahlížel.

Skutečný stav věci – správce daně je povinen vždy vycházet ze skutečného stavu věci.

Rovnost daňových subjektů – při správě daní mají všechny subjekty stejné postavení, bez ohledu na postavení, věk, právní formu, pohlaví... (Vančurová & Láchová, 2016)

2.1. ORGANIZAČNÍ RÁMEC SPRÁVY DANÍ

Daňová správa v České republice je tvořena třístupňovou soustavou finančních orgánů, kterými jsou: Generální finanční ředitelství, odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. Finanční správa byla zřízena v roce 2011 zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, kdy původně byla tvořena Generálním finančním ředitelstvím, finančním ředitelstvím a finančními úřady. V lednu 2013 došlo k reorganizaci daňové správy, kdy zaniklo finanční ředitelství a bylo nahrazeno odvolacím finančním ředitelstvím.

Ministerstvo financí je nadřizeno Generálnímu finančnímu ředitelství, které je nadřizeno odvolacímu finančnímu ředitelství a to je nadřizeno finančním úřadům.

Podle Pelecha (2013) jsou příjmy a výdaje Generálního finančního ředitelství součástí rozpočtové kapitoly Ministerstva financí České republiky.

2.1.1. Generální finanční ředitelství

Působí na celém území České republiky. Generální finanční ředitelství má sídlo v Praze, řídí ho generální ředitel. Ředitelem může být jmenován pouze zaměstnanec finanční správy při splnění dalších podmínek. Generální finanční ředitelství je účetní jednotkou a je oprávněno činit právní úkony jménem státu ve všech majetkoprávních a pracovněprávních věcech.

K jeho činnostem patří:

- řízení finančního ředitelství
- řízení o správních deliktech
- účast na přípravě návrhů právních předpisů
- zabezpečování analytických a koncepčních úkolů
- sjednávání mezinárodních smluv

(Zatloukal, 2011)

2.1.2. Odvolací finanční ředitelství

Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost na celém území České republiky a jeho sídlo se nachází v Brně. Hlavní činnost podle zákona č. 456/2011 Sb.:

- Vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům
- Provádí řízení o správních deliktech
- Vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.

2.1.3. Finanční úřady

Jsou řízeny příslušnými finančními ředitelstvími. Finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, přičemž jeho název je součástí názvu finančního úřadu.

K 31. 12. 2012 zaniklo 199 finančních úřadů a nově jsou označeny jako územní pracoviště jednoho finančního úřadu pro daný kraj (např. Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Finanční úřad pro Jihočeský kraj,...)

Činnosti finančního úřadu:

- řídí správu daní
- vede řízení o správních deliktech

- převádí příjmy z daní, které vybírá a vymáhá a nejsou příjmem státního rozpočtu
- přijímá splátky návratných finančních výpomocí poskytnutých Ministerstvem zemědělství v roce 1991 až 1995
- vede dozor nad loterieri
- vybírá a vymáhá peněžní prostředky, které uložily orgány finanční správy
- vede evidence a registry nutné pro výkon působnosti orgánů finanční správy
- vykonává finanční kontrolu
- kontroluje dodržování povinností, které jsou stanoveny právními předpisy upravujícími účetnictví a může ukládat účetním jednotkám pokuty
- kontroluje výkon správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu
- přezkoumává hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti
- vykonává působnost kontaktního orgánu při vymáhání určitých finančních pohledávek
- vykonává mezinárodní pomoc při správě daní.

(Kobík & Kohoutková, 2013)

2.2. POVINNOSTI V OBLASTI SPRÁVY DPH V TUZEMSKU

DPH je upraveno daňovým řádem, ale také zákonem o DPH. Při správě daní má přednost zákon o DPH před obecnou úpravou procesní normy.

a) Bankovní účet

Plátce podle § 96 zákona o DPH je povinen v přihlášce k registraci uvést čísla bankovních účtů, které používá k ekonomické činnosti. Plátce je v přihlášce oprávněn určit, která čísla bankovních účtů budou zveřejněna. Na tento zákon navazovalo ustanovení, které ukládalo povinnost plátcům do 2 měsíců oznámit správci daně všechny účty a označit účty, které mají být zveřejněny. Pokud tak neučinil, správce daně zveřejnil všechny účty, i taková čísla, které nechtěl plátce zveřejnit. Od 1. 1. 2013 bylo v přihlášce k registraci plátce doplněno číslo účtu ke zveřejnění nebo údaj, že žádné takové číslo nebylo určeno. Z toho vyplývá riziko ručení pro plátce, který vystupuje jako příjemce zdanitelného plnění, který s takovou osobou obchodoval. (Daně, účetnictví: vzory a případy, 2014)

b) Zdaňovací období

Zdaňovací období je vymezeno v § 99 zákona o DPH. Tímto obdobím pro plátce i identifikované osoby se rozumí kalendářní měsíc. Podle zákona se také plátce může rozhodnout, že zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí za podmínek, že jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřekročil 10 000 000 Kč, není nespolehlivým plátcem, není skupinou a tuto skutečnost musí oznámit správci daně do konce ledna daného roku.

Skupina i nespolehlivý plátce mají vždy zdaňovací období kalendářní měsíc. Pro plátce, kteří nemají sídlo ani provozovnu v tuzemsku se stanoví zdaňovací období podle předchozích kritérií. Plátce, jehož zdaňovací období v předchozím kalendářním roce bylo čtvrtletí, nemusí změnu znovu hlásit správci daně.

Změnu zdaňovacího období nelze v délce kalendářního měsíce učinit pro daný kalendářní rok, v němž byl plátce registrovaný, ani pro bezprostředně následující kalendářní rok. Nově zaregistrovaný plátce má vždy v kalendářním roce, ve kterém byl zaregistrovaný, zdaňovací období kalendářní měsíc. To samé platí pro následující rok. Pokud se stane plátce, který má zdaňovací období čtvrtletí nespolehlivým plátcem, změna se neprovádí od dalšího roku, ale od nového zdaňovacího čtvrtletí. (Pelikánová, 2016)

c) Evidence pro účely DPH

Plátci, kteří vedou účetnictví, ale i plátci, kteří používají daňovou evidenci, mají povinnost vést evidenci pro účely DPH. Plátce je podle zákona povinen vést evidenci, která je potřebná ke stanovení daňové povinnosti, tj. členění podle řádků daňového přiznání. Tato evidence musí obsahovat jak přijaté daňové doklady, které prokazují nárok na odpočet daně, tak i daňové doklady z kterých plyne daň na výstupu.

Od 1. 1. 2013 musí plátce uvádět v evidenci pro účely DPH u přijatých zdanitelných plnění také DIČ (=daňové identifikační číslo) osoby, která uskutečňuje zdanitelné plnění. Jediná výjimka, kde se neuvádí DIČ, jsou zjednodušené daňové doklady. (Dušek & Sedláček, 2015)

d) Daňové přiznání a splatnost daně

Každý plátce daně je povinen podat daňové přiznání a zaplatit přiznanou daň. Daňové přiznání musí podat i plátce, kterému nevznikla v příslušném zdaňovacím období

daňová povinnost. Lhůta pro podání daňového přiznání i splatnost daně plyne do 25. dne po uplynutí zdaňovacího období.

e) Elektronická forma podání

Od 1. 1. 2014 vzniká povinnost plátců podat elektronickou formu registrace k dani, daňové přiznání, dodatečné daňové přiznání nebo změnu registračních údajů. Tato povinnost neplatí pro identifikované osoby.

Registrace k dani:

Povinná – plátcem DPH se povinně stane osoba, pokud její obrat překročí 1 mil Kč za 12 nebo méně kalendářních měsíců následujících po sobě. Osoba povinná k dani je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.

Dobrovolná – osoba povinná k dani, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně. (Rubáková, 2014)

f) Souhrnná hlášení

Plátců DPH jsou podle § 102 zákona o DPH povinni podávat elektronicky souhrnná hlášení, pokud:

- dodali zboží do jiného členského státu osobě, která je registrovaná k dani v jiném státě EU
- převedli majetek do jiného státu EU
- poskytují služby s místem plnění v jiném členském státě
- dodávají zboží v rámci EU jako prostřední osoba při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu

Souhrnné hlášení lze podat pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny. Pokud je souhrnné hlášení podáváno pomocí datové zprávy, musí být potvrzeno elektronickým podpisem. Pokud plátců nebo identifikovaná osoba zjistí, že má chybu v souhrnném hlášení, musí do 15 dnů od zjištění podat elektronicky následné souhrnné hlášení.

g) Ručení za nezaplacenou daň

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň jako nástroj proti daňovým únikům. Tento závazek se projeví, až pokud není daň z uskutečnitelného plnění zaplacená a její vymáhání je zbytečné. (Galočík & Paikert, 2017)

3. DAŇOVÝ ÚNIK A STÍNOVÁ EKONOMIKA

Daňový únik je takový čin, který vědomě či nevědomě porušuje právní předpisy upravující daňovou oblast a vede ke zkrácení daňové povinnosti. V případě jeho odhalení může následovat sankce ze strany kontrolního orgánu a popřípadě může být klasifikován jako trestný čin. Plátce se snaží pomocí daňového úniku snížit svojí daňovou povinnost nebo se ji úplně vyhnout. Nastává otázka, zda při minimalizaci daně se řídí daňovými zákony nebo se snaží využít mezer v zákoně ve svůj prospěch nebo překračuje hranice zákona. Daňový únik je rozlišován na legální a nelegální.

Legální daňový únik

Legální daňový únik poplatník provádí, pokud využije mezery v zákoně nebo využívá daňové úspory. Legální metody, které vedou ke snížení daňové povinnosti, nazývají se efektivní daňovou optimalizací. Daňový subjekt využívá možnosti snížení základu daně v rozmezí, které povoluje zákon nebo změni své podnikání tak, aby daň platit nemusel. Jedná se o např. o různá osvobození, slevy, volbou odpisů, zdanění manželů, jedná se o věci, které jsou zahrnuty v daňových zákonech za účelem zvýhodnění některých daňových skupin nebo podpora vybrané činnosti, jako je například věda a výzkum. Do této skupiny úniků dále patří využití mezer v zákonech. Pokud daná činnost vede ke snížení daně, odpovídá skutečnosti i platným právním předpisům nelze ji považovat za nelegální daňový únik. U posledního zmíněného problému je tenká hranice v posouzení, co měl daňový poplatník v úmyslu, zda lze považovat daňovou optimalizaci v důsledku mezer v právních předpisech za legální, nebo už jde o obcházení zákona. Mezery v zákonech jsou často využívány dočasně z důvodu změny zákona.

Příkladem využití daňové mezery v zákoně v ČR je případ skupiny poplatníků, kteří si založili občanské sdružení. Cílem bylo využití odečtení darů od základu daně, které byly poskytnuty subjektům za daných podmínek podle zákona o DPH. Protože většina darů poskytnutých právníckým osobám je daňově odčitatelná. Problém spočíval v tom, že členové tohoto sdružení byli rodinnými příslušníky. V závěru tedy občanskému sdružení posílali dary rodinní příslušníci, kteří si je následně odečítali od základu daně a sdružení z těchto prostředků pořizovalo sportovní vybavení, náhrady cestovních výdajů, jazykové kurzy a další. Zjednodušeně řečeno členové sdružení poskytovali prostředky sami sobě a financovali tak své osobní potřeby s vlivem do základu daně. Tento

případ došel až k Nejvyššímu správnímu soudu ČR a rozhodl v neprospěch daňových subjektů. (Morávek, 2013)

Nelegální daňový únik

Do nelegálního daňového úniku se zahrnují aktivity směřující ke snížení daňové povinnosti a také porušují vědomě či nevědomě předpisy, které upravují daňovou oblast. Ve většině případů jsou tyto úniky prokazatelné a tudíž i postižitelné. Formy postihu se liší v každé zemi. Může se jednat o pokuty nebo penále, které vyměřují příslušné kontrolní orgány v rámci správního řízení. Výše pokutování se opět v jednotlivých zemích liší, např. výpočet z nepřiznaného nebo zkráceného základu daně nebo základem může být sama hodnota nepřiznané daně. Výjimečně je daňový únik definován jako trestný čin, kdy musí být jasně prokazatelné, že se jednalo o úmyslný čin a vznikla škoda, která dosahuje určité hranice. (Široký, 2008)

V roce 2015 finanční správa zveřejnila odhalení rozsáhlého daňového úniku na dani z přidané hodnoty. K podvodům došlo díky vytvoření umělého řetězce osob z několika členských států EU. Mezi těmito osobami docházelo k prodeji zboží tak, aby finanční správa každé země neodhalila podvod. Jednalo se také například o Německo nebo Dánsko. Tento případ se České republiky dotkl také, a to tak, že jeden ze subjektů, který nepřiznal a neodvedl daň z uskutečněných plnění, měl sídlo v ČR. Přičemž, další subjekty z ČR požadovaly vyplacení nadměrného odpočtu od státu. Neodvedená daň z DPH činila cca 0,5 miliardy Kč. Správci daně provedli rozsáhlé kontroly a provedli zajišťovací exekuce a povedlo se jim chybějící částku vybrat. (Petlachová, 2015)

Stínová ekonomika úzce souvisí s daňovými úniky. Je to ta část ekonomiky, jejíž činnosti jsou zatajovány a vyhýbají se státnímu usměřování a zdaňování. Představuje pololegální či nelegální hospodářské činnosti. Například se může jednat o výrobu vyhýbající se daním, zaměstnáním přistěhovalců, kdy podnik neplatí za tyto zaměstnance zdravotní a sociální pojištění, ilegální výrobu lihovin, černý obchod s ukradeným zbožím... Stínová ekonomika se rozlišuje na šedou a černou. Cílem je rozlišit činnosti, které škodí méně. Činnosti, které jsou na hranici legality, avšak jsou produktivní, jsou označovány jako šedá ekonomika. Naopak kriminální činnosti, které snižují společenský blahobyt, jsou pojmenovány jako černá ekonomika. Stínová ekonomika představuje značnou část celkové ekonomické aktivity zemí, ale nikdo nedokáže vyjádřit její peněž-

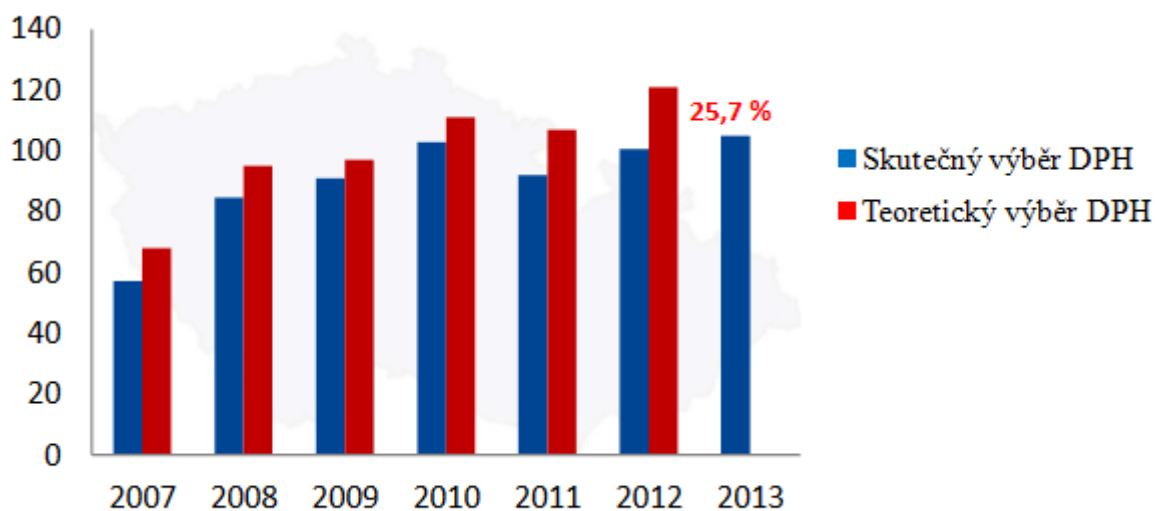
ní hodnotu. Činnosti uskutečněné ve stínové ekonomice unikají zdanění, díky čemuž jsou výnosy státu nižší a to nutí vládu ke zvyšování daňové zátěže. (Jurečka, 2017)

3.1. DAŇOVÁ MEZERA NA DPH

Daňová mezera je rozdíl mezi teoretickou daňovou povinností a reálným výběrem DPH. Za teoretickou daňovou povinnost se považuje hodnota DPH, která by mohla být vybrána za předpokladu, že by byla daň plátcí odvedena řádně a bez úmyslů daň krátit, sazby by byly aplikovány správně a správa daní by byla efektivní.

Podle dostupných údajů na stránkách Nejvyššího kontrolního úřadu byla míra daňových úniků v ČR v roce 2013 měřena mezerou DPH a dosahovala 25,7 %, což je přibližně 100 mld. Kč ročně a od roku 2011 stále rostla až do roku 2013. Pro výpočty byly použity údaje ze statistického úřadu od roku 2007 až do roku 2013. V roce 2011 Evropská komise vypočítala pro Českou republiku mezeru DPH ve výši 28% a průměr v EU 18 %. Česká republika se řadí k unijním zemím s nadprůměrnou mezerou DPH, což svědčilo o vysoké míře daňových úniků v ČR.

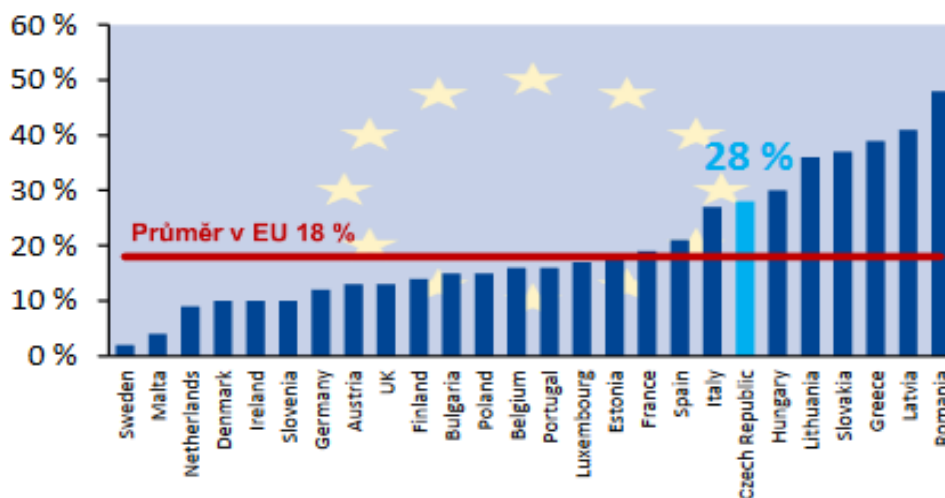
Graf 2 - mezera DPH v ČR (v mld. Kč.)



Zdroj dat: NKÚ, 2018

Graf č. 2 zobrazuje rozdíl mezi teoretickým a skutečným výběrem DPH

Graf 3 - mezera DPH v EU v roce 2011



Zdroj dat: NKÚ, 2018

Podle výpočtů v roce 2013 se mezera DPH vyšplhala na 105 mld. Kč. Nejvíce se na nevybrané DPH podíleli podnikatelé (40 %) úmyslně, kteří zkreslují údaje, dále se na daňových únicích podepsala nelegální a stínová ekonomika (7 %), mezery DPH tvoří také nesplacené nedoplatky (25 %) a dále se zahrnují i ostatní daňové úniky či chybně vyplněná daňová přiznání (28 %). (NKÚ, 2018)

Podle tiskové zprávy Ministerstva financí se mezera výběru DPH zmenšuje od roku 2014. V roce 2013 a 2014 došlo o reálný pokles o 10 mld. Kč a to tedy z 19% na 16% z očekávaného výběru DPH, tím pádem se přiblížil k evropskému průměru, který byl v roce 2014 14%. Dle slov tehdejšího ministra financí Andreje Babiše je to díky zavedeným prostředkům proti daňovým únikům. (Ministerstvo financí České republiky, 2015)

Důvod proč mezera DPH neklesala už v roce 2013, kdy byl zaveden jen z prostředků proti daňovým únikům, je dle mého názoru takový, že se na novely zákonů finanční úřady nestihly dostatečně rychle připravit. Například novela zákona zavedení povinnosti zveřejňovat bankovní účty od 1. 1. 2013 nabyla účinnosti pár dní po schválení a finanční úřady neměly čas vše důkladně zkontrolovat a stihnout ve stanoveném termínu. Ve lhůtě 3 měsíců měly finanční úřady zkontrolovat přes 500 tisíc bankovních účtů.

3.2. DRUHY DAŇOVÝCH ÚNÍKŮ V OBLASTI DPH

Mezi nejčastější druhy podvodů patří podhodnocení velikosti prodeje, vystavení fiktivních faktur, použití špatné sazby nebo uplatňování daně při vlastní spotřebě. Do této problematiky patří také Karuselové obchody, protože je to velice rozsáhlý problém, je jim věnována samostatná kapitola č. 4.

Podhodnocení velikosti prodeje

Nejjednodušší a nejpoužívanější forma daňového podvodu je nevystavení daňového dokladu. Dodavatel, který je plátcem DPH uskuteční zdanitelné plnění, aniž by odběrateli vystavil daňový doklad. Tudíž ani úplatu nepřizná v daňovém přiznání a daň neodvede. Zavedením EET pokladen se předpokládá zamezení takových obchodů, i když ne úplné vymizení, protože někteří obchodníci i pod hrozbou vysoké pokuty doklad nevystaví.

Fiktivní faktury

Nejčastěji tento podvod praktikují malé firmy, které na konci roku kupují tzv. fiktivní faktury, aby si snížili daňový základ. Podvodné firmy prodávají faktury za vymyšlené služby a tím si společnosti fiktivně zvýší odpočet daně na vstupu a v závěru sníží i svou daňovou povinnost.

Rozdílné sazby

Jedná se o zaměňování sazeb DPH, ať už vědomě nebo ne. Zboží, na které se vztahuje základní sazba daně z přidané hodnoty 21 %, podnikatel vyfakturuje s nižší sazbou daně 15 % nebo 10 %.

Vlastní spotřeba

Zboží, na které si plátce nárokuje odpočet DPH na vstupu, musí být použit pouze k ekonomické činnosti. Daňový únik vzniká, pokud si nárokuje odpočet DPH na vstupu při nákupu zboží či služby k vlastní potřebě.

4. KARUSELOVÉ PODVODY

I přes veškerou práci národních a unijních orgánů, přes modernizaci a harmonizaci systém nestíhá držet krok se současným rychlým ekonomickým a politickým rozvojem. Systém výrazně zaostává za vývojem informačních systémů, technologickými pokroky a je tím silně zatěžována podnikatelská a veřejná sféra. Tyto nedostatky v daňovém systému jsou možností pro velké množství daňových úniků, zejména pomocí karuselových podvodů.

Vzniku nedoplatků na dani z přidané hodnoty existuje velké množství. Podle autorky Machkové (2014) jsou za největší problém považovány rozdílná daňová pásma a sazby v jednotlivých členských zemích, které jsou navíc doplněny dalšími výjimkami. Tyto nedostatky se také objevují v daňových zákonech a předpisech, které souvisejí s inkasem, výběrem a kontrolou daní. Objevují se snahy o získání finančního prospěchu cestami, které jsou v rozporu s platnými zákony a předpisy a vedou k výrazným ekonomickým ztrátám. K takovému jednání můžeme přiřadit tzv. karuselové podvody. (Machková, 2014)

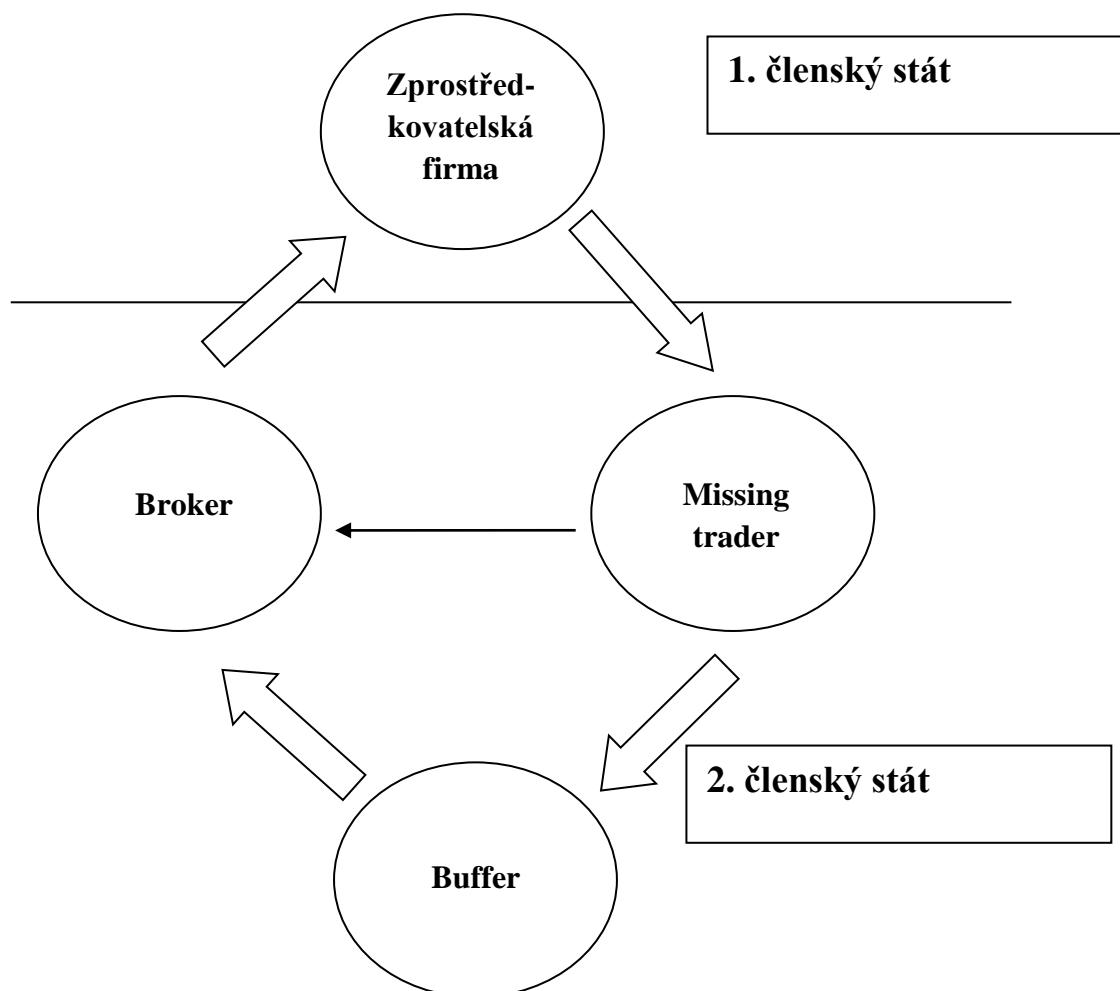
Karuselové podvody jsou nazývané také jako kolotočové, kruhové podvody, podvody chybějícího obchodníka, „Missing Trader Frauds“, jsou druhem podvodu na dani z přidané hodnoty a představují největší část úniků na DPH. Organizované skupiny ve většině případů využívají přeshraniční obchod v Evropské Unii, při němž dodání zboží následuje řetězovitě za sebou a v jednom místě tohoto řetězu plátců daně z přidané hodnoty není daň přiznána ani zaplacená a daný ekonomický subjekt přestane existovat a není ani dohledatelný. Z důvodu uskutečnění celé transakce na území několika států, je pro správce daně obtížné tento únik dohledat a případně někomu daňovou povinnost doměřit. (Hálek, 2015)

Předpoklady pro vznik karuselového obchodu:

- jedna společnost musí sídlit v jiném členském státě
- ve druhém státě, kde sídlí ostatní společnosti, musí být DPH vybíráno standardním odpočtem DPH
- společnosti musejí být registrovanými plátcí k DPH
- na předmět obchodu se nesmí vztahovat režim přenesené daňové povinnosti (reverse charge)

- u předmětu obchodu lze při vývozu do jiného členského státu uplatnit odpočet DPH
- obchod musí souviset s ekonomickou činností

Obrázek 2 - schéma Karuselových podvodů



Zdroj dat: Hálek, 2015; vlastní zpracování

Missing trader – tzv. chybějící obchodník. Tento registrovaný plátce DPH v tuzemsku nakoupí z jiného členského státu od osoby, která je registrovaná k dani v tomto státě. Tento obchod je podle platných zákonů intrakomunitární, což znamená, že je daň nulová neboli v tuzemsku daňově neutrální. Po obdržení zboží prodává tento obchodník další firmě registrované k DPH v tuzemsku. Tato osoba se nazývá Buffer. Jedná se o vnitrostátní obchod a zboží je prodáno s DPH, daň je uvedena na daňovém dokladu, ale ve skutečnosti je nepřiznaná a neodvedená DPH. Po této transakci firma zbankrotuje nebo jinak zmizí z trhu. Je to skutečný pachatel trestného činu, protože právě on neodvedl

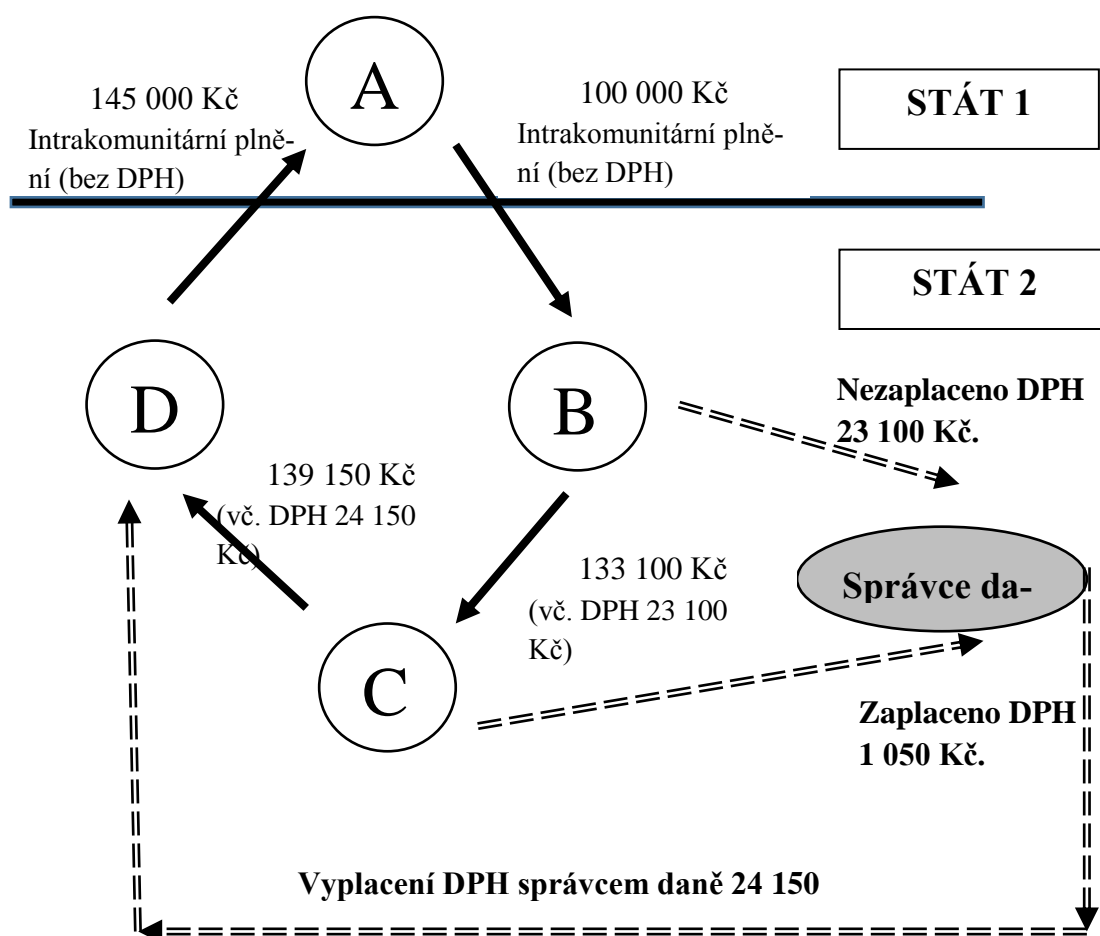
státu DPH. Jednatelům bývá v mnoha případech „bílý kůň“, kdy adresa společnosti je P. O. Box (poštovní schránka) nebo vymyšlená, popřípadě má sídlo v daňovém ráji.

Buffer – tzv. vyrovnávací společnost. Společnost je vložena do obchodu pro zneprůhlednění. Vystupuje jako spořádaná společnost a dodržuje všechna pravidla a daňové povinnosti vůči správci daně. Tato společnost může být také do karuselového obchodu zapojena nevědomě. Prokázat, že Buffer se podílel na tomto obchodu vědomě, je velice složité dokázat. Vyrovnávacích firem může být v jednom karuselovém obchodu i více, tudíž se stává řetězec nepřehledný a v takovém případě se zmenšuje možnost odhalení podvodu. Naopak lze v karuselovém řetězci Buffera i vynechat, ale tím roste možnost odhalení podvodu.

Broker – tzv. zprostředkovatelská společnost. Nakupuje zboží od Buffera a následně ho prodává opět do jiného členského státu, tím pádem je prodej opět intrakomunitární. Uskuteční tak obchod, který je podle zákona o DPH osvobozené plnění s plným nárokem na odpočet DPH a bude žádat vrácení DPH.

Konkrétní příklad je uveden v následujícím schématu, který je dále vysvětlen a popsán.

Obrázek 3 – příklad Karuselového obchodu



Zdroj dat: Hálek, 2015; vlastní zpracování

Karuselový řetěz začíná subjektem A, který je umístěn v jiném státě EU proto, aby mohlo být zboží odesláno bez DPH. Ostatní subjekty jsou umístěny ve stejném státě, který je označen jako STÁT 2, kde probíhá standardní odpočet DPH.

Subjekt A prodává zboží subjektu B (ztracená společnost) za 100 000 Kč. Jelikož se jedná o intrakomunitární obchod, zboží je odesláno v rámci platných zákonů bez DPH.

Společnost B (Missing trade) nakoupila zboží od společnosti A za 100.000 Kč, které dále prodává společnosti C za 133 100 Kč včetně DPH, které činí 23.100 Kč. Protože subjekt C zaplatí subjektu B zboží včetně DPH, vzniká subjektu B daňová povinnost vůči správci daně ve výši 23 100 Kč. Subjekt B ovšem tuto daň nezaplatí, ve většině případů ji ani nepřizná a je vyhlášen úpadek subjektu B, který má zisk 33.100 Kč.

Subjekt C (Buffer) zboží dále prodá subjektu D s minimální marží. V tomto případě za 139 150 Kč včetně DPH. Výše DPH je 24 150 Kč. Tento subjekt splní svoji daňovou povinnost vůči správci daně a provede odpočet daně. Odvede správci daně 1 050 Kč, jelikož při koupi zaplatil 23 100 Kč a při prodeji mu byla zaplacená daň ve výši 24 150 Kč, tzn. $24\ 150\ \text{Kč} - 23\ 100\ \text{Kč} = 1\ 050\ \text{Kč}$.

Subjekt D (Broker) koupí zboží od subjektu C za 145 000 Kč. Následně jej prodá opět subjektu A do jiného členského státu, proto se bude jednat o intrakomunitární obchod a prodej bude bez DPH. Subjekt D bude požadovat vrácení od správce daně DPH, které platil při nákupu subjektu C, jedná se o částku 24 150 Kč.

Ze schématu číslo 5 lze také vyčíst, že správce daně měl příjem 1 050 Kč, ale musel vyplatit 24 150 Kč. Všichni v řetězci svoji daňovou povinnost splnili, až na subjekt B, který měl odvést daňovému správci chybějící částku 23 100 Kč, což se nestalo a pravděpodobně nikdy nestane, protože subjekt B přestal existovat.

Karuselový podvod začíná znova v momentě, kdy zboží dorazí zpět k subjektu A. V mnoha případech dochází ke změně subjektu B, protože je pro ně velmi rizikové prodávat přes společnost, která dluží finančnímu úřadu. Takto karuselové podvody můžou pokračovat donekonečna. (Hálek, 2015)

III.METODIKA

Cílem diplomové práce je detekovat daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty, popsat řešení správců daní a navrhnout další možná řešení k jejich omezení.

Díky daňovým únikům, které jsou páčány na DPH přichází stát ročně o miliardy korun. Proto jsou nejprve v praktické části představeny legislativní nástroje, které mají za úkol zabránit daňovým únikům a zároveň pomoci lepšímu výběru daně. Tyto nástroje můžeme rozdělit do třech kategorií: legislativní nástroje, nástroje finanční správy a ostatní nástroje.

Do legislativních nástrojů zahrnujeme:

- Reverse charge
- Kontrolní hlášení
- Ručení
- EET pokladny

Do nástrojů finanční správy zahrnujeme:

- Daňovou kobru
- Pomoc Praze
- Registraci k DPH

Do ostatních nástrojů zahrnujeme: Instrastat, VIES, EUROFISC, EUROPOL a EU-ROCANET. Jedná se o programy, které mají za úkol fungování a výměnu informací v oblasti DPH mezi členskými státy EU.

Uvedené nástroje mají veliký vliv na výběr daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je nejdůležitějším daňovým příjmem v České republice, a proto je analyzován její vývoj v letech 2001 až 2017 na základě dat Ministerstva Financí České republiky, Finanční správy a Českého statistického úřadu.

Na základě prozkoumání problematiky postupů omezujících daňové úniky u DPH jsou navrženy další možná opatření vedoucí k efektivnějšímu výběru daně z přidané hodnoty.

IV. PRAKTICKÁ ČÁST

1. POSTUPY OMEZUJÍCÍ DAŇOVÉ ÚNIKY V OBLASTI DPH

Tato kapitola se věnuje nástrojům, které zamezují daňovým únikům. Mohou být rozděleny do tří základních skupin: legislativní nástroje, nástroje finanční správy a ostatní nástroje.

1.1. LEGISLATIVNÍ NÁSTROJE

1.1.1. Reverse charge

Tento systém je v evropské směrnici o DPH nepovinný. Členské státy nejsou povinny systém reverse charge uplatňovat. Např. Francie zavedla jako Česká republika režim přenesené daňové povinnosti pro domácí dodávky zboží a služeb. Ve Francii se pravidla pro registraci k DPH zpřísnila v roce 2016. Byly vyloučeny registrace k DPH pro nefrancouzské společnosti, kdy koncový zákazník má sám registraci k DPH. V tomto případě je uplatňován systém reverse charge. (Vančurová & Láchová, 2016)

Režim reverse charge neboli režim přenesené daňové povinnosti upravuje zákon o DPH § 92a až § 92e a používá se stále více jako prostředek proti daňovým únikům v tuzemsku. Princip přenesené daňové povinnosti spočívá v tom, že při prodeji zboží nebo služby nepřiznává DPH prodejce, ale odběratel, tedy při uskutečnění plnění připadá povinnost přiznat a uhradit daň z plátce, který poskytuje plnění na plátce, který zdanitelné plnění přijímá. Postup lze použít mezi dvěma plátcí. Jestliže příjemce není plátcem DPH, musí být použit klasický neboli běžný postup přiznání daně, tj. že dodavatel musí uplatnit daň na výstupu a do ceny za zdanitelné plnění musí zahrnout i daň. Plátce, který přijímá zdanitelné plnění v režimu reverse charge má povinnost doplnit výši daně a za ni odpovídá. (Platteuw, 2011)

Trvalé použití přenesené daňové povinnosti

- Dodání zlata (§ 92b)

Pro tento režim se myslí zlato o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší, kromě investičního zlata, v podobě neopracované, zejména slitku, cihly, prutu, valounu, zrna, granule, granálie, lístku, drátu, prášku, zlomků, smetků nebo odpadu. Při dodání zlata plátcí, použije plátce režim přenesené daňové povinnosti. Výjimku tvoří Česká národní banka.

- Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH (§ 92c)

Režim přenesené daňové povinnosti se používá u dodání zboží plátcí uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o DPH. Také se vztahuje na toto zboží po zpracování jako je čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení nebo lisování.

Příklady zboží: Granulovaná struska z výroby železa nebo oceli

Odpady, úlomky a odřezky z plastů

Odpad z hrubých zvířecích chlupů

Nitřový odpad,...

- Dodání nemovité věci (§92 d)

Pokud plátce prodává nemovité věci plátcí, využije režim přenesené daňové povinnosti, pokud se uplatňuje daň podle §56 odst. 5.

- Poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92 e)

„Při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídající číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátcí, použije plátce režim přenesené daňové povinnosti.“

Plátce, který poskytuje zdanitelné plnění v souvislosti s poskytnutím stavebních či montážních prací podle odstavce 1 zdanitelného plnění, použije k tomuto plnění režim přenesené daňové povinnosti, tedy plátce pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno, musí doplnit výši daně. (Dušek, 2017)

Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužívá, pokud plátce poskytuje stavební nebo montážní práce neplátcí DPH.

Kód CZ - CPA 41 – budovy a jejich výstavby

Kód CZ - CPA 42 – inženýrské stavby a jejich výstavby

Kód CZ - CPA 43 – specializované stavební práce (demoliční, průzkumné, elektroinstalační, instalatérské, topenářské, plynářské, truhlářské, obkladačské, sklenářské...)

Příklady, které nepatří do výčtu staveb a montáží související s přenesenou daňovou povinností

- vrtné práce související s těžkou ropy a zemního plynu
- zkušební vrty během důlní činnosti

- instalace elektromotorů, generátorů a transformátorů v elektrárnách
- údržba a opravy průmyslových kotlů
- čištění komínů
- montáž volně stojícího nábytku
- beton připravený k lití
- instalace parních kotlů ...

- Použití v ostatních případech (§92 e)

Plátce použije režim přenesení daňové povinnosti u poskytnutého zdanitelného plnění plátcí v případech:

- dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky
- dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem

Dočasné použití přenesené daňové povinnosti

- Dodání zboží nebo poskytnutí služby uvedených v příloze 6 k zákonu o DPH (§ 92 f)

Pokud plátce poskytuje zboží nebo služby uvedené v příloze 6. k zákonu o DPH použije režim přenesení daňové povinnosti, jestliže to vláda stanoví nařízením.

Jedná se například o:

- převod povolenek na emise skleníkových plynů
- dodání certifikátů plynu a elektřiny
- poskytnutí telekomunikačních služeb
- dodání herních konzolí, tabletů a laptopů
- dodání obilnin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy
- dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů, jiných než uvedených v příloze č. 5.

- Mechanismus rychlé reakce

Plátce použije režim přenesení daňové povinnosti při dodání zboží nebo poskytnutí služby plátcí pokud Evropská komise za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým daňovým podvodům potvrdila, že proti použití přenesení daňové povinnosti při dodání tohoto zboží nebo poskytnutí služby nemá námitky, vláda potvrdí nařízením. Tento režim

daňové povinnosti se může použít po dobu maximálně 9 měsíců. (Daňové zákony, 2018)

Pokud příjemce zdanitelného plnění není plátcem, pak plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, je povinen uplatnit daň na výstupu a do celkové ceny daň zahrnout. Uplatnění DPH při přenesené daňové povinnosti v tuzemsku vysvětlují následující schémata.

Obrázek 4 - přenesená daňová povinnost - příjemce je plátce DPH

	Daň na výstupu	Odpočet daně
Poskytovatel plnění plátce daně	-	
Příjemce plnění plátce daně	21%	21%

Zdroj dat: Galočík, 2017; vlastní zpracování

Pokud příjemce plnění není plátcem daně, povinnosti pro poskytovatele vypadají následovně.

Obrázek 5 - přenesená daňová povinnost - příjemce není plátcem DPH

	Daň na výstupu	Odpočet daně
Poskytovatel plnění plátce daně	21%	
Příjemce plnění není plátce daně	-	-

Zdroj dat: Galočík, 2017; vlastní zpracování

Následující příklad vysvětluje předchozí tabulky. Společnost STAVOpro s. r. o., je plátce DPH a zabývá se stavebními pracemi, které jsou předmětem přenesené daňové povinnosti, poskytuje stavební práce firmě JaPo, a. s., plátcí DPH. Realizace zakázky

činí 150 000 Kč. Dále poskytuje drobné stavební práce na farmě rodiny Nováků, jejichž výše je 20 000 Kč.

Dodavatel (STAVOpro) musí odběrateli JaPo vystavit fakturu, na které nebude vyčísleno DPH, bude zde pouze vystavena celková částka k úhradě, tedy 150 000 Kč. Na faktuře musí být uvedeno, že se jedná o přenesenou daňovou povinnost a dodatek, že daň odvede zákazník.

V případě rodiny Nováků, dodavatel uplatňovat reverse charge nebude a vystaví fakturu, kde vyčíslí DPH a bude muset odvést DPH sám, protože rodina Nováků není plátcem DPH. (Vančurová & Láchová, 2016)

Česká republika požadovala, aby si státy mohly určovat jednotlivě jaké zboží a služby budou podléhat přenesené daňové povinnosti, protože to považuje za jeden z nejdůležitějších kroků proti daňovým únikům. Protože DPH patří v unii mezi harmonizované daně, jsou její pravidla určována na celounijní úrovni. Evropská unie na konci roku 2016 navrhla členským státům možnost využívat obecný mechanismus přenesené daňové povinnosti. Podle ministerstva financí Česká republika byla vyloučena z okruhu států, které mohou požádat o reverse charge díky řadě omezení, která komise do návrhu zakomponovala. (Euro.cz, 2017)

1.1.2. Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení bylo zavedeno v České republice 1. ledna 2016. Bylo zavedeno jako efektivní prostředek k odhalování daňových úniků a podvodů. Je jedním z kroků směrem k narovnání tržního prostředí České republiky. Další pozitivní efekt se nachází v urychleném a zjednodušeném vrácení nadměrných odpočtů plátcům. Principem je párování poskytnutých a přijatých plnění mezi plátcem DPH. Umožňuje správci daně získat informace o vybraných transakcích. Kontrolní hlášení se musí podat pouze elektronicky, ve formátu zveřejněném správcem daně. Díky těmto přesným formulářům je možné rychle odhalit složité podvody a předejít tak neoprávněnému vyplácení nadměrných odpočtů DPH ze strany státu. Data, která jsou odesílána na Finanční správu, jsou maximálně zabezpečena. (Babiš, 2016)

Kontrolní hlášení musí podávat každý plátec DPH, který měl ve sledovaném období nějakou operaci, která se týkala DPH. Týká se i drobných podnikatelů, bez ohledu

na výši obratu, kteří byli zařazeni do kontrolního hlášení z důvodu předcházení daňovým podvodům v roli bílých koní. Právnícké osoby podávají kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25. dne po skončení kalendářního měsíce. Plátcí s měsíčním i čtvrtletním zdaňovacím obdobím podávají kontrolní hlášení za kalendářní měsíc. Fyzické osoby podávají kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání, měsíčně nebo čtvrtletně), tedy do 25. dne po skončení zdaňovacího období spolu s daňovým přiznáním. (Finanční správa, 2017)

Po roce fungování kontrolního hlášení došlo ke změnám uvedených v Nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15.

Ústavní soud 6. prosince 2016 publikoval nález k návrhu na zrušení ustanovení o kontrolním hlášení. Tento návrh podalo 21 senátorů. Ústavní soud kontrolní hlášení nezrušil, jelikož došel k závěru, že naplňuje veřejný záměr, což je výběr daní a minimalizace podvodů, ale provedl v něm dvě změny.

První změna se nachází v ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH, které předkládá plátcí uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně, ale zákon předepsané údaje přesně nespecifikuje. Ústavní soud proto ve svém nálezu uvádí, že Ministerstvo financí musí konkretizovat pojem „předepsané údaje“.

Druhým ustanovením soud zrušil ustanovení § 101g odst. 5 zákona o DPH. Toto ustanovení považuje výzvu, která se doručuje pomocí veřejné datové sítě na elektronickou adresu, za doručenou okamžikem odeslání správcem daně. Soud uznal veřejnou datovou síť za nespolehlivou a výzva se nemusí k plátcí dostat. Proto se plátce nemusí o výzvě dozvědět a nevědomky nesplní uloženou povinnost. Proto soud ustanovení, které umožňovalo Finanční správě odesílat výzvy emailem, zrušil. (Rychetský, 2016)

1.1.3. Ručení

Ručení bylo zavedeno jako prostředek proti daňovým podvodům, které se zejména točí kolem pohonných hmot, kovošrotu a dřeva. Firmy musí nahlásit daňové správě bankovní účty, které používají k podnikání. Díky tomu má stát silnější zbraň proti karuselovým podvodům, kdy zanikají a vznikají firmy a jedna z těchto firem po státu požaduje vrácení DPH, i když ho předchozí firma nezaplatila.

Plátce, který přijme za úplatu zdanitelné plnění od jiného plátce, ručí v určitých případech za nezaplacenou daň z tohoto plnění. Tato situace může nastat v případě, že

uhradí platbu na účet, který není zveřejněný v registru plátců DPH nebo dodavatel, je zapsán v seznamu nespolehlivých plátců.

Nespolehlivým plátcem se podnikatel stane, pokud neplní své povinnosti vůči správci DPH. Může se jednat například o dluh na DPH minimálně 500 tisíc Kč, pokud nepodá daňové přiznání nebo související dokumenty včas a nereaguje na výzvy k jejich podání a nespolupracuje se správcem daně.

Jestliže plátce obdrží od správce daně rozhodnutí o označení nespolehlivého plátce, může se oproti němu odvolat od 15 dnů. V databázi plátců DPH je toto označení vyvěšeno až po vyřízení odvolání. Nespolehlivý plátce má povinnost přejít ze čtvrtletního zdaňovacího období na měsíční. Zbavit se statusu nespolehlivého plátce může plátce až po roce po rozhodnutí finančního úřadu, pokud celý rok neporušil své povinnosti týkající se správy DPH na základě žádosti. Jestliže finanční úřad zamítne žádost, plátce může požádat zase až za rok. (Galočík, 2017)

1.1.4. Registrační pokladny – EET

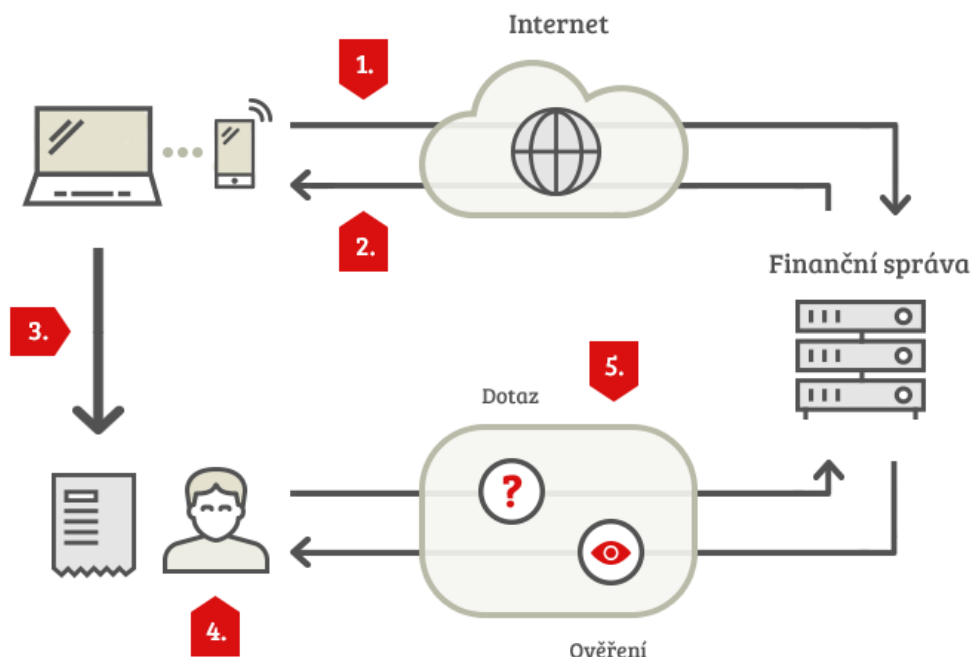
Elektronickou evidenci tržeb (EET) upravuje zákon 112/2016 Sb. Zákon o evidenci tržeb. Cílem zavedení elektronické evidence tržeb bylo narovnání podnikatelského prostředí a zamezení daňovým únikům. Česká republika se potýká dlouhodobě s krácením daňových povinností v oblasti podnikání, kdy nevykázané příjmy dosahují cca 170 mld. Kč ročně. Protože finanční správa nemá dostatečné prostředky a materiály k ověření množství podnikatelů v ČR z hlediska daňových kontrol, musel být zaveden účinný program proti daňovým únikům. EET je zaváděno ve čtyřech fázích:

1. fáze - od 1. prosince 2016 – ubytování, stravování, pohostinství
2. fáze – od 1. března 2017 – maloobchody a velkoobchody
3. fáze – od 1. března 2018 - podnikatelé, kteří nejsou zahrnuti do 1., 2., a 4. fáze
4. fáze – od 1. června 2018 – podnikatelé provozující vybraná řemesla a činnosti

Záměrem bylo zvolit takový program, u kterého nebudou vysoké pořizovací náklady ani zajištění složitého hardwaru nebo softwaru. Principem je online připojení zařízení (pokladny, tabletu, počítače,...), která pošle obchodní transakci finanční správě, ta po odsouhlasení zašle specifický kód, který musí podnikatel vytisknout na účtence zákazníkovi. Přesné fungování EET je vysvětleno v následujícím schématu.

Obrázek 6 - princip EET

1. Podnikatel zašle finanční správě informaci o datové zprávě.
2. Finanční správa odsouhlasí a pošle zpět podnikateli specifický kód
3. Podnikatel vystaví zákazníkovi účtenku se specifickým kódem
4. Zákazník obdržel účtenku
5. Zákazník si může u Finanční správy ověřit svoji účtenku



Zdroj: Generální finanční ředitelství, 2016 (etrzby.cz)

AKTUALITY O EET:

Ve sbírce zákonů byla 16. ledna 2018 zveřejněna změna týkající se zákona o evidenci tržeb. Z toho nálezu vyplývá, že se odložila 3. a 4. vlna spuštění, které měly vejít v platnost 1. března a 1. června 2018. Přesný termín startu 3. a 4. fáze se bude odvíjet od schválení novely zákona a evidence tržeb.

Další změna se týká platby platební kartou. Od 1. března 2018 se nemusí evidovat tržby, které proběhly platební kartou prostřednictvím platebních terminálů nebo on-line platby přes internet. Poplatníci mohou tyto tržby evidovat dobrovolně a nemusí měnit nastavení pokladen. Zrušení vyplývá z důvodu, že platby platební kartou jsou i jinak dohledatelné.

Od 1. března 2018 nemusí být na účtence uvedeno daňové identifikační číslo poplatníka (DIČ), které v případě fyzických osob obsahuje rodné číslo. Avšak povinnost zasílat tržbu datovou zprávou do systému Finanční správy zůstává stejná, tzn. i s daňovým identifikačním číslem. Plátce DPH se tedy může rozhodnout pro řešení, které z dvou typů dokladů bude vystavovat. První možností je jeden daňový doklad s DIČ a druhý doklad (účtenka) pro EET bez DIČ. Druhou možností je jeden doklad, který splňuje náležitosti EET účtenky i daňového dokladu a v tomto případě na dokumentu musí být uvedeno DIČ.

Současně se také od 1. ledna 2019 ruší nařízení vlády, které udělovalo výjimku v užívání elektronické evidence tržeb pro těžce zrakově postižené a pro prodejce sladkovodních ryb. Jelikož zrušení nabývá platnosti 31. prosince, mohou tyto osoby využívat výjimku až do konce roku 2018. (Generální finanční ředitelství, 2018)

1.2. NÁSTROJE FINANČNÍ SPRÁVY

1.2.1. Daňová kobra

Je to společný tým Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, který vznikl v červenci v roce 2014. Členy jsou Policie ČR, Celní správa a Finanční správa a ti společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě a to zejména v oblasti DPH a spotřebních daní. Zástupci si vyměňují potřebné informace, pomocí kterých rychleji vytipují daňové úniky a koordinují jednotlivá řízení. Tato spolupráce jednotlivých složek umožňuje včas identifikovat a odhalovat daňové úniky. Hlavním cílem je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatele. (Daňová kobra, 2014)

Například tým Daňové kobry v roce 2016 trestně stíhal 7 osob z trestného činu krácení daně se škodou 300 milionů korun. Ke krácení mělo docházet od roku 2012 do konce roku 2015, kdy hlavní podezřelý vytvořil řetězec obchodních společností. Do rolí vývozců fiktivního zboží (mělo se jednat o vysokozdvizné vozíky) se mu podařilo získat společnosti, jejichž obrat z legální činnosti převyšoval stovky milionů. Vybrány byly tyto firmy tak, aby nedošlo k podezření u správce daně a s předpokladem, že nelegální činnost se u těchto společností tzv. ztratí. Vylákáním nadměrných odpočtů a zkrá-

cením daně z příjmů právnických osob vznikla státu škoda ve výši cca 300 milionů korun. (Ibehej, 2016)

1.2.2. Pomoc Praze

Jednorázová akce, která se konala v roce 2014. Stovka pověřených úředních osob z finanční správy z osmi regionů ČR se zejména zaměřila na nadměrné odpočty DPH, virtuální sídla společností a sídla na hromadných adresách. V této akci prověřili 800 daňových subjektů a následně dalších 500, u kterých měla finanční správa podezření na daňový únik. Generální finanční ředitelství vyměřilo neoprávněné nárokované nadměrné odpočty ve výši 394 mil. Kč. (Petlachová, 2014)

1.2.3. Registrace k DPH

Registrace k dani je podrobněji popsána v kapitole č. 2.2.

Podrobné ověřování přihlášek k registraci k DPH je ochranným prvkem proti vzniku organizovaných podvodů na DPH. Ve skutečnosti tyto podvody spočívají v tom, že daň na výstupu zůstává neuhrazena zaregistrovanou rizikovou osobu, zatímco odběratel rizikové osoby uplatňuje nárok na odpočet daně. Hlavním cílem je prověřit osoby, které se registrují a zamezit vstupu rizikových osob do systému a vytvořit bezpečnější prostředí pro již registrované plátce. Správci daně kontrolují údaje uvedené v přihlášce, přiložené soubory, přílohy, informace z obchodního či živnostenského rejstříku. Pokud má správce na základě těchto dokumentů pochybnosti, vyzve žadatele o vysvětlení, doložení nebo doplnění informací. Jestliže správce daně zhodnotí, že registrace může být využita k podvodnému jednání, zamítne ji. (Petlachová, 2017)

1.3. OSTATNÍ NÁSTROJE

1.3.1. Intrastat

Statistický systém, který sleduje pohyb zboží u plátců DPH v rámci Evropské unie. V České republice se Intrastat řídí nařízením Evropské unie, celním zákonem č. 242/2016 Sb. a nařízením vlády č. 244/2016 Sb. Sběr informací a následnou kontrolu provádí Celní správa. Podat podklady pro Intrastat mají subjekty registrované k DPH, které odeslaly nebo přijaly zboží za předchozí rok do nebo z jiného členského státu EU v hodnotě přesahující 8 mil. Kč. (Intrastat, 2015)

1.3.2. VIES (VAT Information Exchange System)

VIES je elektronický systém, který slouží k ověřování daňových identifikačních čísel subjektů registrovaných v EU, pokud se nakupuje zboží nebo služby mezi členskými státy. Prostřednictvím systému VIES se odešle DIČ zákazníka z jiného členského státu do příslušné databáze. (Van Leeuwen, 2009)

1.3.3. EUROFISC

Mezinárodní systém výměny informací mezi členskými státy založený proti daňovým únikům v oblasti DPH, který spravuje Rada EU č. 904/2010. Jedná se o elektronickou spolupráci mezi členskými státy, do které se mohou zapojit dobrovolně. Cílem je zaměřit se na rychlost výměny dat, sdělení informací a řešení nových typů podvodů. (Nařízení Rady (EU) č. 904/2010, 2010)

1.3.4. EUROPOL

Europol je agenturou Evropské unie v oblasti prosazování práva. Jeho cílem je vytvořit bezpečnější Evropu ve prospěch občanů EU. Poskytuje podporu donucovacím orgánům v celé EU v boji proti trestné činnosti. Europol se soustředí mimo jiné na pašování cigaret, praní špinavých peněz, padělání eurobankovek, ale také především na podvody v oblasti DPH. (Europol, 2018)

1.3.5. EUROCANET

Databáze pro zamezení daňových úniků v oblasti DPH. Informace se týkají těch subjektů, jejichž činnost byla vyhodnocena jako riziková a pravděpodobná ke sklonu podvodných transakcí, zejména karuselových podvodů. (Rozsudek Nejvyššího správního soudu, 2014)

2. DPH VE VEŘEJNÝCH ROZPOČTECH ČR

DPH je jednou z nejdůležitějších složek příjmů do státního rozpočtu.

V následujících kapitolách je podrobně rozepsán vývoj výběru DPH do veřejných rozpočtů.

Pro srovnávání a analýzu příjmů daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu a celkového inkasa daně z příjmu jsou vybrána data z období let 2001 až 2017. Během této doby došlo v České republice mnohokrát ke změně sazeb daně z přidané hodnoty, k přesouvání určitého zboží z jedné sazby do druhé, po vstupu do Evropské unie ke změnám směřujícím k harmonizaci DPH v rámci Evropské unie a také k mnoha změnám zákona, jejichž účelem bylo zavést opatření omezující daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty. Během vybraných let také Česká republika prošla velkou finanční krizí, která postihla celý svět a zasáhla téměř do všech oblastí včetně příjmů státního rozpočtu.

2.1. DPH ve státním rozpočtu v roce 2017

Významnou položkou příjmů do státního rozpočtu (SR) jsou příjmy z povinného pojistného na sociální zabezpečení (cca 36,6%). Do povinného pojistného se zahrnuje příspěvek na důchodové a nemocenské pojištění a na státní politiku zaměstnanosti.

Další důležitou složkou jsou daňové příjmy, které dohromady tvoří 54% z celkových příjmů do státního rozpočtu. Největší podíl z daňových příjmů (687,75 mld. Kč) představuje příjem z DPH (přibližně 38,67%) a příjem ze spotřebních daní (cca 22,5%). Velikost dalších příjmů vyjádřená absolutně či procentem z celkových příjmů státního rozpočtu lze vyčíst z následujícího grafu.

Použité zkratky v grafu:

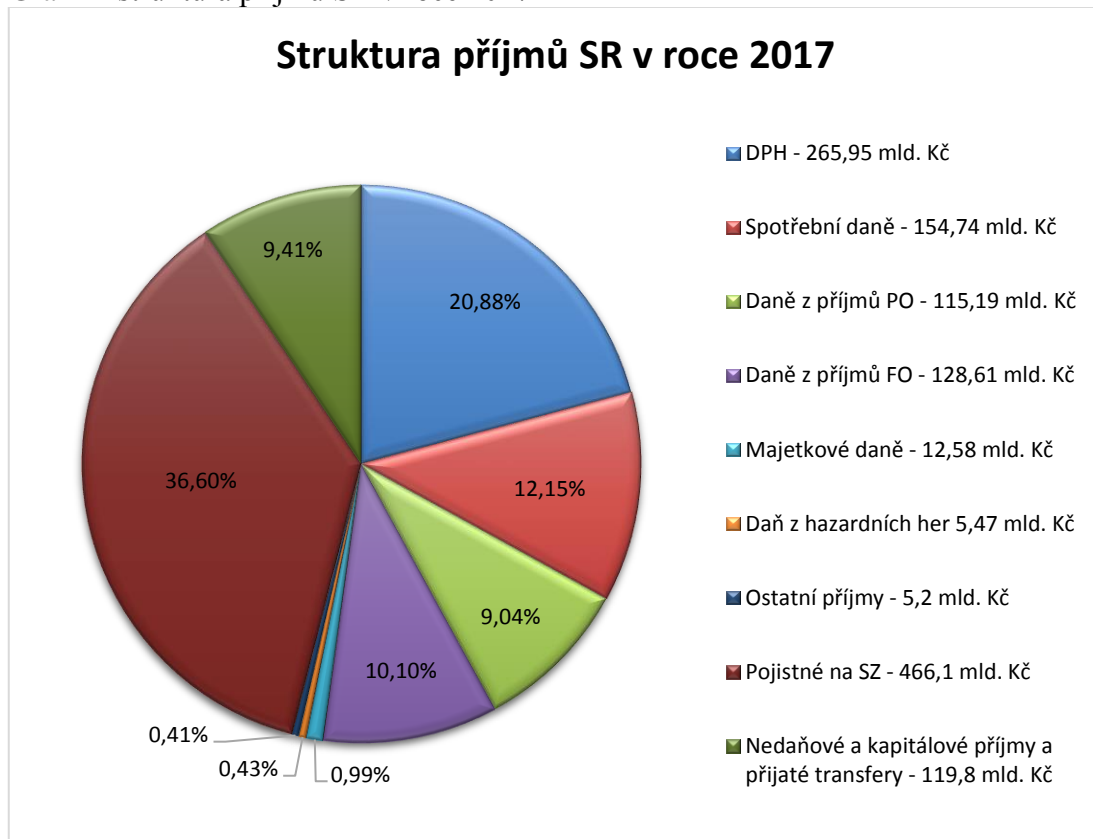
PO – právnické osoby

FO – fyzické osoby

SZ – sociální zabezpečení

SR – státní rozpočet

Graf 4 - struktura příjmů SR v roce 2017



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

2.1.1. Velikost DPH ve státním rozpočtu v letech 2001 až 2017

O tom, jak je daň z přidané hodnoty důležitým příjmem státního rozpočtu, je možné se přesvědčit v následující tabulce, která uvádí jak celkové příjmy státního rozpočtu, tak daňové příjmy státního rozpočtu bez pojistného na sociální zabezpečení (SZ) a inkaso daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu. Data o celkových ročních příjmech a výdajích zveřejňuje každý rok v tiskových zprávách na svých internetových stránkách Ministerstva financí České republiky.

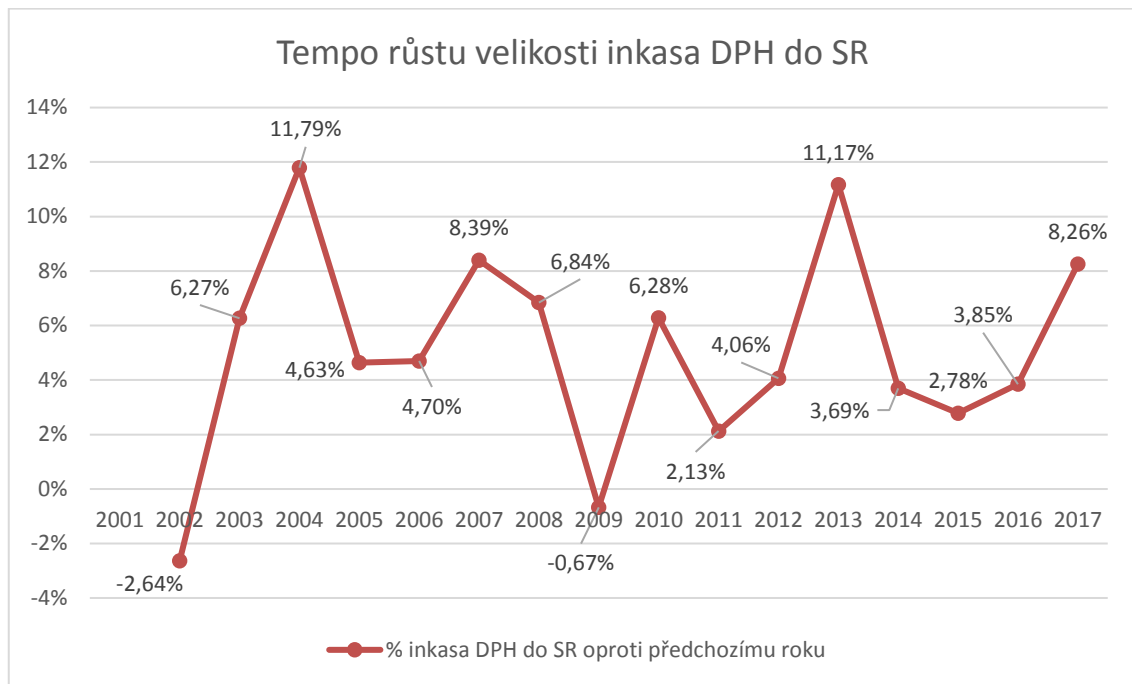
Tabulka 2 - vývoj daňových příjmů a DPH

Rok	Příjmy státního rozpočtu (v mld. Kč)	Daňové příjmy SR bez SZ (v mld. Kč)	Inkaso DPH do státního rozpočtu (v mld. Kč)
2001	626,20	356,61	121,3
2002	705,00	368,84	118,1
2003	699,70	395,74	125,5
2004	769,20	423,52	140,3
2005	866,50	459,21	146,8
2006	923,10	468,15	153,7
2007	1 025,90	533,50	166,6
2008	1 063,90	545,03	178,0
2009	974,61	485,05	176,8
2010	1 000,38	507,69	187,9
2011	1 012,76	523,08	191,9
2012	1 051,39	540,33	199,7
2013	1 091,86	550,22	222,0
2014	1 133,82	569,59	230,2
2015	1 234,52	596,65	236,6
2016	1 281,62	643,02	245,7
2017	1 273,64	687,75	266,0

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

V této tabulce si nelze nevšimnout propadu příjmů státního rozpočtu v době světové hospodářské krize (naplno se projevila v roce 2009) téměř o 89,3 miliardy korun. Příjmy státního rozpočtu se po této krizi dokázaly dostat na předchozí hodnotu z roku 2008, která činila 1 063,9 mld. Kč, až v roce 2013. Naproti tomu hodnota inkasa daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu zůstala v roce 2009 jen těsně pod svou hranici z předchozího roku a v dalších letech docházelo navzdory krizi ke každoročnímu růstu jejího inkasa do státního rozpočtu. V roce 2013, kdy se celkový příjem konečně dostal na hranici z roku 2008 a překonal ji, už příjmy z daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu byly přibližně o 24,7% vyšší než v roce 2008 před začátkem hospodářské krize.

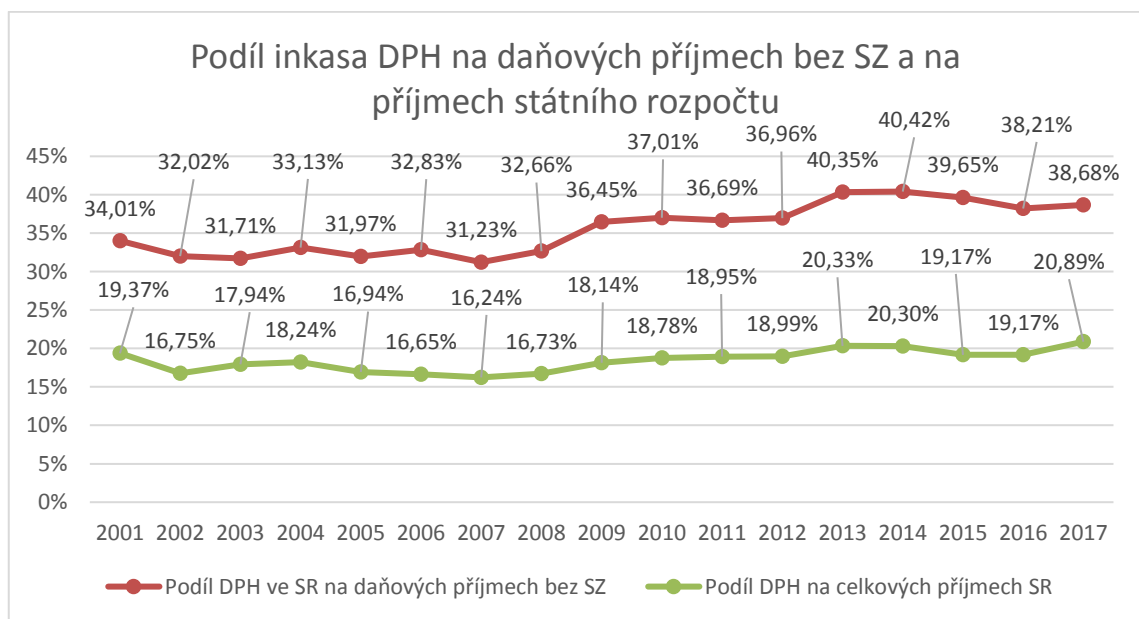
Graf 5- tempo růstu velikosti inkasa DPH do SR



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

Podíváme-li se na hodnoty podílu daně z přidané hodnoty vůči celkovým příjmům státního rozpočtu a daňovým příjmům státního rozpočtu bez pojistného na sociální zabezpečení, dostaneme se na procentuální hodnoty v následujícím grafu.

Graf 6 - podíl inkasa DPH na daňových příjmech bez SZ a na příjmech na SR



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

Z grafu si lze všimnout, že podíl daně z přidané hodnoty na celkových příjmech státního rozpočtu dosáhl v posledním roce 2017 nejvyšší procentní hodnoty v zobrazeném rozmezí let 2001 až 2017. Oproti tomu nejnižšího procentního podílu bylo dosaženo v roce 2007. Křivka procentního podílu daně z přidané hodnoty na celkových příjmech státního rozpočtu je během celého znázorněného období i přes pár menších výkyvů celkem vyrovnaná. U druhé křivky vyjadřující podíl DPH ve státním rozpočtu (SR) na daňových příjmech bez sociálního zabezpečení (SZ), by tato spojnice trendu byla rostoucí o něco více. Zde docházelo k daleko větším rozdílům. Pokud by byla vložena spojnice trendu, byla by i díky nižším počátečním podílům mírně rostoucí a to i přes to, že u posledních roků 2014 až 2016 je trend mírně klesající. Rozdíl mezi nejvyšším a nejnižším podílem inkasa s DPH na daňových příjmech bez SZ je zde téměř 9 %.

Daň z přidané hodnoty je důležitým příjmem státního rozpočtu. Tento příjem ale není celkovým příjmem z daně z přidané hodnoty. Celkové inkaso daně z přidané hodnoty je uvedeno v následující tabulce. Částka, která se vybere na dani z přidané hodnoty se dělí podle takzvaného rozpočtového určení daní. Část daně z přidané hodnoty tak připadne krajům a obcím a část státnímu rozpočtu.

Tabulka 3 - příjem do SR z celkového inkasa DPH

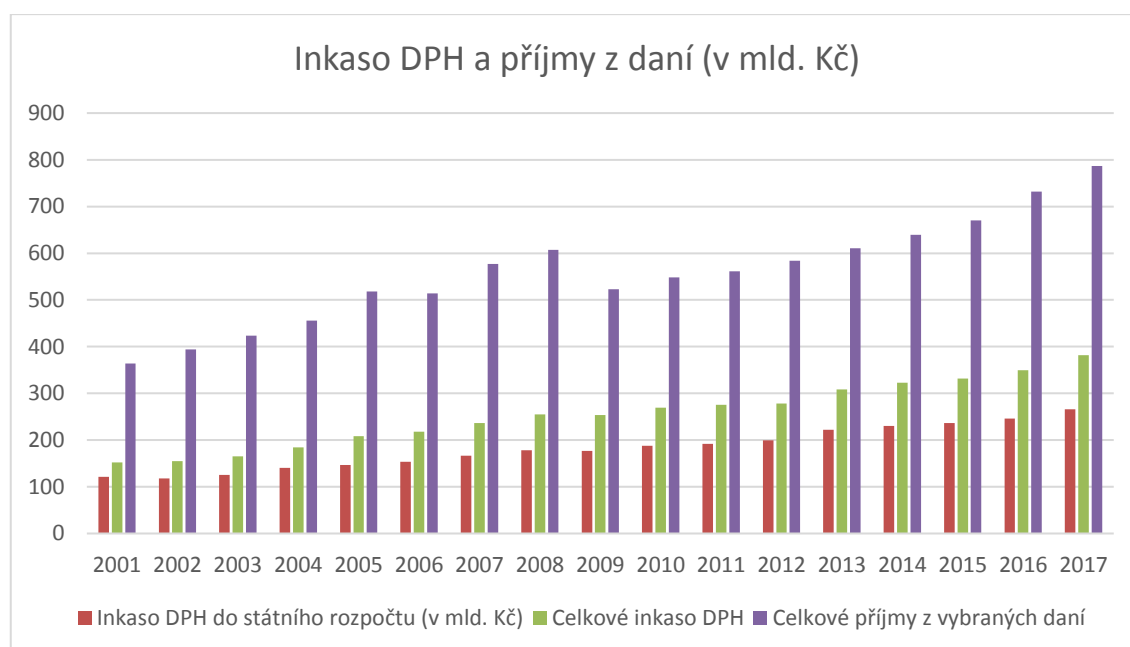
Rok	Inkaso DPH do státního rozpočtu (v mld. Kč)	Celkové inkaso DPH (v mld. Kč)	Příjem SR z celkového inkasa DPH
2001	121,3	151,89	79,86%
2002	118,1	155,21	76,09%
2003	125,5	164,86	76,13%
2004	140,3	184,32	76,12%
2005	146,8	208,41	70,44%
2006	153,7	217,78	70,57%
2007	166,6	236,39	70,48%
2008	178,0	255,19	69,75%
2009	176,8	253,61	69,71%
2010	187,9	269,55	69,71%
2011	191,9	275,39	69,68%
2012	199,7	278,23	71,77%
2013	222,0	308,46	71,97%
2014	230,2	322,88	71,30%
2015	236,6	331,84	71,30%
2016	245,7	349,46	70,31%
2017	266,0	381,44	69,74%

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

V souvislosti s rozpočtovým určením daní se tak mění procento, které nakonec z celkové daně z přidané hodnoty připadne státnímu rozpočtu a procento, které se rozdělí krajům a obcím do jejich rozpočtů. Zde je z tabulky vidět, že od roku 2005 procentní příjem do státního rozpočtu kolísá kolem hodnoty sedmdesáti procent. Od roku 2013 do 2017 je vidět slabý trend - se zvyšujícím se celkovým inkasem daně z přidané hodnoty se mírně snižuje procentuální podíl putující do státního rozpočtu.

Stejně jako podléhá rozpočtovému určení daní daň z přidané hodnoty, tak mu podléhají i další vybrané daně a to se také projevuje ve velikosti příjmů státního rozpočtu z ostatních daní. Mezi tyto vybrané daně dále patří daň z příjmů PO a daň z příjmů FO.

Graf 7 - inkaso DPH a příjmy z daní (v mld. Kč)



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

Zde, pokud se pustíme do porovnání celkového inkasa daně z přidané hodnoty a celkových příjmů z vybraných daní, dostaneme hodnoty nezkreslené o přerozdělení daní díky rozpočtovému určení daní, jako tomu bylo v případě dřívějšího porovnávání daně z přidané hodnoty v příjmech státního rozpočtu s daňovými příjmy státního rozpočtu.

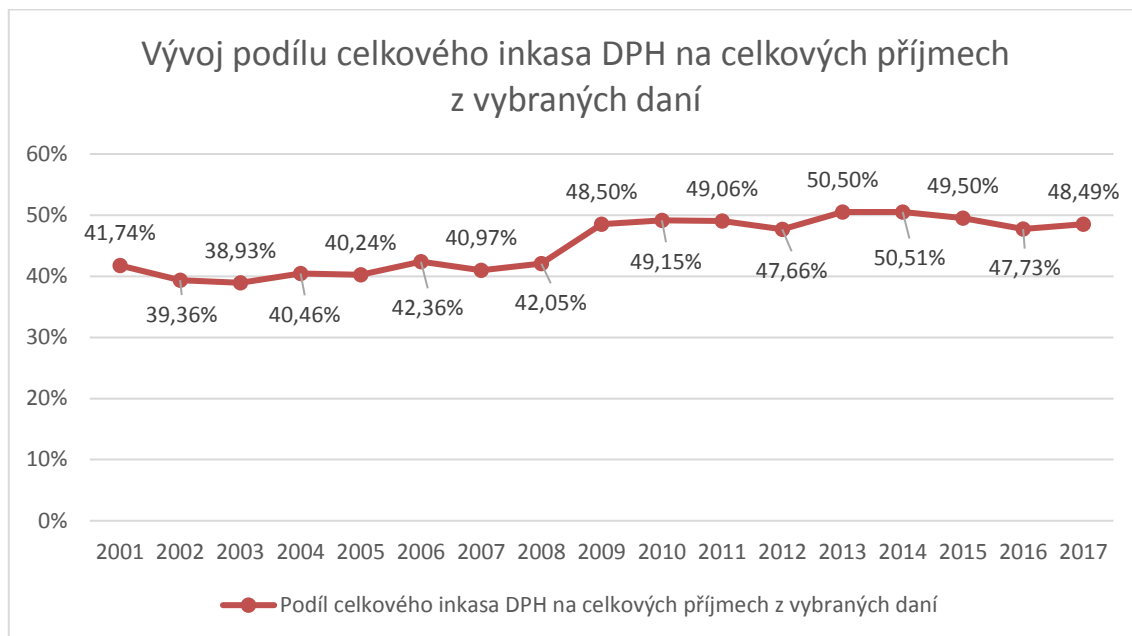
Tabulka 4 - celkové příjmy z vybraných daní

rok	Celkové inkaso DPH (v mld. Kč)	Celkové příjmy z vybraných daní (v mld. Kč)
2001	151,89	363,90
2002	155,21	394,29
2003	164,86	423,52
2004	184,32	455,55
2005	208,41	517,87
2006	217,78	514,08
2007	236,39	577,01
2008	255,19	606,90
2009	253,61	522,95
2010	269,55	548,43
2011	275,39	561,39
2012	278,23	583,75
2013	308,46	610,76
2014	322,88	639,20
2015	331,84	670,40
2016	349,46	732,20
2017	381,44	786,64

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

Graficky je možné znázornit podíl celkového inkasa daně z přidané hodnoty na celkových příjmech z vybraných daní takto:

Graf 8 - vývoj podílu z celkového inkasa a DPH na celkových příjmech z vybraných daní



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

Zde je vidět, jak důležitým příjmem daně z přidané hodnoty je. Podíl celkového inkasa daně z přidané hodnoty na celkových příjmech z vybraných daní se pohybuje přibližně o 10 % výše, než v předchozím porovnání v rámci příjmů státního rozpočtu. V roce 2013 a 2014 dokonce hodnota inkasa daně z přidané hodnoty přesáhla polovinu z celkových příjmů z vybraných daní. Inkaso daně z přidané hodnoty každým rokem roste a profituje z toho jak státní rozpočet, tak rozpočty krajů a obcí. Z dlouhodobého hlediska je zde trend rostoucí. Tento trend je podporován zaváděním postupů pro efektivnější výběr daně z přidané hodnoty, snahou o harmonizaci v rámci Evropské unie a zaváděním opatření proti daňovým únikům.

2.2. Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty

S vývojem inkasa daně z přidané hodnoty přímo souvisí výše daňových sazeb. Výše daňových sazeb se během zkoumaných let od roku 2001 do roku 2017 změnila hned šestkrát. Od počátku zde byly dvě daňové sazby – základní sazba a snížená sazba – viz následující tabulkový přehled. Od počátku roku 2015 přibyla i druhá snížená sazba daně.

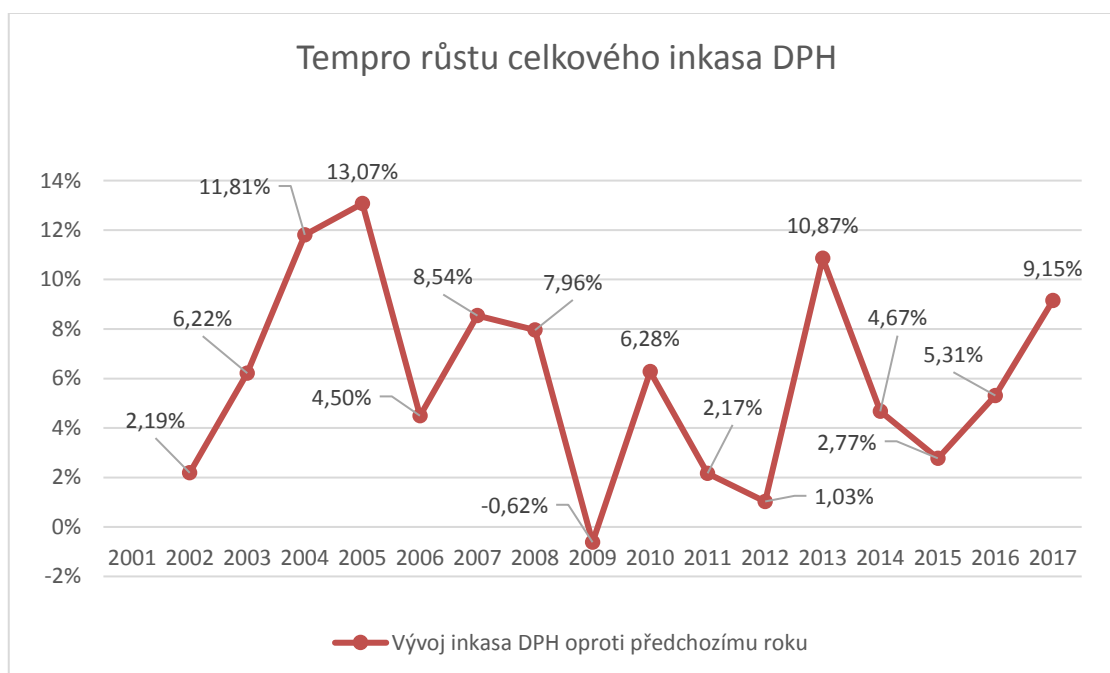
Tabulka 5 - vývoj sazeb 1995-2017

Období	Základní sazba	Snížená sazba	Druhá snížená sazba
1.1.1995 - 30.4.2004	22%	5%	-
1.5.2004 - 31.12.2007	19%	5%	-
1.1.2008 - 31.12.2009	19%	9%	-
1.1.2010 - 31.12.2011	20%	10%	-
1.1.2012 - 31.12.2012	20%	14%	-
1.1.2013 - 31.12.2014	21%	15%	-
1.1.2015 - stále platí	21%	15%	10%

Zdroj dat: Daňové zákony, 2018; vlastní zpracování

Změny ve vývoji celkového inkasa daně z přidané hodnoty, které budou nyní rozebrány a analyzovány, se nacházejí v grafu níže.

Graf 9 - tempo růstu celkového inkasa DPH



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

Již od roku 2001 je z hlediska celkového objemu inkasa vybraných daní v České republice na prvním místě daň z přidané hodnoty. V tomto roce zvýšily finanční úřady kontrolní činnost a zaměřily se hlavně na kontrolu oprávněnosti nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty.

V roce 2002 došlo ke zvýšení celkového inkasa daně z přidané hodnoty o 2,19 % (přibližně nárůst o 3,22 miliardy korun). Oproti tomu inkaso daně z přidané hodnoty připadající do státního rozpočtu zaznamenalo pokles o 2,64 %. Toto bylo zapříčiněno změnou rozpočtového učení daní, kdy inkaso krajů se zvýšilo o 4,7 mld. Kč.

V roce 2003 došlo k růstu inkasa přibližně o 9,65 miliardy korun, což je přibližně meziroční růst o 6,22 %. Pozitivní vliv na růst inkasa měl zejména nárůst čerpání spotřebitelských úvěrů a nákupů obyvatel. Ke kladnému růstu došlo i přes to, že pokračoval rostoucí trend vrácení nadměrných odpočtů a finanční úřady tyto odpočty začaly více kontrolovat. Oproti předchozímu roku bylo vyplaceno o 8 miliard korun více.

Rok 2004 byl rokem velkých změn. Byl rekordní z hlediska procentního přírůstku inkasa daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu. Přírůstek činil 11,79 %. Na tento přírůstek měl vliv hlavně nový zákon o DPH č. 235/2004 Sb., který přinesl změny potřebné k harmonizaci našeho práva s právem Evropské unie a také změny týkající se reformy veřejných financí. Do 30. 4. 2004 byla platná základní sazba ve výši 22 % a snížená sazba ve výši 5 %. Od 1. 5. 2004 se vstupem do Evropské unie se snížila základní sazba daně z přidané hodnoty na 19 % a došlo k přesunu některých druhů zboží a služeb ze snížené sazby do sazby základní. Zrušil se také výběr daně z přidané hodnoty z členských zemí Evropské unie. Celkové inkaso daně z přidané hodnoty činilo v tomto roce 184,32 miliardy korun a došlo k jeho meziročnímu nárůstu o 11,81 % (přibližně o 19,46 miliardy korun).

V roce 2005 došlo od 1. 1. ke zrušení výběru daně z přidané hodnoty z dovozů ze třetích zemí celními úřady. Meziroční růst celkového inkasa byl rekordní a činil 13,07 % (absolutním číslem je to růst o 24,09 miliardy korun). Celkové inkaso daně z přidané hodnoty se tak zastavilo na hodnotě 208,41 miliardy korun.

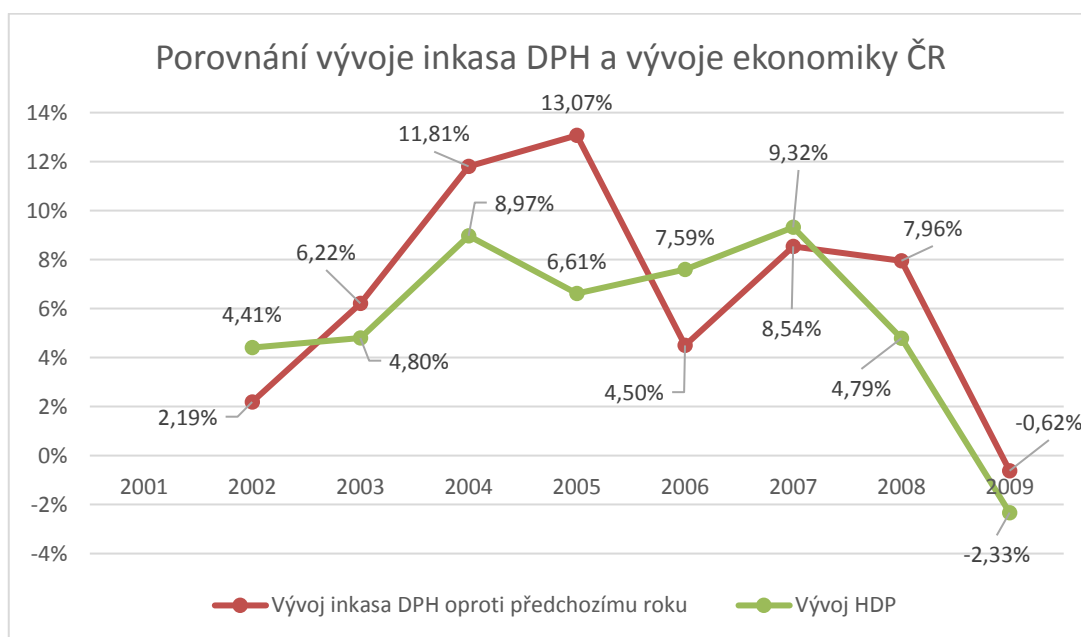
Na konci roku 2006 činilo inkaso daně z přidané hodnoty 217,78 miliardy korun. Oproti předchozímu roku tak došlo k nárůstu o 9,37 miliardy korun, což je přibližně nárůst o 4,5 %. Od 15. července tohoto roku začala být účinná novela zákona o DPH, která určila platnost 5% sazby daně pro potraviny a další položky zboží uvedené v příloze k zákonu.

Navzdory prvním signálům o možné začínající krizi došlo v roce 2007 k růstu české ekonomiky a i růstu daně z přidané hodnoty. Její celkové inkaso činilo 236,39 miliardy korun a došlo k meziročnímu nárůstu o 8,54 %.

Během září roku 2008 došlo k velkému propadu na burzách po celém světě. Světová hospodářská krize začala úřadovat a v mnoha zemích byl zaznamenán pokles hrubého domácího produktu. Toto se ve čtvrtém čtvrtletí týkalo i České republiky. I přes krizi dosáhlo za rok 2008 celkové inkaso daně z přidané hodnoty meziročního růstu 7,96 % (přibližně 18,81 miliardy korun) a celkové hodnoty 255,19 miliardy korun. Od 1. 1. 2008 došlo ke změně snížené sazby daně z původních 5 % na 9 %.

V roce 2009 se již naplnil černý scénář ekonomů a došlo k recesi. Poklesl jak hrubý domácí produkt, tak celkové příjmy státního rozpočtu a i celkové inkaso daně z přidané hodnoty. Na poklesu se projevil především pokles spotřeby domácností. Celkové inkaso daně z přidané hodnoty zaznamenalo pokles o 0,62 % (přibližně 1,58 miliardy korun) a jeho hodnota činila 253,61 miliardy korun.

Graf 10 - porovnání vývoje inkasa DPH a vývoje ekonomiky ČR 2001 - 2009



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

Od začátku roku 2010 dochází ke změně sazeb. U základní sazby dochází k jejímu zvýšení z 19 % na 20 % a u snížené sazby dochází ke zvýšení z 9 % na 10 %. Toto zvýšení sazeb se projevilo v celkovém inkasu daně z přidané hodnoty, které dosáhlo za rok

2010 hodnoty 269,55 miliardy korun. Došlo k meziročnímu nárůstu o 6,28 % (přibližně o 15,94 miliardy korun).

V roce 2011 nedošlo k tak velkému růstu jako v roce předchozím, kdy došlo ke zvýšení sazeb daně o jeden procentní bod. Celkové inkaso daně z přidané hodnoty vzrostlo meziročně o 5,85 miliardy korun (o 2,17 %) a celková jeho hodnota činila 275,39 miliardy korun. Od začátku dubna tohoto roku začala platit změna zákona o dani z přidané hodnoty, která nově ukládá povinnost plátcům daně, kteří si chtějí nárokovat vratku daně z přidané hodnoty, disponovat fyzicky daňovým dokladem.

Rok 2012 zaznamenal ještě menší růst než rok 2011. Hodnota celkového inkasa daně z přidané hodnoty byla 278,23 miliardy korun. Meziroční růst činil 1,03 % (přibližně 2,84 miliardy korun). Hlavní příčina nízkého růstu je spatřována v opatrnosti spotřebitelů a jejich nejistotě ohledně budoucího vývoje jak v rámci České republiky, tak v rámci Evropské unie. Spotřebitelé tak raději odkládají svou aktuální spotřebu a šetří. V tomto roce dochází ke zvýšení snížené sazby z 10 % na 14 % a dochází také k zavedení reverse charge na stavební a montážní práce.

Po zavedení reverse charge v roce 2012, došlo v roce 2013 k zavedení dalších opatření k zamezení daňových úniků u daně z přidané hodnoty. Jedná se například o zavedení povinných kaucí a registrační povinnosti u obchodníků s pohonnými hmotami. Dále bylo zavedené ručení za neodvedenou daň a status nespolehlivého plátce. Od začátku roku 2013 došlo také k navýšení sazeb daně z přidané hodnoty o jeden procentní bod. Základní sazba daně se tedy zvýšila z původních 20 % na 21 % a snížená sazba se zvýšila ze 14 % na 15 %. V roce 2013 došlo k meziročnímu růstu celkového inkasa daně z přidané hodnoty o 10,87 % (přibližně o 30,23 miliardy korun). Vysoký nárůst inkasa lze připsat především zvýšení sazeb daně o jeden procentní bod a také zavedení nových opatření proti daňovým únikům. Velikost celkového inkasa daně z přidané hodnoty v roce 2013 činila 308,46 miliardy korun.

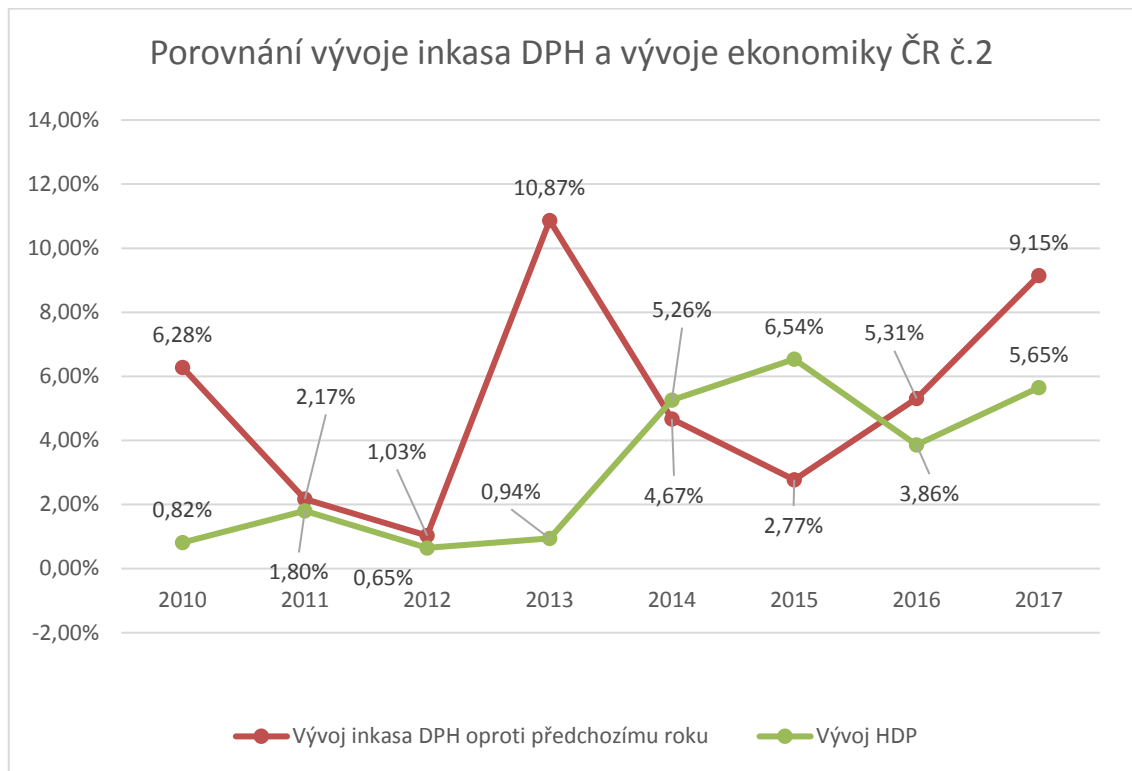
V roce 2014 začala platit pro plátce daně z přidané hodnoty povinnost elektronického podávání daňového přiznání, daňového hlášení a přihlášek k registraci, případně oznámení o změně registračních údajů. Účelem tohoto opatření je snížit administrativní náklady jak plátcům, tak správčům daně a zároveň zrychlit proces vybírání daně. V roce 2014 dosáhlo celkové inkaso daně z přidané hodnoty 322,88 miliardy korun. Oproti předchozímu roku došlo k nárůstu o 14,42 miliardy korun (nárůst o 4,67 %).

Od začátku roku 2015 byla zavedena druhá snížená sazba daně z přidané hodnoty ve velikosti 10 %. Do této 10% sazby se řadí například léky, dětská výživa či tištěné knihy. Meziroční růst inkasa daně z přidané hodnoty oproti předchozím rokům zpomalil na 2,77 % (nárůst o 8,96 miliardy korun). Vliv na zpomalení růstu inkasa mělo především zavedení druhé snížené daňové sazby, dále také pokles průměrných cen pohonných hmot a vyplacení nadměrných odpočtů, které byly zadržovány již z minulých let. Celková hodnota inkasa daně z přidané hodnoty byla v tomto roce 331,84 miliardy korun.

Rok 2016 byl významným rokem z hlediska zavedení opatření proti daňovým únikům. Od 1. ledna bylo zavedeno kontrolní hlášení. Od 1. prosince byla spuštěna první vlna elektronické evidence tržeb a v souvislosti s tím zároveň došlo ke snížení sazby daně z přidané hodnoty u stravovacích služeb z původních 21 % na 15 %. Meziroční nárůst inkasa daně z přidané hodnoty činil 5,31 % (přibližně 17,62 miliardy korun). Na tomto růstu má kromě růstu spotřeby domácností velký podíl zavedení kontrolního hlášení. Dle analýz ministerstva financí dopad kontrolního hlášení hned v prvním roce svého zavedení předčil očekávání. Kontrolní hlášení je zaměřeno hlavně na eliminaci podvodů, týkajících se nárokování nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty. Hodnota nárokováných nadměrných odpočtů po zavedení kontrolního hlášení meziročně poklesla přibližně o 10 miliard korun. Celková hodnota inkasa daně z přidané hodnoty činila 349,46 miliardy korun.

Posledním hodnoceným rokem je rok 2017. V tomto roce došlo k meziročnímu nárůstu inkasa daně z přidané hodnoty o 9,15 % (nárůst o 31,98 miliardy korun). Zvýšení nárůstu se připisuje jak kontrolnímu hlášení, které se osvědčilo již předchozí rok, tak i elektronické evidenci tržeb. Od 1. března 2017 byla spuštěna druhá její vlna. Celkové inkaso daně z přidané hodnoty se za rok 2017 zastavilo na hodnotě 381,44 miliardy korun.

Graf 11 - porovnání vývoje inkasa DPH a vývoje ekonomiky 2010 - 2017



Zdroj: Ministerstvo financí ČR, 2018; vlastní zpracování

3. NÁVRHY A PŘIPOMÍNKY

Rozšíření režimu reverse charge

Režim přenesené daňové povinnosti se osvědčil jako účinný prostředek v boji proti daňovým únikům, proto bych navrhoval rozšíření tohoto režimu. Česká republika se o toto i velice snaží. V rámci režimu reverse charge musí místo dodavatele odvést daň z přidané hodnoty osoba povinná k dani, která je pořizovatelem nebo příjemcem zdanitelného plnění. Protože má pořizovatel nebo příjemce právo na odpočet daně, zúčtuje daň z přidané hodnoty a provede odpočet v jednom daňovém přiznání, díky tomu nedojde k reálnému odvodu nebo vrácení této daně. Tento režim hraje významnou roli převážně v omezení karuselových podvodů, protože se k „chybějícímu obchodníkovi“ (missing traderovi) nemůže dostat daň z přidané hodnoty. Povinnost přiznat a odvést daň vzniká příjemci zdanitelného plnění, který si také uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty.

Bohužel k zavedení reverse charge na jiný druh zboží než je povoleno vede zdlouhavá cesta a musí být dodržena přísná pravidla. Česká republika se snažila v roce 2010 aplikovat režim přenesené daňové povinnosti na pohonné hmoty, ale Evropská komise tuto výjimku zamítla. Ve snaze o rozšíření režimu reverse charge by měla Česká republika určitě pokračovat dál.

Daňové kontroly

U daňových kontrol bych navrhoval především posílení týmu daňové správy o nové odborníky a to hlavně v oblasti hlavního města Prahy. V hlavním městě má sídlo svého podnikání zdaleka nejvíce subjektů z celé České republiky, avšak daňová správa nemá zdaleka tolik členů na to, aby mohla zajistit stejnou pravděpodobnost daňové kontroly subjektu jako tomu je v jiných krajích České republiky. Toho dnes využívá velké množství podnikatelů, kteří přemísťují svá sídla do hlavního města Prahy s vidinou toho, že je zde větší pravděpodobnost vyhnout se daňové kontrole.

Nyní kontroly probíhají většinou cíleně a to nejčastěji u subjektů, u kterých došlo k porušení daňových povinností, nebo existují určité předpoklady, že by k únikům mohlo docházet. Většinou se také jedná o propojené podniky, specifické obory podnikání, velké nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty, popřípadě špatně vysvětlené výkyvy v hospodářských výsledcích či velké výkyvy v pravidelně podávaných přizná-

ních. Také často dochází k daňové kontrole u společnosti, kde už se v minulosti projevíly nedostatky.

Zjednodušení daňové legislativy

Každý rok dochází k několika legislativním změnám v daňových zákonech, což vede k nesnadné orientaci pro plátce daně z přidané hodnoty, ale také pro některé správce. Díky tomu dochází k rozsáhlým daňovým únikům a to jak k úmyslným, tak také neúmyslným v důsledku neznalosti norem nebo špatného vyložení daného zákona. Pro velké i malé firmy by bylo výhodné, pokud by byla daňová agenda jednoduchá a jednoznačná, v tom případě by jim zabrala méně času a mohly by se věnovat rozvoji podnikatelské činnosti. V případě najmutí daňového poradce přichází firma o nemalé peníze.

Pro zjednodušení a zároveň i zrychlení procesu u daně z přidané hodnoty by jistě bylo vhodné, pokud by došlo například k nastavení shodných pravidel pro opravná přiznání u přiznání k dani z přidané hodnoty, souhrnného hlášení a kontrolního hlášení. Toto by se mohlo týkat například sjednocení termínů pro podání opravného přiznání a také způsobu opravy jednotlivých přiznání či hlášení. Pokud by došlo k nastavení stejného způsobu opravy u těchto přiznání i hlášení, jistě by to znamenalo značné zjednodušení pro daňové subjekty i správce daně a také by došlo k urychlení celého procesu.

Další zjednodušení by mohlo také znamenat sjednocení data uskutečnění zdaniitelného plnění u dobropisů, kdy zahrnujeme do přiznání dobropis dle data, kdy jsme se o něm dozvěděli. Každá ze zúčastněných stran tak může dobropis zahrnout v úplně jiném období a mohou tak vzniknout rozdíly, které zbytečně přidělávají práci správcům daně a i plátcům daně při jejich následném vysvětlování.

Dle Světové banky PwC "Paying Taxes 2014 je Česká republika na 122. místě v složitosti daňového systému ze 189 hodnocených zemí světa. Nejhorší hodnocení má Česko v časové náročnosti, co se týče placení všech daní, povinných odvodů a příspěvků. Podle průzkumu potřebuje firma v České republice na splnění všech svých daňových povinností 405 hodin ročně.

Vyšší pokuty a tresty

Jestliže stále dochází k daňovým únikům, mělo by také docházet ke zvýšení pokut a trestů těm daňovým subjektům, u kterých byl prokázán úmysl při krácení daně,

nebo u těch kteří si neplní opakovaně a záměrně daňové povinnosti. Popřípadě opakovaně a prokázané daňové podvody trestat zákazem činnosti.

EET 3. a 4. Vlna

Zavedení elektronické evidence tržeb 1. a 2. vlny má od začátku pozitivní vliv na výběr daní stejně jako daňové hlášení. Proto by bylo dobré neodkládat zavedení 3. a 4. vlny, která měla být spuštěna 1. března a 1. června 2018. Podle novely zákona má být ale zavedení odloženo.

Mezinárodní spolupráce

Pro efektivnější výběr daní a zamezení daňovým únikům by bylo jistě dobré zapracovat na mezinárodní spolupráci a na její rychlosti. Pokud by všechny země Evropské unie zapracovaly do své správy daní například mezinárodní systém výměny informací EUROFISC, určitě by to usnadnilo případné odhalování podvodů a daňových úniků. Vstup do tohoto systému je ale dobrovolný.

V. ZÁVĚR

Daň z přidané hodnoty je největším a nejdůležitějším daňovým příjmem v České republice. Je proto důležité zajistit její co nejefektivnější výběr a vhodnými opatřeními zamezit daňovým únikům.

Důležitou roli při vybírání daně hraje harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropského společenství a spolupráce při správě daní v Evropské unii. O výběr daní v České republice se stará daňová správa. Výběr daně přináší určité povinnosti nejen pro správce daně, ale také pro plátce daně, jako například dodržovat lhůty pro podání daňových přiznání, hlášení či zveřejňování bankovního účtu.

Problémem při výběru daně jsou daňové úniky. Daňové úniky se rozdělují na legální a nelegální. Mezi nejčastější druhy daňových úniků v České republice patří vystavení fiktivních faktur, podhodnocení velikosti prodeje či zařazení zboží do špatné daňové sazby. Velkým problémem jsou také Karuselové podvody, které se velmi těžce odhalují. Karuselové podvody, jinak nazývané „kolotočové podvody“, představují největší část úniků na dani z přidané hodnoty. Těmito podvody se většinou zabývají organizované skupiny a často využívají i přeshraniční obchod v Evropské Unii.

K zamezení daňových úniků slouží legislativní nástroje a nástroje finanční správy. Mezi legislativní nástroje patří například reverse charge – neboli přenesená daňová povinnost. Dalšími nástroji jsou kontrolní hlášení či elektronická evidence tržeb. Mezi nástroje finanční správy patří například Daňová kobra. To je tým složený z členů Policie České republiky, Celní správy a Finanční správy, který bojuje proti daňovým únikům a daňové kriminalitě zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Daňová kobra je účinný nástroj daňové správy, který odhaluje každoročně podvody na dani z přidané hodnoty v řádech sta milionů korun. Tyto nástroje se vlastně snaží o zlepšení daňové morálky subjektů. Pokud by se podařilo ať už pomocí nástrojů či přesvědčením daňových subjektů dosáhnout toho, že by přiznávaly veškeré své příjmy, neznamenaloby to pozitiva pouze pro státní rozpočet ale i pro samotné subjekty. Vyšší výběr daní by se projevil ve zkvalitnění veřejných statků jako například ve zdravotnictví, bezpečnosti či vzdělání. Dále by také mohlo dojít ke zlepšení sociálního systému a snížení chudoby.

Jelikož je daň z přidané hodnoty nejdůležitějším daňovým příjmem v České republice, je zde prozkoumán tento daňový příjem v letech 2001 až 2017 a to s přihlédnutím k ekonomickému vývoji země a zavedení určitých změn či opatření

v oblasti daně z přidané hodnoty v jednotlivých letech. Dle údajů Ministerstva financí České republiky poslední zavedená opatření jako kontrolní hlášení či elektronická evidence tržeb jednoznačně pozitivně přispěly k výběru daně z přidané hodnoty. V poslední době se Česká republika snaží také prosadit širší zavedení režimu reverse charge, což je velice účinný nástroj pro omezení daňových úniků a na daň z přidané hodnoty má také velice pozitivní vliv. V této snaze by měla Česká republika jistě pokračovat.

V samotném závěru práce jsou uvedeny možné připomínky a návrhy, které by mohly přispět k omezení daňových úniků v České republice, k větší efektivitě správy daní a v neposlední řadě také ke zjednodušení daňové správy pro plátce daně i správce daně. Mezi poslední zavedené nástroje v České republice patří nespolehlivý plátce, kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb či registrační povinnost u obchodníků s pohonnými hmotami. Tato opatření ukazují – ministerstvo financí to ukazuje i číselně, že Česká republika jde v oblasti daně z přidané hodnoty správným směrem a měla by takto pokračovat dál.

VI. SUMMARY

This dissertation is dedicated to tax fraud in the area of VAT (Value Added Tax). First of all, VAT terms are primarily defined according to current VAT law and also with respect to the harmonization of this tax in the European Union. The next section focuses on the VAT authority and individual constituents which contribute to the tax authority, as well as compliance with its requirements.

The main part of the dissertation is dedicated to the forms of tax evasion most frequently practiced in the Czech Republic. The most widespread tax fraud, carousel fraud, is explained and described with the help of diagrams in a separate section. This matter is followed by the issue of the ways in which tax fraud is being prevented, the means of which are examined individually.

The process of VAT collections in the federal budget is analyzed, as is the growth of VAT in connection with that of the GNP, in the second half of the dissertation. Subsequently, there is an analysis of the growth of VAT due to higher tax rates, and as a result of the introduction of more efficient tax collection procedures for added value and the implementation of different measures against tax fraud. The analyses are followed by potential procedures and remarks which could lead to a further reduction of criminal activity in this tax area.

Keywords: value added tax, tax fraud, the federal budget, carousel fraud

VII. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

Knihy:

Brychta, I. (2017). Tabulky a informace pro daně a podnikání. Praha: Wolters Kluwer.

Daně, účetnictví: vzory a případy. (2014). Daně, účetnictví: vzory a případy (Vol. 15). Alfa Print.

Daňové zákony. (2018). Daňové zákony. Praha: Grada.

Dušek, J., & Sedláček, J. (2015). Daňová evidence podnikatelů 2015 (12.vyd.). Praha: Grada.

Dušek, J. (2017). DPH 2017: zákon s přehledy (14.vyd.). Praha: GRADA.

Galočík, S., & Paikert, O. (2017). DPH 2017: výklad s příklady. Praha: Grada.

Hálek, V. (2015). Karuselové obchody. Opatovice nad Labem: Tiskárna Print.

Jurečka, V. (2017). Makroekonomie (3.aktual.vyd.). Praha: Grada.

Kobík, J., & Kohoutková, A. (2013). Daňový řád s komentářem (2.aktual.vyd.). Anag.

Kuneš, Z., & Vondrák, Z. (2017). Abeceda DPH (4.aktual.vyd.). Praha: Anag.

Machková, H. (2014). Mezinárodní obchodní operace (6. vyd.). Praha: Grada.

Pelech, P. (2013). Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti (21.aktual.vyd.). Praha: Anag.

Pelikánová, A. (2016). Účetnictví, daně a financování pro nestátní neziskovky (2. aktual.vyd.). Praha: Grada

Platteeuw, C. (2011). European VAT Compliance. United Kingdom: Kluwer Law International.

Rubáková, V. (2014). Praktické účetní případy (7.vyd.). Praha: Grada.

Ryneš, P. (2014). Podvojný účetnictví a účetní závěrka (14.aktual.vyd.). Praha: Anag.

Široký, J. (2008). Daňové teorie (2.vyd.). Praha: C.H.Beck.

Široký, J. (2012). Daně v Evropské Unii (5.aktual.vyd.). Praha: Linde.

Van Leeuwen, M. (2009). Managing Multi-Channel Orders with OrderCore. Portland: Lulu.com.

Vančurová, A., & Láchová, L. (2016). Daňový systém ČR (16.aktual.vyd.). V Praze: 1. VOX.

Zatloukal, T. (2011). Daňová kontrola v širších souvislostech (2.přepřac.vyd.). Praha: C. H. Beck.

Internetové zdroje:

About Europol. (2018). About Europol [Online]. Retrieved January 30, 2018, from <https://www.europol.europa.eu/>

Babiš, A. (2016). Státní rozpočet v kostce 2016 [Online]. Retrieved January 17, 2018, from <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2016-25872>

Cross-border VAT: You Europe-Business. [Online]. Retrieved December 11, 2017, from http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index_en.htm

Etržby - elektronická evidence tržeb. (2016). Etržby - elektronická evidence tržeb [Online]. Retrieved January 25, 2018, from <http://www.etrzby.cz/>

Finanční správa. (2017). Finanční správa [Online]. Retrieved January 22, 2018, from <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>

Daňová kobra. (2014). Daňová kobra [Online]. Retrieved January 25, 2018, from <http://www.danovakobra.cz/>

Ibehej, J. (2016). KOBRA – krácení daní za 300 milionů [Online]. Retrieved January 25, 2018, from <http://www.policie.cz/docDetail.aspx?docid=22189166&docType=ART>

Intrastat. (2015). Intrastat [Online]. Retrieved January 29, 2018, from <http://www.intrastat.cz/>

Morávek, Z. (2013). Zneužití práva [Online]. Retrieved February 01, 2018, from <https://www.fulsoft.cz/33/zneuzeni-prava-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EjE7bmw5ZmxKghzv7RfOTwz0UIlckEQTDA/>

Ministerstvo financí České republiky. (2005). Ministerstvo financí České republiky [Online]. Retrieved February 06, 2018, from <http://www.mfcr.cz/>

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010. (2013). Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 [Online]. Retrieved January 08, 2018, from http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-legislativa/Narizeni_Rady_EU_904_2010.pdf

Nejvyšší kontrolní úřad. Nejvyšší kontrolní úřad [Online]. Retrieved February 06, 2018, from <https://www.nku.cz/>

Petlachová, P. (2014). Stovka pracovníků finanční správy z regionů pomáhá Praze [Online]. Retrieved January 26, 2018, from <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/pomoc-praze-5324>

Petlachová, P. (2015). Finanční správa odhalila půlmiliardový daňový únik na DPH. Daň se podařilo zajistit i vybrat. [Online]. Retrieved February 02, 2018, from <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/pulmiliardovy-danovy-unik-DPH-6835>

Petlachová, P. (2017). Doložení informace o ekonomické činnosti může urychlit registraci k DPH [Online]. Retrieved January 26, 2018, from <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/Informace-o-ekonomicke-cinnosti-muze-urychlit-registraci-k-DPH-8944>

Přenesená daňová povinnost se od července rozšíří - Euro.cz. (2017). [Online]. Retrieved January 16, 2018, from <https://www.euro.cz/politika/prenesena-danova-povinnost-se-od-cervence-rozsiri-1351121>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu. (2014). Rozsudek Nejvyššího správního soudu [Online]. Retrieved January 30, 2018, from http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0169_9Afs_14_20140822074451_prevedeno.pdf

Rychetský, P. (2016). Nález Ústavního soudu [Online]. Retrieved January 22, 2018, from https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezky/2016/Pl._US_32_15_na_web.pdf

Vat_rates_en.pdf. Vat_rates_en.pdf [Online]. Retrieved December 11, 2017, from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

VIII. SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 - příklady sazeb DPH v EU k 1. 1. 2017	12
Graf 2 - mezera DPH (v mld. Kč).....	26
Graf 3 - mezera DPH v EU v roce 2011	27
Graf 4 - struktura příjmů SR v roce 2017	47
Graf 5- tempo růstu velikosti inkasa DPH do SR.....	49
Graf 6 - podíl inkasa DPH na daňových příjmech bez SZ a na příjmech na SR	49
Graf 7 - inkaso DPH a příjmy z daní (v mld. Kč).....	51
Graf 8 - vývoj podílu z celkového inkasa a DPH na celkových příjmech z vybraných daní.....	53
Graf 9 - tempo růstu celkového inkasa DPH	54
Graf 10 - porovnání vývoje inkasa DPH a vývoje ekonomiky ČR 2001 - 2009	56
Graf 11 - porovnání vývoje inkasa DPH a vývoje ekonomiky 2010 - 2017	59

IX. SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 - druhy zdanitelného plnění.....	6
Obrázek 2 - schéma Karuselových podvodů	30
Obrázek 3 – příklad Karuselového obchodu.....	32
Obrázek 4 - přenesená daňová povinnost - příjemce je plátce DPH	38
Obrázek 5 - přenesená daňová povinnost - příjemce není plátcem DPH	38
Obrázek 6 - princip EET	42

X. SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - vývoj sazeb DPH v ČR.....	11
Tabulka 2 - vývoj daňových příjmů a DPH.....	48
Tabulka 3 - příjem do SR z celkového inkasa DPH	50
Tabulka 4 - celkové příjmy z vybraných daní	52
Tabulka 5 - vývoj sazeb 1995-2017.....	54