

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostního managementu

Katedra správního práva a správní vědy

Kontrolní hlášení daně z přidané hodnoty

Bakalářská práce

Inspection Reports for the Value Added Tax

Bachelor thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

JUDr. Tereza Jonáková

AUTOR PRÁCE

Antonín Kalínek

PRAHA

2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracoval samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, ze kterých jsem čerpal, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V Praze, dne 13. 3. 2022

Antonín Kalinec

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval vedoucí mé bakalářské práce, paní JUDr. Jonákové, za její věnovaný čas, za její odborné a cenné rady, zkušenosti a trpělivost při zpracování mé práce.

Zároveň chci poděkovat mé rodině za neutichající a soustavnou podporu při studiu a velké poděkování patří také mým kolegům, kteří mi věnovali svůj čas a poskytli užitečné rady.

ANOTACE

Kontrolní hlášení je nedílnou součástí daňového systému. Co jsou to daně, kontrolní hlášení, jak spolu tyto pojmy souvisí a jaké má kontrolní hlášení úskalí, Bakalářská práce v sobě spojuje pohled na právní úpravu s poznatky pracovníka finanční správy, věnuje se pojmům daně, kontrolní hlášení, zabývá se souvislostmi a úskalími těchto pojmů. Cílem práce je zhodnotit aktuální stav, účinnost, problematiku KH z pohledu správce daně.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň, daň z přidané hodnoty, kontrolní hlášení daně z přidané hodnoty, finanční správa, finanční úřad, karuselový podvod, podvod, ztracený obchodník

ANNTOTATION

The control report is an integral part of taxes. What are taxes and control reports, how these terms are related and what are the pitfalls of control reports, these concepts will be dealt with in the above work, which is mainly focused on the area of control reports from the point of view of legislation and knowledge of the tax administrator in the financial sphere. The aim of the work is to evaluate the current state, effectiveness and issues of control reports from the perspective of the tax administrator.

KEYWORDS

tax, value added tax, VAT Control Statement, financial management, carousel fraud, fraud, missing trade

Obsah

Úvod.....	1
1 Daň z přidané hodnoty	3
1.1 Historie DPH	3
1.2 Předmět daně	5
1.3 Plátce.....	6
1.4 Osoby povinné k dani	7
1.5 Identifikovaná osoba	8
1.6 Zdanitelné plnění a den uskutečnění zdanitelného plnění	9
1.7 Nárok na odpočet.....	10
1.8 Důkazní břemeno daňového subjektu.....	11
2 Kontrolní hlášení DPH.....	14
2.1 Kontrolní hlášení a jeho historie.....	14
2.2 Důvody pro zavedení kontrolního hlášení.....	14
2.3 Co je kontrolní hlášení a jeho význam	15
2.4 Povinnost podat kontrolní hlášení.....	17
2.5 Druhy kontrolního hlášení	19
2.5.1 Řádné kontrolní hlášení.....	19
2.5.2 Opravné kontrolní hlášení.....	19
2.5.3 Následné kontrolní hlášení	20
2.6 Náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení.....	21
2.6.1 Způsoby podání.....	22
2.7 Lhůty pro podání kontrolního hlášení.....	24
2.7.1 Lhůty pro podání kontrolního hlášení u právnické osoby.....	24
2.7.2 Lhůty pro podání kontrolního hlášení u fyzické osoby	24
2.8 Postup při nesplnění povinnosti související s kontrolním hlášením.....	26
2.9 Zplnomocnění k podání kontrolního hlášení	27
2.10 Následky za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením.....	28
2.10.1 Pokuta deklaratorní.....	28
2.10.2 Pokuta diskreční	30
2.11 Lhůta pro zánik povinnosti související s kontrolním hlášením.....	32
2.12 Prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení	33
2.13 Princip fungování kontrolního hlášení	37
2.14 Využití KH finanční správou.....	38

2.15 První kolo párování kontrolních hlášení (lehká analytika)	39
2.16 Druhé kolo párování kontrolních hlášení (nesoulad KH).....	39
2.17 Kontrolní hlášení těžká analytika – podvodné řetězce	41
2.18 Analýza efektivnosti kontrolního hlášení	42
3 Obsahová část kontrolního hlášení	46
3.1 Oddíl A.....	46
3.2 Oddíl B.....	46
3.3 Oddíly kontrolního hlášení	47
3.3.1 Oddíl A.....	47
3.3.1.1 Oddíl A.1.	47
3.3.1.2 Oddíl A.2.	49
3.3.1.3 Oddíl A.3.	51
3.3.1.4 Oddíl A.4.	52
3.3.1.5 Oddíl A.5.....	54
3.3.2 Oddíl B.....	55
3.3.2.1 Oddíl B.1.	55
3.3.2.2 Oddíl B.2.	56
3.3.2.3 Oddíl B.3.	58
3.3.3 Oddíl C. Kontrolní řádky na Daňovém přiznání k DPH (DaP).....	60
4 Karuselové podvody.....	62
4.1 Předpoklady podvodu na DPH.....	63
4.2 Princip karuselového podvodu	64
4.3 Definice účastníků v podvodu na DPH.....	66
4.4 Odhalování karuselových podvodů prostřednictvím kontrolního hlášení ..	67
Závěr.....	71
SEZNAM ZKRATEK.....	75
Seznam použitých zdrojů	76

Úvod

Kontrolní hlášení, daně, karuselové podvody - vysvětlení zmíněných pojmů a jejich vzájemná souvislost, tom bude pojednávat následující práce, jejíž výsledkem bude zejména zhodnocení aktuální situace, problematika a účinnost kontrolního hlášení (KH).

V první části práce bude nahlédnuto krátce do historie daní a vzniku některých z nich. Následně bude vysvětlen pojem daň přidané hodnoty (DPH) její předmět, kdo má nárok na její odpočet a důkazní břemeno v daňovém řízení. Práce nezapomene také zmínit osoby, které jsou povinné k dani, kdo je plátcem, kdo je tzv. identifikovaná osoba. Hlavní část práce bude pojednávat o KH, které je hlavním tématem této práce, co je jeho obsahem a kdo je povinen k jeho podání, dále zde budou uvedeny například důvody zavedení KH a jeho efektivnost, na kterou se práce zaměří taktéž z pohledu DPH před a po zavedení KH. Práce zmíní také druhy KH, lhůty pro jeho podání v neposlední řadě uvede případné následky za porušení povinnosti samotného plátce, zejména v případě jeho nepodání. Práce dále zhodnotí současný stav a stav před zavedením KH a vysvětlí jeho roli při odhalování podvodu na DPH.

Karuselové podvody, v dnešní době velmi časté, budou zmíněny v závěru této práce a budou se týkat České republiky, tak i Evropské unie.

V poslední kapitole své práce budu definovat účastníky v podvodu na DPH, jak se proti karuselovým podvodům dá bojovat a co znamenají pojmy jako například „missing trade“ a „buffer“.

V závěru své práce zhodnotím efektivitu využití KH. Uvedu příklady a osobní zkušenosti z finanční správy (FS), a vývojové grafy a tabulky pro přehlednost vývoje a efektivity KH.

Pro zpracování tohoto tématu jsem se rozhodl z několika důvodů. Primárním důvodem je fakt, že jsem aktuálně zaměstnán v oblasti FS a téma DPH a KH je

pro mě tzv. denním chlebem. Druhým důvodem je můj osobní zájem o oblast daní a daňového poradenství, jehož problematika mi je velmi blízká a osobně mě velmi zajímá. Dalším podstatným důvodem ke zpracování daného tématu bylo zkoumání vlivu zavedení KH na výnosy z DPH a snížení podvodů na této dani, tedy jeho fiskální efekt.

Vzhledem k tomu, že v oblasti FS působím již několik let, mám možnost popsat stav před zavedením KH a po jeho zavedení, a mohu zhodnotit jeho význam. Je třeba zdůraznit fakt, že KH je v současnosti hlavním nástrojem k odhalování daňových podvodů, které jsou každoročně vyhodnocené na území České republiky v hodnotě několika miliard korun. Tyto vysoké sumy pak chybí ve státním rozpočtu a následně i v rozpočtech krajů a místních samospráv.

1 Daň z přidané hodnoty

1.1 Historie DPH

Vznik daní sahá až do období 2351 – 2342 př. n. l. v oblasti Mezopotámie, protože z této doby jsou historicky známé první daňové reformy. Spolu s daněmi se rozvíjela daňová reforma a finanční morálka lidí, pochopitelně pak také problematika související s daňovými úniky, která nezná hranic. ¹

Nicméně pokud bychom se ponořili hlouběji do minulosti, tak je pochopitelné, že daně sahají až do období, kdy vznikaly první státní útvary. Dokonce i v Bibli se můžeme dočíst, že část úrody byla přerozdělována pro kněží. Ve starověku byly spolu s válečnou kořistí, daně hlavním zdrojem státní pokladny. V té době byly daně převážně nepravidelnými platbami, sloužícími zejména k financování vojska, veřejných staveb a správu státního útvaru. První konkrétní zmínka o výběru daní byla v Izraeli a to konkrétně v První Samuelově knize, kde se můžeme dočíst, že bylo právem krále, vymáhat od Izraelitů desátek. V té době se již jednalo o pravidelný odvod a je možné, že tento druh odvodu se dnes označuje jako daň. Stejně tomu bylo i za egyptské vlády, kdy byla daňová břemena ještě těžší, existovala zde povinnost platit 8000 hřiven, přičemž pro nevědomé cizince byla tato povinnost i mnohokrát vyšší. Pro Římany bylo daňové břemeno ještě těžší a to konkrétně 10 000 hřiven, což Římany netížilo tolik, jako nesnesitelné nevolnické postavení. Během vlády Julia Caesara se daň snížila a to konkrétně na 1/4 původní částky, taktéž se nesmělo vybírat v sedmém roce, tzv. sobotním roce.

Přibližně v šestém roce po Kristu, byla zavedena nová daňová soustava, tzv. census, nebo-li soupis plátců daně. Kromě toho byla placena daň z hlavy, a to na znamení poddanství. Na rozdíl od ostatních, Židé platili tzv. chrámovou daň, jejíž výnos byl určen převážně na úhradu chrámových výdajů. Časem se proměnila na povinnou roční daň.

¹ FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-808-7109-151.

Pro Řecko, byla například charakteristická dobrovolnost při placení přímých daní. Laicky řečeno, ten, kdo platil daně, byl považován za uvědomělého občana. Ten, kdo daně neplatil a nezajímal se o státní náležitosti, byl starověkými Řeky označován za idiota. V této době patřily daně k hlavním zdrojům státní pokladny a již v té době se dělily na přímé, které se určovaly dle výše majetku a nepřímé, byly povinné platby poplatkového typu, například z koupě a prodeje nebo z dědictví. Ty se vybíraly na tržištích, při veřejných dražbách, atp. Povinnost platit daně měli všichni občané, až na vojáky, kteří byli povoláni, aby bránili vlast. Ti byli od platby osvobozeni.

Až do doby tzv. temného středověku neexistovalo trvalé zdanění, až na pár výjimek z nepřímých daní, jako jsou mýta, cla a daně z některých produktů. Téměř všechny pokusy o to, zavést trvalé zdanění vedly ke vzpourám a nepokojům. Později se daně stávaly častěji společenským fenoménem a to především pro oblast filosofie. Za zmínku stojí dominikánský teolog a filosof Tomáš Akvinský, jehož scholastická filosofie podporuje právo panovníka na daně s výhradou, neboť ukládat nadměrné daňové břemeno se pokládalo za hřích. Akvinský taktéž odmítal zdanění pracovních příjmů, neboť dle jeho názoru byla již samotná práce obrovským břemenem. V tomto období byly hlavním zdrojem státních příjmů domény, regály, akcízy a kontribuce. Domény byly především zemědělské majetky, které patřily panovníkovi a příjmy byly především naturální. Regály, které byly jakousi formou nepřímých daní, tedy výlučná práva panovníka, která vycházela z toho, že panovník původně vlastnil všechnu půdu, dále pak akcízy, což byly daně z prodeje určitého zboží a v poslední řadě kontribuce, které představovaly přímé daně a měly podobu daní z hlavy, daní z majetku a z hrubého výnosu, povolovat je bylo politickým právem šlechty. Všechny tyto daně, tedy až do poloviny 18. století byly nepravdělné.

Daně nabyly zvláštního významu zejména koncem 19. století, kdy císař Napoleon zavedl placení nepřímých daní, které rozšiřoval i během své pozdější vlády, naopak vybírání přímých daní měli v kompetenci jen volené orgány. V té době se přímé daně odhadovaly například dle počtu oken a dveří, zavedla se taktéž obecná daň z příjmu, která se odhadovala dle počtu obytných místností. Za

Napoleonovy vlády byla zavedena taktéž daň z tabáku a alkoholu, jeho výrok však mluví za vše. „Řídit velký stát, předpokládá mít dostatek soudců, početnou policii, mnoho vojska a mnoho peněz.“²

Posuneme-li se o nějaký ten čas dále, do meziválečného období, nejvýraznější osobou byl v tomto směru Karel Engliš, který uvedl svou národohospodářskou soustavu a pomohl tím tak chápání úlohy daní v moderním státě. Po druhé světové válce a v době zhoršujícího se ekonomického vývoje v USA nastal přelom v oblasti daní a hlavním trendem bylo zejména snižování daní a zavádění nových forem nepřímých daní. Daně se rozdělily na ty, které platí obyvatelstvo a daně, které platí podniková sféra. Hlavním přelomem byla daň ze mzdy, která v té době činila až 90% z hrubého výnosu. Popsaný daňový systém ustoupil do pozadí až s nástupem socialistického režimu, kde daně přestaly být hlavním příjmem státního rozpočtu.³

1.2 Předmět daně

Daň z přidané hodnoty, které se budu v této práci věnovat je nepřímou daní. Předmětem daně jsou, dle § 2 zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění platném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ či „zákon o DPH“), zdanitelná plnění, která jsou poskytnuta osobě povinné k dani za úplatu v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, která jedná, jako taková, s místem plnění v tuzemsku. „V tomto ustanovení je vymezen konkrétní předmět daně, což pro plátce znamená, že zákon upravuje, co podléhá dani v tuzemsku. Úplatou se rozumí veškeré peníze a peněžní prostředky, které peníze nahrazují, ale také služby a zboží, včetně nemovitých věcí.“⁴

V rámci vymezení předmětu plnění dle § 2 zákona o DPH, by se dalo říci, že se jedná o klíčové ustanovení tohoto zákona. Dle základních zásad plynoucích

² GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. Vysokoškolské právní učebnice. ISBN 978-80-7201-745-4.

³ Tamtéž, str. 111.

⁴ KUNEŠ, Zdeněk. *DPH ...: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, [2005]-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0034-7.

z judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU) plyne, že plátce musí znát okruh plnění v systému DPH. Při rozhodování, zda je plnění „nebo-li transakce“ předmětem daně či nikoliv, se vždy musí posoudit objektivní povaha plnění (tj. skutečnost, že zboží bylo fyzicky dodáno nebo služba poskytnuta apod.). U zboží správce daně zkoumá, přechod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. To znamená, pokud správce daně v rámci vyhledávací činnosti prováděné dle § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zjistí, že daňový subjekt má zboží, které bylo předmětem obchodní transakce, stále na skladě nebo došlo k jeho zničení, likvidaci, pak je z toho zřejmé, že nedošlo k přechodu práva na pořizovatele a daňový subjekt, tedy neprokáže hmotněprávní podmínky.⁵

1.3 Plátce

Zákon o dani z přidané hodnoty definuje plátce takto *„plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.“*⁶

*„Obrat se sleduje vždy za posledních 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, nikoli za kalendářní rok. Pokud osoba povinná k dani například překročila obrat za červenec, stává se plátcem k 1. září, a to i kdyby do 15 dnů nepodala přihlášku k registraci, jak jí ukládá zákon v § 94 odst. 1 zákona o DPH.“*⁷

Plátcem se stává od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. Přihlášku k registraci je osoba povinná podat do 15 dnů po skončení

⁵ BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2019. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788075984364. Dostupné také z: <http://www.aspi.cz>.

⁶ § 6 zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty.

⁷ BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2019. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 9788075984364. Dostupné také z: <http://www.aspi.cz>.

kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat. Plátcem se nestává osoba, která sice překročila obrat 1 000 000 Kč, bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích 12 kalendářních měsíců, ale uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně. Nicméně s výjimkou osoby, která uskuteční plnění osvobozená od daně a to bez nároku na odpočet daně. Konkrétně, dle ust. § 6a zákona o DPH, se osoba stane plátcem i v případě, že je společníkem společnosti, kde je uskutečňováno plnění s nárokem na odpočet daně, dále dle ust. § 6b zákona o DPH, se stane plátcem i ta osoba, která nabývá majetek, který je na ni převeden, ať už se jedná o obchodní závod nebo obchodní korporaci a to i v případě dědice, který nabyl majetek po zemřelém plátcí.

Jednoznačně dále zákon říká, že plátcem se stává ta osoba, která poskytne místní plnění na území České republiky, pokud se ovšem nejedná o službu, která je osvobozená od daně. V neposlední řadě je pak plátcem ten, který podá dobrovolnou registraci a samozřejmě splňuje podmínky dle ustanovení § 6f zákona o dani z přidané hodnoty.

Správce daně může plátcí zrušit registraci k DPH z moci úřední ex Offo (§ 106 zákona o DPH) pokud:

- plátce přestal uskutečňovat ekonomické činnosti,
- plátce neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců plnění v rámci ekonomické činnosti,
- plátce uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

1.4 Osoby povinné k dani

Osobou povinnou k dani se podle zákona o DPH rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoliv místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

Za osobu povinnou k dani se dle § 5 odst. 1 zákona o DPH, rozumí osoba (právnícká a fyzická), která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost nebo skupina, pokud zákon nestanoví jinak.

Za osobou povinnou k dani se považuje také osoba neusazená v tuzemsku, se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě dle § 4 odst. 1. písm. m) zákona o DPH. Osobou povinnou k dani je právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. *„Ekonomickou činností se pro účely DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytující služby a dále i soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních předpisů jako nezávislé činnosti.“*⁸

1.5 Identifikovaná osoba

V určitých případech se osoby povinné k dani, které nejsou plátcí, nebo právnické osoby nepovinné k dani stávají identifikovanými osobami, tyto však musí splnit stanovené podmínky vyplývající ze zákona o DPH. Identifikovanou osobu upravuje ust. § 6g – § 6l zákona o DPH.⁹

Pro lepší orientaci a pochopení specifické problematiky, jsou níže vysvětleny určité okolnosti, vážící se k identifikované osobě.

Osoba povinná k dani, která není plátcem, se stává identifikovanou osobou v případě, že z jiného členského státu pořídí zboží, které je předmětem daně z přidané hodnoty, a hodnota pořízeného zboží přesáhne v kalendářním roce částku 326 000 Kč (tj. nezahrnuje se hodnota zakoupeného nového automobilu), v tomto případě je nutná aplikace ust. § 2a odst. 1 zákona o DPH.

„V tuzemsku identifikovaná osoba není plátcem DPH. Identifikovanou osobou se stává tuzemská osoba povinná k dani, která má v tuzemsku sídlo nebo

⁸ KUNEŠ, Zdeněk. *DPH.: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, [2005]-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0034-7, str. 25.

⁹ § 6–6f a § 94 zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty.

*provozovnu, není plátcem DPH a je jí poskytnuta služba s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku.*¹⁰

Identifikovanou osobou se stává právnická osoba nepovinná k dani, dále osoba povinná k dani, tedy právnická a fyzická osoba, která není plátcem. Identifikovaná osoba je povinná podat přihlášku do 15 dnů, ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou dle § 97 zákona o DPH.

Zrušení registrace identifikované osoby může dojít buď z moci úřední dle § 107 zákona o DPH nebo zrušení registrace identifikované osoby na žádost dle § 107a zákona o DPH. Identifikovaná osoba přestává být identifikovanou osobou dnem nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je jí zrušena registrace. Při zrušení registrace identifikace osoby, která žádá o zrušení, musí identifikovaná osoba prokázat, že splňuje podmínky pro zrušení.

1.6 Zdanitelné plnění a den uskutečnění zdanitelného plnění

Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinnou od 1. 4. 2019, zavedla nový pojem uskutečněného plnění „*uskutečněným plněním se rozumí dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková*“. Dnem uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP) je okamžik, ke kterému je povinen plátce přiznat daň.

„V principu to jsou všechna plnění, která jsou ekonomickou činností. Jediným nedostatkem je, že v zákonné definici ekonomické činnosti není uvedeno, že ekonomickou činností je vždy jen činnost úplatná, což jednoznačně vyplývá z judikatury SDEU. Z toho důvodu byl v § 75 nahrazen pojem ekonomická činnost pojmem uskutečněná plnění. Z našeho pohledu by však upřesnění definice ekonomické činnosti udělalo stejnou službu, aniž by byl text zákona zbytečně zneřehledňován novými pojmy.“¹¹

¹⁰ KUNEŠ, Zdeněk. *DPH: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, [2005]-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0034-7, str. 36.

¹¹ BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2019-. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-436-4. Dostupné také z: <http://www.aspi.cz>.

Uskutečněnými plněními jsou:

- plnění uskutečněná s místem plnění v tuzemsku (zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně),
- plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

„Dle § 21 odst. 3 zákona o DPH se zdanitelné plnění při poskytnutí služby považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve.“¹²

1.7 Nárok na odpočet

Podmínky vzniku nároku na odpočet DPH jsou upraveny v § 72 a § 73 zákona o DPH. Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a § 73 zákona o DPH, musí plátce splnit dvě podmínky.

První podmínka je formální (předložení daňového dokladu). Druhá podmínka je hmotně právní, (správná aplikace zákona o DPH, použití plnění v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na dokladu, tj. faktické uskutečnění zdanitelného plnění, v rozsahu a předmětu uvedeném na daňovém dokladu a deklarovaným dodavatelem, uvedeném na daňové dokladu). Faktické uskutečnění má základ v existenci zdanitelného plnění. *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“¹³* Pokud jde o způsoby uplatnění nároku na odpočet daně, stanoví čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, že osoba povinná k dani musí

¹² TARAGEL, Lukáš. Den uskutečnění zdanitelného plnění v případě poskytnutí služby. OaO.- Otázky & odpovědi z praxe [online], Wolters Kluwer. 2021/10, [cit. 2021-10-26].

¹³ Rozsudek NNS, sp. z. 7 Afs 125/2017-27, ze dne 19. dubna 2018, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*[online], [cit. 2021-12.12]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/7-afs-125-2017-27>.

vlastnit fakturu vystavenou v souladu čl. 22 odst. 3 této směrnice.¹⁴ V rámci uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem, můžeme poukázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu: „*Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jenž daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.*“¹⁵

Dle výše uvedeného platí, že: „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.*“¹⁶

Prověřování nároku na odpočet daně na výstupu se zabýval Rozsudek NSS sp. z. 8 Afs 112-2014-43, ze dne 25. března. 2015, ze kterého plyne, že daňový subjekt nesplnil jednu ze základních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, protože tento daňový subjekt nepředložil daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi dle ust. § 29 zákona o DPH.¹⁷

1.8 Důkazní břemeno daňového subjektu

„*Daňové řízení obecně je u nás, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (tedy jakési břemeno tvrzení), ale též povinnost toto své tvrzení doložit tedy břemeno důkazní.*“¹⁸ V souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení,

¹⁴ POLIŠENSKÁ, Petra a Radka FEBEROVÁ. *Finanční právo: výběr z důležitých soudních rozhodnutí v oblasti finančního práva za období leden 2014 až prosinec 2015*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Musíš znát. ISBN 978-80-7552-392-1.

¹⁵ Rozsudek NSS, sp. z. 5 Afs 136/2012-27-27, ze dne 28. února 2018, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*[online], [cit. 2021-12.12]. Dostupné také z: <http://kraken.slv.cz/5Afs36/2012>.

¹⁶ *Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 11. 02 .2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07 [usnesení / JANŮ / výz-4]*, dostupné z: <http://www.jurilogie.cz/eccli/ECLI:CZ:US:2008:1.US.1841.07.1>.

¹⁷ Rozsudek NSS, sp. z. 8 Afs 112/2014 -35, ze dne 25. března 2015, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*. [cit. 2021-12-18]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/8-afs-112-2014-35>.

¹⁸ Nález 130/1996 Sb. Nález Ústavního soudu ze dne 24. dubna 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, ve věci; *Ústavnost úpravy dokazování v daňovém řízení* [online], [cit. 2021-12.18]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1996-130>.

dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Z toho vyplývá, že primárně nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní právě daňový subjekt. Jestliže tedy daňový subjekt hodlá uplatnit nějaký nárok (tj. i nárok na odpočet daně nebo nárok na osvobození od daně), musí v daňovém přiznání tvrdit, že mu tento nárok vznikl, a tuto skutečnost musí také následně správci daně prokázat. Daňový subjekt přitom svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi (kupříkladu evidencí dle § 100 zákona o DPH), záznamy, listinnými a jinými důkazními prostředky.

Aby bylo primární důkazní břemeno daňovým subjektem uneseno (tedy, aby si daňový subjekt obhájil své tvrzení), musí se do dispozice správce daně dostat výše uvedené primární důkazní prostředky (kupříkladu zmíněný daňový doklad).

Koho tedy tíží důkazní břemeno v daňovém řízení a proč je důležité to vědět. Nejedna daňový subjekt si v rámci daňového řízení řekl, kdo a kdy prokazuje v daňovém řízení, tj. nese důkazní břemeno. Dalo by se tedy říct, že důkazní břemeno v průběhu daňového řízení je rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně a obvykle se přenáší z jednoho na druhého. Správné porozumění tomu, jakým principům rozložení důkazního břemene podléhá, je proto pro volbu vhodné strategie stěžejní a často může být i klíčem k úspěchu.

Jak je uvedeno výše, můžeme říct, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu. Ten má totiž primární povinnost prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání a kontrolním hlášení. *„Prokazování je v první řadě záležitostí dokladovou a základním důkazním prostředkem je v tomto případě účetnictví daňového subjektu.“*¹⁹ Jestliže tedy daňový subjekt hodlá uplatnit nějaký nárok (např. nárok na odpočet daně nebo nárok na osvobození od daně), musí v daňovém přiznání tvrdit, že mu tento nárok vznikl, a tuto skutečnost musí také následně prokázat.

¹⁹ DUŠEK, Viktor, Pavlína RAMPOVÁ, Karolína KUBÍČKOVÁ. Koho tíží důkazní břemeno v daňovém řízení a proč je důležité to vědět. *Daňové a právní aktuality* [online], NewsKPMG, 2022/1 [cit. 2022-01-11]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/koho-tizi-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-a-proc-je-dulezite-to-vedet>.

K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2021 sp. z. 4 Afs 146/2020-67²⁰ „...že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).“²¹

²⁰ Rozsudek NSS sp. z. 4 Afs 146/2020 – 67, ze dne 29. ledna 2021, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*. [cit. 2021-12.18]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/4-afs-146-2020-67>.

²¹ Nález 130/1996 Sb. Nález Ústavního soudu ze dne 24. dubna 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, ve věci; *Ústavnost úpravy dokazování v daňovém řízení*. [cit. 2021-12.18]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1996-130>.

2 Kontrolní hlášení DPH

2.1 Kontrolní hlášení a jeho historie

Zákonem č. 360/2014 Sb. byl dne 22. 12. 2014 novelizován zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jehož nedílnou součástí bylo ustanovení vážící se k novému institutu FS, který nese název „kontrolní hlášení“.

KH do českého daňového systému vstoupilo v platnost 1. 1. 2016 a to na základě právní úpravy č. 360/2014 Sb., kterým se měnil zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Dalších sedm ustanovení stanovilo povinnost pro plátce DPH podávat KH, konkrétně se jedná o ustanovení §101c až §101i, zákon o DPH.

2.2 Důvody pro zavedení kontrolního hlášení

„Daňové úniky na DPH se v České republice odhadují v desítkách miliard ročně a celkově se mohou blížit až sto miliardám. Významným fenoménem jsou často diskutované řetězové či karuselové podvody, ale stejně tak dochází k systematickému krácení DPH formou nepřiznávání uskutečněných plnění či naopak provádění „simulovaných“ odpočtů na základě dokladů znějících na fiktivní plnění v menších částkách. Tyto praktiky v celkovém dopadu představují zásadní krácení příjmů státního rozpočtu na úkor poctivých daňových poplatníků.²² „Cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky. Po provedené analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnosti a článkům spojení, které neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou jiný článek spojení neodvedl, bude snaha zabránit ve zkrácení daně.“²³

²² FINANČNÍ SPRÁVA. *Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení*. Finanční správa. [online] 7. 11. 2014 [cit. 2022-12-14]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>.

²³ POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. *Sněmovní tisk 291/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony* [online]. str. 65, [cit. 2021-11-23]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw>.

Primárním účelem, proč bylo do zákona implementováno KH je nepochybně boj s daňovými úniky na území České republiky. Dle prohlášení Ministerstva financí se v roce 2016 na území České republiky odhadovaly daňové úniky v desítkách miliard ročně.

2.3 Co je kontrolní hlášení a jeho význam

KH je speciální daňové tvrzení, které však nenahrazuje řádné daňové přiznání a údaje v něm uvedené lze využít při stanovení daně na základě daně dokazováním. Toto tvrzení je pak speciálně upraveno v § 101c až 101k zákona o DPH. Plátce je povinen uvádět v KH údaje potřebné pro správu DPH.

KH k DPH je systém neboli nástroj, díky kterému se daří zamezit zneužívání nadměrných odpočtů na DPH, karuselovým a jiným podvodům. Již ze samotného slova „kontrolní“ je patrné, že jeho cílem je především kontrola ze strany státní správy. Aby mohl správce daně kontrolovat plátce, požaduje od nich vyplněné KH a to zejména proto, aby mohl jejich tvrzení pomocí určitého algoritmu prověřit.

Rozsah a charakter předepsaných údajů nejsou taxativně uvedeny v zákoně, ale jsou stanoveny Generálním finančním ředitelstvím s využitím tzv. formulářového podání (rozsah a charakter předepsaných údajů je vymezen podobou formuláře kontrolního hlášení).

Správce daně pomocí tohoto nástroje řádně a včas identifikuje úniky na dani z přidané hodnoty a to primárně ty, které byly prováděny určitou organizovanou skupinou a další drobné nesrovnalosti v párování kontrolních hlášení. Tyto strukturálně a organizačně vytvořené skupiny, měly vždy jeden cíl, zastřít celkový řetězec, ve kterém byla snaha prostřednictvím podvodu „vylákat“ finanční prostředky ze státního rozpočtu. Jde především o to, že tyto organizované skupiny, v rámci těchto transakcí nepřiznávají a neodvádějí DPH, nebo neoprávněně vylákávají nadměrný odpočet. Na základě výsledku z následné kontroly bude buď KH akceptováno, anebo bude plátce vyzván k odstranění jeho

nesrovnalosti. Údaje uváděné v oddílech KH musí korespondovat s částkami uváděných v přiznání k dani z přidané hodnoty za požadované období.

Pokyny, kterými se plátce řídí při vyplnění, zveřejnila FS dne 10. 2. 2016 na svých webových stránkách v sekci „ Daně a pojistné“ a dále v sekci „ Daň z přidané hodnoty“. Tyto pokyny jsou závazné pro plátce DPH, ale také pro samotného správce daně. Pověřeným orgánem je v tomto případě Generální finanční ředitelství (GFŘ), jakožto orgán pověřený výkonem státní správy pro oblast daní a financí. GFŘ má taktéž povinnost informace týkající se KH pravidelně aktualizovat a doplňovat. Na svých stránkách zveřejňuje mj. pokyny pro vyplnění KH, nejčastější dotazy, ale taktéž samotný formulář v několika formátech, který plátce může zhlédnout i v cizím jazyce. Samotný formulář KH byl zveřejněn 4. 1. 2016 na daňovém portále danelektronicky.cz. GFŘ taktéž zpřístupnilo webovou adresu, zkušební formátu, kde je možné si vytvořit tzv. „zkušební“ KH, které lze vytisknout a zkontrolovat a zjistit tak možné a případné překážky, na rozdíl od „ostré“ verze formuláře, který je zpřístupněn na Daňovém portálu. Zkušební webový portál nalezneme na adrese: <http://mwwwit-1.mfcr.cz>.²⁴

Jako zaměstnanec správy daní, který se zabývá problematikou v oblasti DPH, mohu říct, že KH přineslo nové povinnosti, více práce a vícenáklady pro všechny poplatníky v řádech tisíců až statisíců korun.²⁵ Do roku 2015 se podávalo přiznání k dani z přidané hodnoty, v ojedinělých případech se podávalo souhrnné hlášení nebo výpis z evidence k DPH. Plátce měl v této době povinnost vést záznamní povinnost (evidenci pro účel k DPH), která se nemusela odevzdávat na finanční úřad. Pokud správce daně zahájil u plátce Postup k odstranění pochybností (dále jen „POP“) nebo daňovou kontrolu (dále jen „DK“), tak bylo předložení evidence pro účely daně z přidané hodnoty povinné.

²⁴ VOLKOVÁ, Jana a Veronika TOMANOVÁ. *Kontrolní hlášení 2016: výklad s příklady: praktický průvodce novým hlášením*. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-42-7, str. 9.

²⁵ *Kontrolní hlášení stála podnikatele miliardy korun a milióny hodin času* [online]. [cit. 2021-12-10]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/ekonomika/clanek/kontrolni-hlaseni-stala-podnikatele-miliardy-koron-a-miliony-hodin-casu-352557>.

Od roku 2016 vznikla nová povinnost podání KH, které zahrnuje mnoho informací, včetně údajů dříve uváděných ve výpisu z evidence k DPH. Můžeme tedy říct, že údaje v záznamní povinnosti jsou shodné s údaji uváděnými kontrolním hlášením. Je třeba mít na paměti, že „kontrolní hlášení nenahrazuje daňové přiznání, jedná se o institut zcela odlišný. Ačkoliv je kontrolní hlášení díky použitému označení slovem „hlášení“ řádným daňovým tvrzením podle daňového řádu, nejde o tvrzení daně jako takové. Nicméně správce daně může získané údaje využít při správě daní a případně i při stanovení výše daně.“²⁶

2.4 Povinnost podat kontrolní hlášení

Následující kapitola se bude věnovat tématu, kdo má povinnost podat KH a jak jej podat. V předchozí kapitole jsme si řekli, co je to KH, kdy bylo zavedeno a kde nalezneme například formulář pro podání. Níže si podrobněji popíšeme, kdo má nezbytnou povinnost KH podat.

„Plátcům nově vzniká povinnost podávat kontrolní hlášení k DPH a to pouze elektronicky ve formátu a struktuře stanovené správcem daně. Jsou připuštěny všechny elektronické formy podání podle daňového řádu. Kontrolní hlášení obsahuje základní informace o přijatých a vydaných daňových dokladech.“²⁷

S účinností od 1. 1. 2016 vznikla všem plátcům daně zákonná povinnost podávat tzv. KH. Povinnost podat KH upravuje § 101c zákona o DPH. Povinnost podávat KH se vztahuje pouze na plátce DPH (nikoliv na identifikovanou osobu dle § 6g až 6l zákona o dani z přidané hodnoty), který:

- „a) uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal přede dnem uskutečnění takového plnění úplatu, ze které vznikla povinnost přiznat daň,*
- b) ze zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, které přijal, nebo z úplaty, kterou přede dnem uskutečnění takového plnění poskytl,*

²⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. Základní informace. *Co je kontrolní hlášení?*. Finanční správa [online]. [cit. 2021-12-28]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>.

²⁷ KUNEŠ, Zdeněk. *DPH: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, [2005]-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0034-7.

1. vznikla tomuto plátcovi povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 2, 3 nebo § 108 odst. 4 písm. a) nebo
2. uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátec, (...)²⁸

KH dále podává Insolvenční správce (§ 20 odst. 3 daňového řádu). Insolvenční správce jedná svým jménem a na účet dlužníka v případě, pokud na něj přešlo oprávnění nakládat s majetkovou podstatou.

„Osoby, které nejsou povinny podat kontrolní hlášení:

- osoba, která není plátcem (tj. identifikovaná osoba)
- plátec, který neuskutečnil a ani nepřijal žádné zdanitelné plnění, a ani neuplatňuje nárok na odpočet daně, z přijatých zdanitelných plnění z jiného sledovaného období (Dle ust. § 73 odst. 3 zákona o DPH je uvedeno, že nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl, tedy nikoliv kdy mohl být uplatněn nejdříve),
- plátec, který uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (dle § 51 zákona o DPH).²⁹

„Do kontrolního hlášení se neuvádí údaje týkající se:

- dovozu zboží (§ 23 odst. 3 – 5), řádek daňového přiznání: 7, 8
- dodání zboží do jiného členského státu (§ 64), řádek daňového přiznání: 20
- poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2, řádek daňového přiznání: 21,
- vývozu zboží (§ 66), řádek daňového přiznání: 22
- dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném

²⁸ zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty.

²⁹ FINANČNÍ SPRÁVA. Pokyn GFR k vyplnění kontrolního hlášení. Finanční správa [online]. [cit. 2022-01-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny_KH_k_13-1-2022_final.pdf, čj. 748/7100-20118-012287.

členském státě (§ 19 odst. 4), řádek daňového přiznání: 23, (...).³⁰

2.5 Druhy kontrolního hlášení

2.5.1 Řádné kontrolní hlášení

Za řádné KH je vždy považováno takové podání, které bylo podáno v zákonem stanovené lhůtě dle ustanovení § 101 písm. e) zákona o DPH. Plátce, který je právnickou osobou, má povinnost podávat každý měsíc KH, a to vždy za kalendářní měsíc, ve kterém uskutečnil zdanitelné plnění, nebo přijal zdanitelné plnění přede dnem uskutečnění tohoto plnění. KH se podává vždy za kalendářní měsíc a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, a to bez ohledu na zdaňovací období, to znamená měsíční i čtvrtletní období. Toto podání se může podat i ve speciálních případech, do kterých řadíme např. insolvence nebo zrušení právnické osoby bez likvidace i s likvidací.

U fyzických osob je tato skutečnost odlišná. Plátce, který je fyzickou osobou, podává KH ve lhůtě pro podání daňového přiznání, může se jednat o zdaňovací období měsíční nebo čtvrtletní, to znamená ve lhůtě do 25 dnů po skončení zdaňovacího období spolu s daňovým přiznáním k DPH. Toto podání se může podat i ve zvláštních případech, jako je například přechod daňové povinnosti na dědice nebo v insolvenčním řízení.

Můžeme tedy říct, že za řádné KH je považováno každé první podání, které bylo podáno za období, bez ohledu na skutečnost, zda bylo podáno ve stanovené lhůtě.

2.5.2 Opravné kontrolní hlášení

Opravným kontrolním hlášením je možné nahradit již podané řádné KH, které je podáno ještě před uplynutím lhůty k podání řádného KH. Opravné KH obsahuje údaje řádného KH a další doplněné údaje, jednoduše řečeno, že opravné KH se

³⁰ FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn GFŘ k vyplnění kontrolního hlášení. Finanční správa* [online]. [cit. 2022-01-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny_KH_k_13-1-2022_final.pdf, čj. 748/7100-20118-012287.

nepodává jako rozdíl údajů, ale znovu jako celek. Pro správce daně je vždy závazné poslední platné podané KH ve lhůtě stanovené zákonem. K předchozímu KH správce daně nepřihlíží, přechází KH podáním následného KH se zneplatní.

„Před uplynutím lhůty k podání kontrolního hlášení může plátce nahradit kontrolní hlášení, které již podal, opravným kontrolním hlášením; k předchozímu kontrolnímu hlášení se nepřihlíží.“³¹

2.5.3 Následné kontrolní hlášení

„Zjistí-li plátce po uplynutí lhůty k podání kontrolního hlášení, že v tomto kontrolním hlášení uvedl nesprávné nebo neúplné údaje, je povinen do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných nebo neúplných údajů podat následné kontrolní hlášení, ve kterém tyto nedostatky napraví.“³² Pro následné KH se použijí obdobně ustanovení o kontrolním hlášení, nestanoví-li zákon jinak.

Povinnost podat následné KH má plátce, který zjistil po uplynutí lhůty k podání řádného KH, že v tomto podání uvedl nesprávné nebo neúplné údaje. Jedná se o KH, které opravuje podané řádné KH. Je nutné si dát v tomto případě pozor na lhůtu, pro podání následného KH. Plátce je povinen jej podat do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných nebo neúplných údajů.

V neposlední řadě je důležité mít na paměti, že k podanému předchozímu KH se nepřihlíží, to znamená, že v opravném i následném KH je plátce povinen vyplnit všechny údaje, včetně oprav. Formy pro podání opraveného a následného KH jsou totožné jako u přiznání k dani z přidané hodnoty.

Dle ust. 101a odst. 1 zákona o DPH je zakotvena povinnost podávat KH v elektronické podobě a to na elektronickou adresu místně příslušného správce daně, tato data jsou dále shromažďována ve speciálním centru.

³¹ BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2019. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-436-4.

³² KUČERA Petr, *Kontrolní hlášení – legislativ* [online]. [cit. 2022-09-12]. Dostupné z: <http://www.ucto2000.cz/UCTOINFO/pk1589.htm>.

2.6 Náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení

Pro správnou analýzu jednotlivých údajů uváděných transakcí je nutné KH podat správci daně pouze elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněnými správcem daně (prostřednictvím daňového portálu FS, datové schránky), jedná se o formát XML, další formáty, jako je např. formát PDF, nejsou ze strany správce daně akceptovány a to z toho důvodu, že systém nedokáže informace o jednotlivých transakcích realizovanými plátcí identifikovat.³³

Cílem FS, v tomto případě je zamezit výzvám k odstranění vad podání a přimět plátce k dodržování struktury podání KH. Správce dane doporučuje uskutečňovat podání KH prostřednictvím Daňového portálu, protože tento portál zaručí plátcí ověření správnosti formátu a struktury podání a dále tento portál dokáže nepropustné chyby eliminovat. Je třeba vzít na paměti, že plátce nemá povinnost podávat KH přes Daňový portál.

(1) V kontrolním hlášení je plátce povinen kromě obecných náležitostí podání uvést:

a) identifikační a kontaktní údaje plátce,

b) údaje týkající se plnění a úplat, pokud tato plnění a úplaty zakládají povinnost podat KH,

c) údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně,

d) identifikační údaje odběratele nebo dodavatele.

(2) Pokud je KH podáno prostřednictvím datové zprávy vyžadující dodatečné potvrzení, musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání KH.

V následující kapitole si rozebereme propustné chyby v KH. Pokud plátce nevyplní kolonku telefon nebo email, nejedná se o nepropustnou chybu. I nejmenší sociální skupina podnikatelů a živnostníků používá telefony nebo email pro běžnou

³³ FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn GFR-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy.* Finanční správa [online]. [cit. 2021-11-29]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-24.pdf.

komunikaci v rámci obchodního styku, je to téměř 99% podnikatelů, ale i přesto se v praxi setkáváme, že tyto údaje v kontrolním hlášení nejsou uváděny. Jak jsem již v úvodu zmínil, nejedná se o nepropustnou chybu, ale v případě zjištěných nesrovnalostí v KH, správce daně nejprve přistoupí k neformálnímu kontaktu (email nebo telefonický kontakt). Správce daně přistupuje k přímému neformálnímu kontaktu emailem nebo telefonicky, který se řadí mezi další pracovní nástroje, kterými lze daňový subjekt oslovit a to z důvodu efektivnosti a rychlosti odstranění nedostatků v podaném KH.

K nepropustným chybám můžeme zařadit např. neuvedení identifikačního čísla plátce nebo období, za které je KH podáno. Nepropustných chyb je nespočetné množství a na tyto chyby plátce narazí ve fázi vyplnění KH prostřednictvím elektronického podání pro Finanční správu (EPO).

2.6.1 Způsoby podání

KH může být podáno pouze v elektronické podobě ve formátu a struktuře zveřejněnými správcem daně (aplikace EPO na Daňovém portále Finanční správy; datové schránky).³⁴

1) Daňový portál - k autentizaci KH z portálu Finanční správy lze použít tyto formy autentizace:

- a) podepsaný uznávaným elektronickým podpisem (ZAREP),
- b) s ověřenou identitou podatele (plátce), kterým se lze přihlásit do datové schránky,
- c) prostřednictvím datové zprávy.

Co je ZAREP:

„Uznávaný elektronický podpis (ZAREP) V aplikacích Daňového portálu lze použít pouze uznávaný elektronický podpis (ZAREP), založený na Kvalifikovaném certifikátu, který je vydán kvalifikovaným poskytovatelem služeb vytvářejících

³⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. Pokyn GFR-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy. Finanční správa [online]. [cit. 2021-11-29]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-24.pdf

důvěru. ZAREP může, ale nemusí obsahovat údaje, umožňující jednoznačnou a neměnnou identifikaci podepisující osoby. Pro tuto jednoznačnou identifikaci osoby je používán Identifikátor MPSV (IK MPSV). Pro vybrané formuláře aplikace EPO je používání ZAREP s IK MPSV povinné. Uznávaný elektronický podpis je definován v § 6, odst. 2 zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce.³⁵

V případě, že je podání opatřené uznávaným elektronickým podpisem (ZAREP) nebo ověřenou identitou podatele, kterým se hlásí do datové schránky, není v tomto případě nutné podání dodatečně potvrdit. V případě, že plátce nedisponuje uznávaným elektronickým podpisem nebo datovou schránkou, je nutné po odeslání podání přes daňový portál EPO doručit na místně příslušný finanční úřad E-tiskopis, s vlastnoručním podpisem správci daně, ve lhůtě pro podání KH, kterým se potvrdí správnost a platnost údajů odeslaných v podání (kontrolním hlášení). Tento E-tiskopis je možné vygenerovat po neautomatizovaném odeslání KH prostřednictvím daňového portálu FS.

Datová schránka osoby podávající KH

Rovněž v tomto případě má daňový subjekt možnost podání KH prostřednictvím datové schránky.

Přímé odeslání se software (pohoda, money, aj.)

Jedná se o účetní software, který přímo podporuje formát XML. Podání je nutné opatřit uznávaným elektronickým podpisem (ZAREP).

³⁵ Časopis finanční správy ČR, Finanční listy. *Finanční listy léto 2017*. Generální finanční ředitelství.

Tabulka č. 1: Jak odeslat KH

Způsob odeslání	Zajištěna správnost formátu a struktury?	Možnost autorizace podání	Kdy nejpozději odeslat KH za 1 čtvrtletí 2020 nebo březen 2020?
daňový portál	ANO	přihlašovací údaje do datové schránky	25. 4. 2021
		elektronicky podpis	25. 4. 2021
		e-tiskopis	25. 4. 2021 + současně doručit správci daně e-tiskopis nebo jej podat poštou
Datová schránka osoby podávající KH	NE	neprovádí se	25. 4. 2021

Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentu; *Jak na podání kontrolního hlášení*³⁶

2.7 Lhůty pro podání kontrolního hlášení

2.7.1 Lhůty pro podání kontrolního hlášení u právnické osoby

Plátce, který je právnickou osobou, podává KH za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Plátce, který je právnickou osobou má povinnost podávat každý měsíc KH, a to vždy za kalendářní měsíc, ve kterém uskutečnil zdanitelné plnění, nebo přijal zdanitelné plnění přede dnem uskutečnění tohoto plnění. KH se podává vždy za kalendářní měsíc a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, a to bez ohledu na zdaňovací období, to znamená měsíční i čtvrtletní zdaňovací období. Toto podání se může podat i ve speciálních případech, do kterých řadíme např. insolvence nebo zrušení právnické osoby bez likvidace i s likvidací.

2.7.2 Lhůty pro podání kontrolního hlášení u fyzické osoby

Plátce, který je fyzickou osobou, podává KH ve lhůtě pro podání daňového přiznání. U fyzických osob je tato skutečnost odlišná, může se jednat o zdaňovací období měsíční nebo čtvrtletní, to znamená ve lhůtě do 25 dnů po skončení zdaňovacího období spolu s daňovým přiznáním k DPH. Toto podání se může podat i ve zvláštních případech, jako je například přechod daňové povinnosti na

³⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. *Jak na podání kontrolního hlášení*. Finanční správa [online]. [cit. 2021-11-29]. Dostupné také z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2016-Jak_na_podani_KH.pdf.

dědice nebo v insolvenčním řízení. Dle dikce § 101e zákona o DPH se KH podává za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Pokud konec lhůty k podání KH připadne na dny pracovního klidu volna (sobota, neděle) nebo svátek, tak lhůta dle § 33 odst. 4 daňového řádu je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracující den, to neplatí pro lhůty, které jsou určeny v kratších intervalech, než jsou dny. V tomto případě platí, že lhůtu k podání KH nelze prodloužit. Na lhůty pro podání KH se nevztahuje pětidenní liberace. Z výše uvedených ustavení plyne, že je pro právnickou i fyzickou osobu stanoven jiný režim pro podání KH.

KH se dle § 101a odst. 1 zákona o DPH podává pouze elektronicky, na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně ve formátu a struktuře stanovenou správcem daně. Z výše uvedeného plyne, že: „kontrolní hlášení se podává za celou účetní jednotku, jako u přiznání k dani z přidané hodnoty. Je třeba mít na paměti, že plátce by měl provádět kontrolu přiznání k DPH na kontrolní hlášení, pokud toto systém umožňuje. Kontrola spočívá v porovnání základů daně z evidence pro účely DPH za jednotlivé řádky daňového přiznání a v porovnání součtu základů daně plnění v jednotlivých položkách kontrolního hlášení (Oddíl C kontrolního hlášení).“³⁷

Tabulka č. 2: Kdy a jak často se KH podává

Plátce	zdaňovací období	četnost podání řádných KH za rok	lhůta pro prvotní podání
fyzická osoba	čtvrtletí	čtvrtletně (celkem 0 až 4 podání za rok)	25. 4. 2021
	měsíční		
právnická osoba	čtvrtletí	měsíčně (celkem 0 až 12 podání za rok)	25. 4. 2021
	měsíční		

Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentu; *Jak na podání kontrolní hlášení*³⁸

³⁷ FINANČNÍ SPRÁVA. *Metodická pomůcka č. 4/2016, Odboru finančního. Kontrolní hlášení pro potřeby daně z přidané hodnoty v podmínkách GFR. Finanční správa* [cit. 2021-11-29]

³⁸ FINANČNÍ SPRÁVA. *Jak na podání kontrolního hlášení. Finanční správa* [online]. [cit. 2021-11-29]. Dostupné také z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2016-Jak_na_podani_KH.pdf.

2.8 Postup při nesplnění povinnosti související s kontrolním hlášením

„(1) Nebylo-li podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy.

(2) Správce daně údaje uvedené v kontrolním hlášení posoudí, popřípadě prověří a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.

(3) Plátce je povinen do 5 pracovních dnů od oznámení výzvy podle odstavce 2 nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě původní údaje potvrdit, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení; pokud není toto následné kontrolní hlášení včas podáno, odstavec 1 se nepoužije.“³⁹

V případě, že plátce nedodrží zákonem stanovenou lhůtu pro podání KH je k jeho podání správcem daně vyzván. Náhradní lhůta činí 5 pracovních dní po oznámení Výzvy, pokud mu však vznikla povinnost podat KH. Doručení výzvy je součástí důležitého procesního postupu k odstranění nesrovnalostí v údajích uvedených v KH. Výzva musí být doručena jen plátcovi do datové schránky. Má-li plátce zástupce, můžou v tomto případě vznikat různé situace související s doručením této výzvy. To znamená, že správce daně, který bude odesílat výzvu, musí být před odesláním výzvy seznámen, jak je definovaná plná moc k zastupování.

V praxi to znamená, že pokud bude mít zástupce plátce udělenou generální plnou moc, ke všem úkonům bez omezení, tak mu budou doručovány všechny výzvy dle § 74 daňového řádu. V případě, že plátce udělil zástupci omezenou plnou moc, pouze v rozsahu podání KH, pak budou výzvy, které se nebudou týkat odstranění vad podání dle ust. § 74 odst. 1 daňového řádu a které se netýkají podání KH doručovány plátcovi. Je nezbytně nutné předně definovat rozsah plné moci, tj. rozsah úkonů, které je oprávněn provádět zástupce plátce na základě zmocnění.

³⁹ § 101g zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty.

Pokud plátce opomenul podat KH, tyto skutečnosti napraví ve stanovené lhůtě podáním KH. Pakliže je plátce přesvědčen o tom, že mu nevznikla povinnost podat KH za určité sledované období, jako jeho reakce stačí forma rychlé odpovědi „rychlá odpověď na výzvu“ a v záhlaví formuláře uvede „nemám povinnost podat kontrolní hlášení.“

2.9 Zplnomocnění k podání kontrolního hlášení

Plná moc je jednostranným prohlášením zmocnitele (osoby zúčastněné na správě daní) především o rozsahu zmocnění a o osobě, která byla zmocněna. Obsahem takové plné moci musí být především konkrétní rozsah zmocnění, tj. zda se jedná o generální plnou moc nebo plnou moc omezenou, zmocněnec i zmocnitel si musí ujasnit k jakým úkonům a v jakém rozsahu bude plná moc udělena. Dalšími náležitostmi plné moci jsou uvedení osoby, která je k zastupování zmocněna, podpis obou stran, datum, a údaj o tom, zda se jedná o plnou moc časově neomezenou nebo omezenou.

Tak jak již bylo uvedeno výše, základním kritériem vztahující se k plné moci, je rozsah plné moci. KH je speciální daňové tvrzení, takže na jeho podání nebude dostačující plná moc, která zmocněnce zplnomocňuje k podání daňových přiznání k DPH, pro účely KH tato plná moc nebude stačit a bude nutné tuto plnou moc konkrétně specifikovat. *„Správce daně má povinnost plné moci kontrolovat, a pokud shledá nedostatky, vyzve plátce k nápravě. Správci daně mají povinnost plné moci kontrolovat a v případě, že by pro účely kontrolního hlášení byly nedostačující, musí vyzvat zmocnitele k nápravě. Nemohou však provést detailní kontrolu všech plných mocí, navíc mohou upozorňovat pouze na jejich zjevné nedostatky, ale nemohou ovlivňovat jejich obsah.“*⁴⁰

⁴⁰ KUNEŠ, Zdeněk, Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH*, Olomouc: ANAG, 2022., Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-351-6.

2.10 Následky za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením

KH již od svého zavedení s sebou přináší, kromě jeho podání, také právní následky pro poplatníky, kteří svým jednáním porušují zákonem stanovené povinnosti, protože nesplnil určitou povinnost, jež je mu ukládána zákonem o DPH. Jednoduše řečeno, jedná se o sankce při nepodání KH. Problematiku pokut lze rozdělit do dvou skupin. Jedná se o pokuty deklaratorní a diskreční. Výše pokuty nesmí být v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daně z přidané hodnoty (§ 101h odst. 6 zákona o DPH).

Vodítkem pro splnění smyslu pokuty jsou zejména údaje známé o plátcí, jeho ekonomické činnosti, jakým způsobem si plní své závazky, výše hodnoty zdanitelných plněních souvisejících s porušením povinnosti, dostupné údaje o obratu plátce (DAP, KH aj.) a zohlední i v daném roce již udělené pokuty u KH a samozřejmě fakt, že pokuta nesmí mít pro plátce likvidační charakter, na tuto skutečnost odkazuje rozsudek NSS 1 As 9/2008–133.⁴¹

2.10.1 Pokuta deklaratorní

Pokutu deklaratorní ukládá § 101h odst. 1 zákon o DPH. Výše těchto pokut je daná zákonem a rozhodnutí o pokutě má tedy deklaratorní účinek. Jinými slovy řečeno, pokuta nezávisí na správním uvážení správce daně, zda pokutu související s kontrolním hlášením uloží nebo od pokuty upustí. Výše těchto pokut se odvíjí od závažnosti provinění plátce, a pohybují se v rozmezí 1 000 Kč; 10 000 Kč; 30 000 Kč a 50 000 Kč. Tyto pokuty mají preventivní charakter a správce daně se snaží tyto pokuty ukládat při nižší hranici, záleží však na okolnostech, za kterých má být pokuta uložena.

Pokuta dle §101h odst. 1, písm. a) zákona o DPH ve výši 1 000 Kč, se užije v případech, pokud plátce podá opožděně KH nebo následně KH, aniž by byl

⁴¹ Rozsudek NSS sp. z. NSS 1 As 9/2008–133, ze dne 20. dubna 2010, ve věci; *právní trestání: stanovení výše pokuty; osobní a majetkové poměry pachatele*. [cit. 2021-12.12]. Dostupné také z: https://www.fulsoft.cz/33/c-2092-2010-sb-nss-spravni-trestani-stanoveni-vyse-pokuty-osobni-a-majetkove-pomery-pachatele-uniqueidOhwOuzC33qe_hFd_jrpTg2get1HT4nJmp7meR7-RNqVdaLTRYHmJQ.

k tomu správcem daně vyzván. „*Pojem vyzván, je třeba vykládat v souladu se smyslem a účelem tohoto ustanovení. Tato nižší sankce se uplatní i v případě, že výzva byla již správcem daně odeslána a plátce stihne ještě v den její doručení podat kontrolní hlášení.*“⁴²

Plátce měl povinnost podat KH za leden 2022 dne 25. 2. 2022. Vzhledem k tomu, že plátce KH ve stanovené lhůtě nepodal, správce daně plátce dne 4. 3. 2022 vyzval k jeho podání. Výzva byla plátci doručena dne 8. 4. 2022 prostřednictvím datové schránky, téhož dne plátce odeslal příslušnému správci daně KH za požadované období. V tomto případě správce daně uplatní pokutu ve výši 1 000 Kč nikoliv ve výši 10 000 Kč. Pokuta ve výši pokrývá případy, kdy plátce podá řádné nebo následné KH opožděně. Z výše uvedeného rovněž vyplývá, že se užije i v případech, že výzva byla již plátci odeslána a plátce, ještě v tentýž den, kdy mu byla výzva doručena, stihne podat KH.

Pokuta dle §101h odst. 1, písm. b) zákona o DPH ve výši 10 000 Kč se užije v případech, kdy plátce nepodá KH v zákonem stanovené lhůtě, ale KH podá v náhradní lhůtě a to na základě výzvy správce daně. Při ukládání výše této pokuty je rozhodující, aby KH bylo podáno v náhradní lhůtě stanovené výzvou nikoliv později. V případě, že by KH bylo podáno až po lhůtě, nebyly by splněny podmínky k uložení pokuty.

Pokutu dle 101h odst. 1, písm. b) zákona o DPH správce daně neuloží v případě, kdy plátce podá KH až po výzvě správce daně, formou rychlé odpovědi „rychlá odpověď na výzvu“ a v záhlaví formuláře uvede „nemám povinnost podat KH nebo formou podání nulového KH, protože KH nepodal, z důvodu, že neměl povinnost KH podat dle §101c odst. 1 zákona o DPH.“

Pokuta dle §101h odst. 1, písm. c) zákona o DPH ve výši 30 000 Kč se užije v případech, pokud správce daně vyzval plátce, ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v kontrolním hlášení, přičemž plátce ve stanovené lhůtě KH nepodal. Aby uložená povinnost mohla být považována za splněnou,

⁴² *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2016/1. ISSN 1211-9946, str. 14.

musí být splněna včas a řádně – z toho vyplývá, že výzvě je vyhověno pouze tehdy, pokud je povinnost v ní uložená splněna nejen řádně (tj. zejména je podáno příslušené následné KH ve správném formátu a struktuře), ale také včas.

Poslední sankcí z deklaratorních pokut je pokuta dle §101h odst. 1, písm. d) zákona o DPH ve výši 50 000 Kč, postihuje zákon situaci, kdy plátce nepodá KH nebo následné KH ani na výzvu správce daně vůbec, anebo je podáno až po pětidenní lhůtě. Tato pokuta se použije obdobě v případě, kdy plátce KH nebo následné KH sice podá, ale až po uplynutí stanovené náhradní lhůty k podání.

2.10.2 Pokuta diskreční

Druhou skupinou sankcí jsou pokuty, jejichž výše závisí na správním uvážení správce daně, jedná se o pokuty, které nejsou v zákoně uváděny pevnou částkou.

„Ve vyjmenovaných případech tato pokuta vzniká ze zákona a správce daně ji musí uložit. Zákon také pamatuje mj. na případy, kdy plátce závažně ztěžuje nebo maří správu daně z přidané hodnoty, a umožňuje správci daně uložit pokutu ve výši 50 000, případně až 500 000 Kč.“⁴³

Pokuta dle § 101h odst. 2 zákona o DPH ve výši do 50 000 Kč se užije v případech, kdy byl plátce správcem daně vyzván dle § 101g zákona o DPH, k odstranění pochybností o správnosti nebo úplnosti podání KH a plátce tyto pochybnosti neodstraní zcela, nebo odstraní jenom z části, i když plátce KH podal. Je třeba mít na paměti, že podstatou pokuty není nekonání plátce, ale podání následného KH, ve kterém neodstraní pochybnosti správce daně, k jejich odstranění byl vyzván. V praxi to může vypadat tak, že plátce sice podá následné KH, ale údaje uvedené v tomto podání, nepostačují k odstranění všech pochybností, které správce daně uvedl ve výzvě. V opačném případě, správce daně neuloží plátcovi pokutu, pokud odstraní všechny pochybnosti uvedené ve výzvě.

⁴³ VAVŘÍKOVÁ, Martina, 2020. Pokuty za kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty v praxi. *Daně a právo v praxi* [online]. Wolters Kluwer, **25**(1) [cit. 2022-03-02]. ISSN 1211-7293.

Pokutu dle § 101h odst. 2 zákona o DPH až do výše 500 000 Kč, lze ji uložit v případě, že již byly uloženy pokuty dle § 101h odst. 1 a 2 zákona o DPH. Opět je nutné v daném případě poukázat na skutečnost, že výše pokuty musí odpovídat závažnosti takového protiprávního jednání. *„Pokutou podle § 101h odst. 3 ZDPH je třeba postihnout takové plátce, kteří jednají účelově nebo opakovaně, tzn., že k porušování povinností dochází nadále i přesto, že plátce byl na dotčené porušování povinnosti upozorněn správcem daně včetně upozornění na možnost uložení pokuty podle § 101h odst. 3 ZDPH. Pokutu podle § 101h odst. 3 ZDPH lze na základě správního uvážení správce daně uložit vždy, pokud jsou naplněny zákonné podmínky pro její uložení, bez ohledu na to, zda byla či nebyla uložena pokuta podle § 101h odst. 1 nebo 2 ZDPH.“⁴⁴*

Uložená pokuta, bez ohledu na to, zda se jedná o pokutu deklaratorní (zákonnou) nebo diskreční je splatná vždy do 15 dní od právní moci rozhodnutí o uložení pokuty.

Související judikatura, vážící se k téže věci, výtažek z odůvodnění rozsudku NSS sp. z. 6 Afs – 205/2020-32 ze dne 16. 12. 2020: *„Stěžovatelka nesplnila povinnost podat kontrolní hlášení v zákonem stanovené lhůtě a kontrolní hlášení podala až v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě správce daně, byla povinna nést s tím spojené negativní důsledky v podobě vzniku zákonné povinnosti uhradit pokutu dle § 101 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. V předchozím řízení nedošlo k namítanému porušení čl. 6 Úmluvy, ani obecných principů trestání, a napadený rozsudek městského soudu nebyl vydán v rozporu s čl. 2 odst. 4 Ústavy, ani s čl. 2 odst. 3 a 4 Listiny.“⁴⁵*

Shrnutí judikátu:

Dle ust. § 101c zákona o DPH, zákona je jednoznačné a plátce má povinnost

⁴⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. *Metodický pokyn GFR, k ukládání pokut za porušení povinností souvisejících s podáním kontrolních hlášení, Finanční správa* [online]. [cit. 2022-04-12]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/47186_20_pokuty_za_KH.pdf.

⁴⁵ Rozsudek NSS sp. z. 6 Afs – 205/2020-32, ze dne 16. prosince 2020, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*, [online]. [cit. 2021-09-12]. Dostupné také z: <https://iudictum.cz/299434/6-afs-205-2020-32>.

podat KH za každý měsíc a to v zákonem stanovené lhůtě. Plnění této povinnosti není závislé na tom, zda KH obsahuje kontrolované skutečnosti či nikoliv, jak potvrdil i NSS v rozsudku ze dne 22. 11. 2018, sp. z. 1 Afs 206/2018-27: „Ustanovení § 101h odst. 1 zákona o DPH nekonstruuje udělení pokuty jakožto sankci za neodstranění pochybností správce daně, ale za nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě. Toto ustanovení koresponduje s obecným účelem právní úpravy týkající se kontrolního hlášení, tedy zájmem na včasnosti zjištění správcem daně požadovaných údajů (srov. bod 59 a 60 nálezu Pl. ÚS 32/15).“⁴⁶

2.11 Lhůta pro zánik povinnosti související s kontrolním hlášením

„(1) Plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením lze vyžadovat do uplynutí lhůty pro stanovení daně.

(2) Pokutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.

(3) Povinnost uhradit pokutu zaniká, pokud nebyl platební výměr, kterým je rozhodnuto o této povinnosti, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.“⁴⁷

Výše uvedené ustanovení stanovuje lhůty, v nichž lze po plátcích požadovat plnění povinností souvisejících s podáním KH a délku lhůty k vyměření pokut za porušení povinností vyplývajících ze zákona.

„Pokuty podle § 101h odst. 1 až 3 ZDPH lze uložit, resp. rozhodnout o povinnosti je platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti (§ 101i odst. 2 ZDPH). Rozhodnutí o uložení pokuty musí být v této lhůtě nejen vydáno a doručeno, ale musí zároveň nabýt právní moci. Jedná se o objektivní prekluzivní

⁴⁶ Rozsudek NSS sp. z. 6 Afs 206/2018-27 ze dne 22. listopadu 2018, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty* [online]., [cit. 2021-09-12]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-206-2018-27>.

⁴⁷ zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty.

lhůtu, která není nijak vázána na lhůtu pro stanovení daně, a úkony související s ukládáním pokuty nemají na běh lhůty pro stanovení daně žádný vliv.“⁴⁸

Povinnost uhradit pokutu podle § 101h odst. 1 zákona o DPH v souladu s § 101i odst. 3 zákona o DPH zaniká v případě, pokud nebyl platební výměr vážící se k pokutě, kterým je rozhodnuto o této povinnosti, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti související s kontrolním hlášením.

Platební výměr vydaný na pokutu, který je vydaný až po 6 měsících, tak v žádném případě nezakládá povinnost uhradit uvedenou pokutu. V případě, že by plátce tuto pokutu uhradil, bude správce daně postupovat v souladu § 152 daňového řádu.

2.12 Prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení

„(1) Plátce je oprávněn požádat správce daně o prominutí pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) až d).

(2) Správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu podle odstavce 1, pokud k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem plátce.

(3) Žádost o prominutí pokuty podle odstavce 1 lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu.“

(4) Podání žádosti o prominutí pokuty podle odstavce 1 má odkladný účinek pro vykonatelnost platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu.“⁴⁹

⁴⁸ FINANČNÍ SPRÁVA. *Metodický pokyn GFŘ, k ukládání pokut za porušení povinností souvisejících s podáním kontrolních hlášení, Finanční správa* [online]. [cit. 2022-04-12]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/47186_20_pokuty_za_KH.pdf.

⁴⁹ zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty.

Prominutí pokut za nepodání KH především slouží ke zmírnění dopadů sankcí uvalených na plátce. Systém pokut vznikl spolu se vznikem KH. V případě, že je uložena plátci pokuta, může do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru požádat o prominutí dle § 101k zákona o DPH. Správce daně musí při vydání rozhodnutí prominutí vzít v úvahu relevantní okolnosti pro důvodné posouzení žádosti. Je třeba zmínit, že se tato možnost nevztahuje na pokuty, kterých dle § 101h odst. 1 zákona o DPH, u které zákon neumožňuje její prominutí.

V souvislosti s prominutím pokuty, je třeba si zodpovědět otázku, zda pokutu za nepodání KH lze prominout. I přesto skutečnost, že je výše a frekvence pokut často kritizována, nelze opomenout jistou kompenzaci spočívající v následném promíjení pokut. Jednoduše řešeno, jedná se o nástroj, kterým správce může zmírnit dopady sankcí uvalených na poplatníky, při nesplnění povinností, dle § 101k odst. 2 zákona o DPH správce daně může zcela nebo z části prominout pokutu za nepodání KH, pokud k nesplnění povinnosti sankciovanému pokutou došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit.⁵⁰

Z výše uvedeného vyplývá, že pokuty správce daně ukládá prostřednictvím vydání rozhodnutí, v případě deklaratorních pokut má rozhodnutí formu platebního výměru. Pokuta je splatná do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o jejím uložení. Proti rozhodnutí o uložení pokuty lze podat odvolání (§ 109 a násl. Daňového řádu). Podání žádosti o prominutí pokuty má odkladný účinek pro vykonatelnost platebního výměru (§ 101k odst. 4 ZDPH), v tomto případě je odložena splatnost, až do okamžiku rozhodnutí o prominutí. Úkony související s ukládáním pokuty nemají na běh lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty žádný vliv.

⁵⁰ FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn GFR-D-29. Finanční správa* [online]. [cit. 2021-12-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyn_GFR_D_29_ve_znen%c3%adi_Dodatku_8.pdf.

Prominutí pokuty za nepodání či pozdní podání KH na výzvu správce daně je upraveno v pokynu Generálního finančního ředitelství D-29.⁵¹

V případě, že správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt splnil požadavky k prominutí pokuty na základě podané žádosti, bude v následující fázi posuzovat, v jakém rozsahu lze pokutu prominout. „*Správce daně při posuzování splnění podmínek k prominutí pokut nebere v úvahu pokuty prominuté generálním pardonem či individuálním rozhodnutím prominutí z objektivního důvodu nezávislého na vůli daňového subjektu.*“⁵²

Příklad z praxe:

Listopad 2020

Správce daně dne 10. 1. 2021 vyzval plátce k podání KH za období listopad 2020, v náhradní lhůtě, do pěti dní ode dne doučení této výzvy. Výzva k podání KH byla plátci dodána prostřednictvím datové schránky 10. 1. 2021 a dne 20. 1. 2021 byla výzva doručena fikcí. Dne 10. 2. 2021 správce daně vydal platební výměr, kterým plátci uložil pokutu za nepodání KH ani v náhradní lhůtě ve výši 50 000 Kč. V odůvodnění uvedl, že lhůta pro podání KH za listopad 2020 uplynula 25. 12. 2020. Plátce KH nepodal v řádné lhůtě a ani v náhradní lhůtě.

Prosinec 2020

Správce daně dne 10. 2. 2021 vyzval plátce k podání KH za období prosinec 2020, v náhradní lhůtě, do pěti dní ode dne doučení této výzvy. Výzva k podání KH byla plátci dodána prostřednictvím datové schránky 10. 2. 2021 a dne 20. 2. 2021 byla výzvy doručena fikcí. Dne 10. 3. 2021 správce daně vydal platební výměr, kterým plátci uložil pokutu za nepodání KH ani v náhradní lhůtě ve výši 50 000 Kč. V odůvodnění uvedl, že lhůta pro podání KH za prosinec 2020 uplynula 25. 1. 2021. Plátce KH nepodal v lhůtě řádné a ani v náhradní lhůtě.

⁵¹ FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn GFŘ-D-29. Finanční správa* [online]. [cit. 2021-12-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam_dani/Pokyn_GFŘ_D_29_ve_znen%c3%adi_Dodatku_8.pdf

⁵² tamtéž;

Dne 25. 3 2021 plátce podal KH za listopad 2021 a prosinec 2021 V podání ze dne 26. 3. 2022 plátce požádal správce daně o prominutí pokuty ve výši 100 000 Kč, kdy se odkazoval na pokyn Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání KH. GFŘ vydalo k prominutí pokut za nepodání KH pokyn GFŘ-D-29 ze dne 8. 8. 2016, čj. 111096/16/7100-20116-050484. Jako odůvodnění plátce uvedl, že jednatel byl v zahraničí a nebyl tedy kompetentní jak KH podat, tak si vyzvednou poštu z datové schránky. Jakmile se jednatel vrátil na území České republiky, tak si tyto neodkladné záležitosti vyřídil a KH podal.

Pokyn GFŘ-D-29 včetně dodatků č. 1 a 8 k prominutí pokut za nepodání KH, správce daně aplikoval správně, protože plátce opakovaně včas nepodal KH za období listopad 2021 a prosinec 2021, i přes to že byl správcem daně vyzván, a to alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců před podáním žádosti o prominutí. Jednalo se o výzvy k podání KH za období listopad ze dne 10. 1. 2021 a výzvu k podání KH za období prosinec ze dne 10. 2. 2021.

Z příkladu, je zcela zřejmé, že správce daně posuzoval žádost dle interního pokynu GFŘ-D-29, přičemž dospěl k závěru, že situace, do které se dostal plátce, odpovídá bodu 5. v čl. II. 2. A. pokynu, což vylučuje prominutí pokuty.

Posuzování žádosti o prominutí pokuty za nepodání KH se řídí dle pokynu GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání KH a dále se také nově řídí Pokynem GFŘ-D-44⁵³ k promíjení úroků z prodlení, úroků z posečkané částky a pokuty za nepodání KH, který rozšiřuje ospravedlnitelné důvody pro prominutí u pokut za nepodání KH o důsledky vyplývající z mimořádných situací.

Sankce za nepodání KH jsou sice důsledkem nesplnění povinnosti plátcem, zároveň jsou však důležitým prostředkem vedoucím k podání KH plátcem. Algoritmus párování kontrolních hlášení má význam zejména tehdy, když svá KH za jednotlivá období podají všichni plátcí.

⁵³ FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn GFŘ-D-44, k promíjení úroků z prodlení, úroku z posečkané částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Finanční správa* [online]. [cit. 2022-01-16]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyn_gfr_d_44.pdf.

2.13 Princip fungování kontrolního hlášení

KH funguje na principu sběru a analýzy dat od všech plátců, následně jejich porovnání v centru, tj. párování v reálném čase, kdy výsledkem je identifikace řetězce, který vykazuje rizikové znaky a organizované spojení plátců neoprávněně čerpající finanční prostředky.

Cílem a smyslem KH je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem a v souvislosti se spojením s dalšími údaji, které má správce daně k dispozici identifikovat rizikové transakce, rizikové spojení osob, neoprávněně odčerpávající finanční prostředky z veřejných rozpočtů formou vyplacených nadměrných odpočtů. Jednoduše řečeno, aby správce daně předešel situacím, kdy si na jedné straně (odběratel) uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, zatímco jeho protistrana (dodavatel) tuto daň ve svém přiznání k DPH neuvede, neboli nepřizná. Aby tento systém řádně a včas dokázal identifikovat rizikové faktory je významným faktorem právě zmiňovaná včasnost porovnání údajů. Již při samotném podání KH, správce daně disponuje těmito údaji, které mu umožní provést analýzu a v neposlední řadě identifikovat rizikové transakce, rizikové spojení osob, kteří neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou jiný článek v řetězci neodvedl, kterému plyne výhoda z účasti na podvodném řetězci ve formě uplatnění nároku na odpočet daně, která nebyla přiznána a tedy ani uhrazena do státního rozpočtu.

KH bylo zavedeno jako nástroj užívaný a doposud pozitivně ověřený i v jiných členských státech Evropské unie jako efektivní prostředek detekce daňových úniků a podvodů - např. Slovensko, Maďarsko, Litva a Španělsko.

Jedná se o nástroj, který je využíván v boji s daňovými úniky - především v oblasti kolotočových a karuselových podvodů. Na základě analýzy (porovnání údajů - párování) v reálném čase lze identifikovat organizovaná spojení plátců neoprávněně čerpajících finanční prostředky.

2.14 Využití KH finanční správou

„V roce 2016 finanční správa (FS) reagovala na vývoj v zavádění nových institutů pro boj s daňovými úniky, kdy v rámci vyhledávací činnosti nově začala využívat data vykázaná v kontrolních hlášeních, jejichž analýzou bylo umožněno lépe detekovat rizikové situace. Nelze ani opomenout, že v závěru roku taktéž Finanční správa reagovala v rámci vyhledávací činnosti na zavedení dalšího nového institutu, tj. evidence tržeb. V rámci vyhledávací činnosti byla prověřována a analyzována data a jejich nesrovnalosti při použití režimu přenesení daňové povinnosti, při pořízení a dodání zboží či služeb v rámci členských států EU a rozdílů hodnot dovozu a vývozu vykázaných v daňových přiznáních k DPH.“⁵⁴

Zavedení KH předčilo očekávání a zlepšilo výběr daní, předpoklad Inkasa DPH při zavedení KH byl odhadován v 5 miliard. Kč – 10 miliard. Kč ročně, což KH jednoznačně splnilo. Pro FS mělo KH především přínos v tom, že bylo jednodušší odhalit daňové podvody, rozkreslit schéma podvodu, eliminaci podvodných plátců (bílých koní) ze systému DPH a v neposlední řadě včasnému zabránění vyplacení nadměrných odpočtů. KH se osvědčilo a stalo se neodmyslitelným nástrojem pro boj s daňovými podvody. Systém párování kontrolních hlášení pracuje plně automatizovaně, kdy již v 2. kole párování KH dokázalo odhalit daňové podvody a poukázat na podezřelé daňové subjekty v těžké analytice

Jedná se o klíčový nástroj, systém, díky kterému se podaří zjistit, nebo okamžitě detekovat slabé místo a vykreslit tento řetězec. Systém nám umožňuje automatizovaně rozkrývat řetězce, s minimálním zásahem úředníky FS a z hlediska konkrétní taktiky je to namířeno tak, aby to omezila působení tzv. „bílých koní“. V minulosti správci daně pracně detekovali každý článek řetězce a zjišťovali, u kterého plátce chybí daň. Data jsou správci daně poskytována v elektronické podobě, tyto údaje jsou následně párovány, pokud bude mít správce daně řetězec k dispozici, tj. informace o tom, že deklarováný dodavatel

⁵⁴ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2016 *Finanční správa* [online]. GFŘ, 31. 7. 2017 [cit 2021-12-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf.

skutečně dodal plnění, protože jeho odběratel tvrdí, že má nárok na odpočet daně, systém ihned zjistí, že tento dodavatel, přijal plnění od jiného dodavatele, správce daně se dopátrá až na konec řetězce, kdy spáruje všechna možná KH z ČR a pak identifikuje místo (missing trader), u kterého chybí daň, tj. není odvedena do státního rozpočtu.

2.15 První kolo párování kontrolních hlášení (lehká analytika)

Účelem prvního párování je zlepšení kvality dat, které jsou následně předávány FS. Jedná se o porovnání údajů z KH všech plátců za sledované období. Do porovnání údajů z KH vstupují rovněž údaje z KH plátců, které již byly podány za předchozí období.

Pokud systém zaznamená neshody v údajích dodavatel/odběratel je v takovémto případě zaslána výzva dle § 101g odst. 1 zákona o DPH. Daňový subjekt musí do 5 dnů reagovat na výzvu, a to podáním následného KH „rychlá odpověď“, ve které potvrdí správnost naposledy podaného KH.

Dle informace FS *„k efektům kontrolního hlášení rok plus od spuštění reagovalo 99% plátců na výzvu k odstranění pochybností a 76% plátců reagovalo na výzvu k podání KH.“*⁵⁵

2.16 Druhé kolo párování kontrolních hlášení (nesoulad KH)

Jedná se o rychlou fázi kontroly, kdy dochází k párování a zpracování údajů z KH. Jedná se o plně automatizované párování tuzemských dokladů od plátců, tj. dodavatel (oddíl A.4.), vs. odběratel (B.2.). Systém páruje, identifikační údaje, zejména DIČ dodavatele/odběratele, čísla dokladů, základ daně a DPH a dále DPPD. Systém 2. kola párování detekuje rozdíl mezi hodnotou daně na vstupu s hodnotou daně na výstupu a to v rámci obchodních transakcí jednoho dodavatelsko-odběratelského vztahu. Celkový rozdíl je uveden v podnětu v oblasti

⁵⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. *Efekty kontrolního hlášení rok plus od spuštění. Finanční správa* [online]. 2017 [cit. 2022-02-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Efekty_KH_rok_plus_od_spusteni.pdf, 2017.

tuzemské multilaterální spolupráce (TMLS), který má samostatné nezaměnitelné číslo. V detailu TMLS jsou uvedeny veškeré nesrovnalosti, které byly zjištěny na základě automatizovaného párování z 2. kola párování KH, jsou v něm uvedeny všechna čísla daňových dokladů za šetřené období, bez ohledu na to, v jakých obdobích byly tyto doklady uvedeny. Pokud není nalezen doklad se shodným evidenčním číslem na straně jednoho z plátců, je tento doklad označen křížkem, pokud je nalezen na straně dodavatel/odběratel doklad se shodným číslem, ale částky v základu daně a DPH jsou odlišné, jsou tyto doklady označeny oranžovou tečkou. Správce daně pak musí každý detail TMLS samostatně vyhodnotit, zda se jedná pouze o formální chybu, např. chybou přepisu čísla daňového dokladu nebo jinou drobnou formální chybu, a zvolit další postup. Tento podnět TMLS správce daně nebude řešit, ale musí o těchto skutečnostech sepsat úřední záznam, ve kterém popíše, na jakém základě a podkladů došel k určitému závěru.

V případě, že správce daně začne prověřovat neshody, u kterých má současně i jiné pochybnosti, které získal z vlastní evidence nebo na základě vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu, vzniklou nesrovnalost ověří neformálně (telefonicky nebo emailem) a to vždy v souladu se základními zásadami správy dani. Těmito zásadami jsou zejména zásada rychlosti řízení, zásada hospodárnosti a procesní ekonomie a zásada přiměřenosti.

Je v zájmu správce daně a daňového subjektu, aby byly nesrovnalosti odstraněny co nejrychleji a nejhospodárněji, a proto správce daně přistupuje k neformálnímu kontaktu. V některých případech daňový subjekt nebo jeho zástupce, nechtějí přistoupit na neformální kontakt a chtějí tyto požadavky k odstranění zaslat datovou schránou, dle zákonných podmínek. V případě, že se nesrovnalosti nepodaří odstranit neformálním způsobem, správce daně přistoupí k zahájení POP nebo DK. Správce daně se rovněž může setkat s daňovým subjektem, který je dlouhodobě nekontaktní tato osoba správci daně nenahlásila žádný kontakt, případně tyto údaje neuvedla v podaném KH a přiznání k DPH. V tomto případě správce daně neformální kontakt vynechá, protože není možný.

Typy rizikových případů:

- *Rozdíly v tuzemských plněních*
- *Nepodané KH (dodavatelem)*
- *Pozdní odpočet*
- *Zneužití následného hlášení*
- (...)

2.17 Kontrolní hlášení těžká analytika – podvodné řetězce

Základní cílem je ukončení systémového krácení DPH. Eliminace a vyřazení organizátora, který celý podvodný řetězec řídí a dále získání (prostřednictvím reálného fiskálního efektu) ze zkrácené DPH co nejvíce zpět od jednotlivých článků zapojených do vykázaných obchodních transakcí. Je-li z „centra“ detekovaný podvodný řetězec, správce daně v rámci efektivnosti musí zvolit kontrolní postup, který zamezí pokračování systémového krácení DPH, případně vyplacení neoprávněného nadměrného odpočtu.

Činnost v „centru“ je pro mnoho z nás nepředstavitelná, především proto, jakým způsobem „centrum“ pracuje. Z desítek milionů obchodních transakcí mezi půlmilionem existujících plátců, počítač rozpoznává, jak vypadá řetězový podvod, pracuje na různých algoritmech a výpočtech. Jedná se o informace, které podléhají režimu utajení. Je třeba mít na paměti, že zdaleka ne všechny nesrovnalosti vyplývající z KH, které vyplynou z párování z „centra“, se stanou předmětem podnětů.

Ve většině případů je celý řetězec (nebo jeho část) přidělen dle Celorepublikové působnosti jednomu Finančnímu úřadu, tj. Územnímu pracovišti (ÚzP) v rámci celorepublikové působnosti. Důvodem je zajištění efektivnějšího vyhodnocení a zpracování řetězce, neboť v jednom takovém řetězci je zapojeno mnoho subjektů v rámci celé České republiky, tyto subjekty jsou z různých lokalit. Z důvodu efektivity, hospodárnosti a výměny informací probíhá šetření subjektů zapojených do řetězce v rámci jednoho ÚzP, kde případ řeší konkrétní skupina lidí spolu s koordinátory řetězce.

Tabulka č. 3: Těžká analytika – podvodné řetězce

Počet řetězců vygenerovaných	Počet DS ve vygenerovaných řetězcích	Aktuálně šetřené řetězce na FÚ	DS v řetězcích	Jedinečné DS v řetězcích	Stop nadměrný odpočet		
					Počet DS	Počet unikátních DS	Částka v Kč
1 900	8 893	433	6 783	4 886	216	206	1 695 109 467

Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentu; *Efekty kontrolního hlášení rok plus od spuštění*⁵⁶

2.18 Analýza efektivity kontrolního hlášení

Na růst inkasa DPH měl pozitivní růst, jako každoročně, růst spotřeby vlády a domácností. Inkaso DPH za rok 2016 meziročně vzrostlo o 17,9 mld. Kč (o 5,4 %), z toho vlivem KH o 11,7 mld. Kč. Meziroční růst inkasa ve výši cca 17,9 mld. Kč za rok 2016 (tj. cca 5,4 %), byl uveden i na webových stránkách FS.⁵⁷

Dle informací Ministerstva financí ČR dosáhly celkové příjmy státního rozpočtu za leden až únor 2016 ve výši 216,9 mld. Kč, za leden až únor 2015 dosáhly příjmy státního rozpočtu 205,39 mld. Kč. To znamená meziroční růst o 11,5 mld. Kč, tj. 5,6 %. Inkaso DPH bylo ve výši 37 mld. Kč, meziročně vzrostlo o 0,1 mld. Kč, tj. o 0,4 %. V roce 2016 dosáhly celkové příjmy státního rozpočtu 1 281,6 mld. Kč, celkové výdaje 1 219,8 mld. Kč, stát tedy hospodařil s rekordním přebytkem tj. 61,8 mld. Kč. Číslo hovoří jasně, od vzniku samostatné České republiky bylo dosaženo přebytku státního rozpočtu naposledy v roce 1993 –1995, nikdy to však v minulosti nebylo v takové výši jako v roce 2016. Tento přebytek byl vytvořen především na základě úspor, na straně výdajů státního rozpočtu.

Srovnání skutečnosti z roku 2016, oproti skutečnosti dosažené roce 2015 se zvýšily celkové rozpočtové příjmy státního rozpočtu o 17,9 mld. Kč.

⁵⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. *Efekty kontrolního hlášení rok plus od spuštění*. Finanční správa [online]. 2017 [cit. 2022-02-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Efekty_KH_rok_plus_od_spusteni.pdf, 2017.

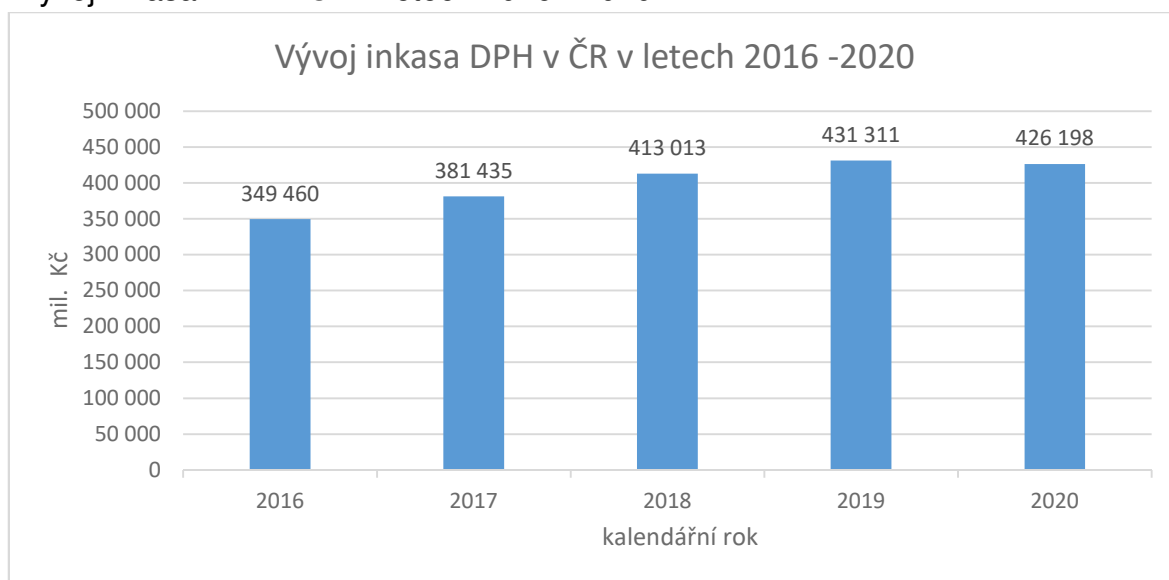
⁵⁷ FINANČNÍ SPRÁVA. *Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. korun*. Finanční správa [online]. GFŘ, 14. 6. 2017 [cit. 2021-12-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581>.

Tabulka č. 4: Efekt kontrolního hlášení, rok plus od spuštění

Skutečnost 05/2016	Skutečnost 05/2017	Meziroční nárůst 2016/2017	Meziroční nárůst 2016/2017	Nárůst inkasa DPH vlivem růstu spotřeby (makro)	Inkaso DPH vlivem zavedení KH
133,6 mld. Kč	147,5 mld. Kč	13,8 mld. Kč	10,40%	+ 8 mld. Kč	5,4 % (+ 11,7 mld. Kč)

Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentu; *Efekty kontrolního hlášení rok plus od spuštění*⁵⁸

Vývoj inkasa DPH v ČR v letech 2016 - 2020



Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentu; *Vývoj inkasa DPH v ČR*

Z výše uvedené tabulky za rok 2016 až rok 2020 plyne, že vývoj inkasa měl do roku 2019 zvyšující se tendenci, tj. meziroční růst inkasa DPH, oproti roku 2020 kdy došlo k mírnému meziročnímu poklesu. „Zvýšení výběru DPH v meziročním srovnání lze přičíst zejména, zavedení kontrolního hlášení v roce 2016, což lze doložit zejména výše zmiňovaným poklesem hodnoty nadměrných odpočtů.“⁵⁹

⁵⁸ FINANČNÍ SPRÁVA. *Efekty kontrolního hlášení rok plus od spuštění*. Finanční správa [online]. 2017 [cit. 2022-02-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Efekty_KH_rok_plus_od_spusteni.pdf, 2017.

⁵⁹ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2016 (PDF dokument, str. 16-18). *Finanční správa* [online]. GFŘ, 31. 7. 2017 [cit. 2021-12-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf.

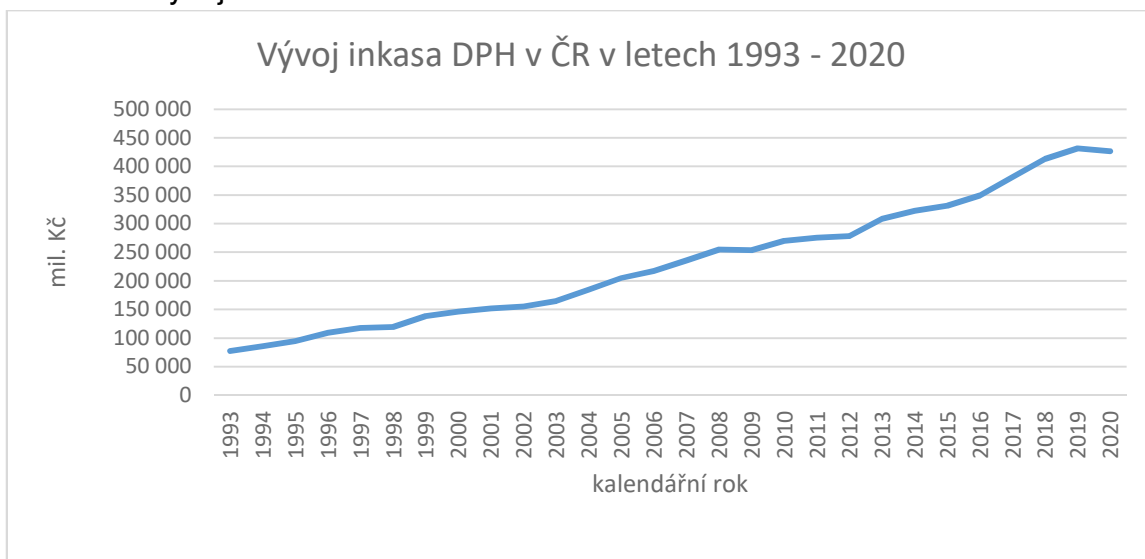
V roce 2016 bylo dosaženo inkaso DPH ve výši 349,4 mld. Kč, dosažené inkaso bylo meziročně vyšší o 17,9 mld. Kč, tj. o 5,1 %. V roce 2017 bylo dosaženo inkaso DPH 381,7 mld. Kč, dosažené inkaso bylo oproti roku 2016 meziročně vyšší o 32 mld. Kč, tj. 9,1 %. V roce 2018 bylo dosaženo inkaso DPH 413 mld. Kč, dosažené inkaso bylo oproti roku 2017 meziročně vyšší o 31,6 mld. Kč, tj. 8,3 %. V roce 2019 bylo dosaženo inkaso DPH 431,3 mld. Kč, dosažené inkaso bylo oproti roku 2018 meziročně vyšší o 18,3 mld. Kč, tj. 4,4 %. V roce 2020 bylo dosaženo inkaso DPH 426,5 mld. Kč, tím došlo k meziročnímu poklesu o 5,1 mld. Kč, tj. 1,2 %. Propad inkasa DPH je primárně způsoben zásadním poklesem celkové ekonomické aktivity, a to v důsledku omezení všech podnikatelských aktivit, v rámci boje proti pandemii. Opatření přijatá na zmírnění jejích dopadů vedla ve svých důsledcích k výrazným propadům daňových příjmů a k nárůstům výdajů zaměřených na pomoc jednotlivcům, firmám i dalším částem veřejných rozpočtů.

Dle analýzy dat FS bylo v roce 2020 provedeno nejvíce kontrol na dani z přidané hodnoty, na základě kterých došlo ke změnám vykázaných daňových povinností. Průběh téměř celého roku 2020 byl poznamenán pandemií, o čemž svědčí skutečnost, že inkaso DPH bylo meziročně nižší o 1,2 % (5,1 mld. Kč). Pandemie měla výrazný dopad na ekonomickou sféru i na činnost veřejné správy.

Inkaso DPH za leden 2021 (- 8,8 %, - 2,8 mld. Kč) bylo, kromě změny rozpočtového určení daní, tlumeno nižšími sazbami daně na stravovací služby a další služby a zboží od května a července 2020 a na teplo a chlad od ledna 2021 a restriktivními proticovidovými opatřeními.⁶⁰

⁶⁰ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Plnění státního rozpočtu ČR za leden 2021. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2021 [cit. 2021-12-01]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/pokladni-plneni-sr-40759>.

Graf č. 2: Vývoj inkasa DPH v ČR v letech 1993 - 2020



Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentu; Vývoj inkasa DPH v ČR v letech 1993 – 2020

3 Obsahová část kontrolního hlášení

KH je členěno do jednotlivých oddílů, které přehledně oddělují uskutečněná a přijatá plnění. Umístění plnění do konkrétního oddílu KH koresponduje s umístěním plnění do konkrétního řádku daňového přiznání.

3.1 Oddíl A.

A. *Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Tento oddíl se dále dělí na pět oddílů:*

A.1. *Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a zákona o DPH.*

A.2. *Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 2 a 3 písm. a) zákon a o DPH.*

A.3. *Uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c odstavec 1 písmeno c) bod 2. zákona o DPH.*

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

A.5. *Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odstavce 1 písmene a) s hodnotou do 10 000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad.*

3.2 Oddíl B.

B. *Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Tento oddíl se dále dělí na tři oddíly:*

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

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

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

3.3 Oddíly kontrolního hlášení

3.3.1 Oddíl A.

Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.

3.3.1.1 Oddíl A.1.

Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a zákona o DPH.

Oddíl A.1. obsahuje všechna uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 92a zákona o DPH, souhrn plnění za zdaňovací období odpovídá řádu 25 daňového přiznání. Plátce je povinen v oddílu A.1., uvést údaje za každé jednotlivé zdanitelné plnění a uvede je pro řádek KH:

DIČ odběratele, (kmenová část bez mezer), režim plnění se uplatňuje pouze mezi plátcí:

- evidenční číslo daňového dokladu, délka čísla může být maximálně 60 znaků,
- datum uskutečnění zdanitelného plnění „DUZP“, (plnění které je v režimu přenesené daňové povinnosti přiznává odběratel ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, zálohové platby se do KH neuvádí), které je nutné dodržet tvar data, tj. DD.MM.RRRR, (např. 4. 12. 2016),
- základ daně, protože daň je povinen přiznat příjemce plnění (oddíl B.1.),
- kód předmětu plnění dodavatel uvede z výběrového pole příslušný kód předmětu plnění, které jsou uvedeny v Pokynech k vyplnění KH.

Tabulka č. 5: Kódy předmětu plnění

Kód plnění	druh předmětu plnění
1	dodání zlata (plnění podle § 92b odst. 1 a 2)
1a	dodání zlata – zprostředkování dodání investičního zlata (plnění podle § 92b odst. 3)
3	dodání nemovité věci, pokud se při tomto dodání uplatní daň (plnění podle § 92d)
3a	dodání nemovité věci v nuceném prodeji (plnění pod § 92d. odst. 2)
4	poskytnutí stavebních nebo montážních prací (plnění podle § 92e)
4a	stavební a montážní práce – poskytnutí pracovníků (plnění podle § 92e odst. 2) ⁶¹
5	zboží uvedené v příloze č. 5 zákona o DPH (plnění podle § 92c)
6	6 – dodání zboží poskytnutého původně jako záruka (plnění podle § 92ea písm. a))
7	7 – dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví (plnění podle § 92ea písm. b))
11	11 – převod povolenek na emise skleníkových plynů
12	12 – obiloviny a technické plodiny
13	13 – kovy, včetně drahých kovů
14	14 – mobilní telefony
15	15 – integrované obvody a desky plošných spojů
16	16 – přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat (např. tablety či laptopy)
17	17 – videoherní konzole
18	18 – dodání certifikátu elektřiny
19	19 – dodání elektřiny soustavami nebo sítěmi obchodníkovi
20	dodání plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi ⁶²
21	21 – poskytnutí vymezených služeb elektronických komunikací

Zdroj: Finanční správa, vlastní zpracování

Pokud je na dokladu uvedeno více druhů plnění, spadajících pod různé kódy, je nutné tato plnění rozepsat. Do oddílu A.1. se uvádějí všechny daňové doklady, které jsou v režimu přenesení daňové povinnosti, bez ohledu hodnoty uvedené na

⁶¹ FINANČNÍ SPRÁVA. *Kódy předmětu plnění č. 1a, 3a, 4a, 6 a 7 – v platnosti od 1. 7. 2017 – dle novely zákona o DPH.* Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz>.

⁶² FINANČNÍ SPRÁVA. *Kódy předmětu plnění č. 18, 19, 20 – v platnosti od 1. 2. 2016 a kód č. 21 v platnosti od 1. 10. 2016 – dle příslušného legislativního schválení režimu pro dotčená plnění.* Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz>.

dokladu. Není zde limit, který je například u dokladů uváděných do oddílu A.5 a B.3, tj. doklady s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně.

Příklad č. 1:

Č. řádku	DIČ odběratele	Evid. č. daňového dokladu	DUZP	Základ daně	Kód předmětu plnění
1	CZ27822222	2014101911	16.12.2021	11 122 000	4
2	CZ03643468	2014101911	16.12.2021	250 000	14

Plátce dodal odběrateli stavební a montážní práce (kód plnění 4) dle § 92e odst. 1 zákona o DPH v celkové hodnotě základu daně 11 122 000 Kč a současně mobilní telefony (kód plnění 14) v celkové hodnotě základu daně 250 000 Kč, přičemž daňový doklad byl vystaven ve stejném dni se stejným DUZP (16. 12. 2021). Daňový subjekt uvede údaje v kontrolním hlášení za období prosinec 2021 a uvede je v kontrolním hlášení v oddílu A.1., na dva řádky, protože je na jednom daňovém dokladu uvedeno více druhu plnění, daňový subjekt je povinen rozepsat každý kód plnění na samostatný řádek.

3.3.1.2 Oddíl A.2.

Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 2 a 3 písm. a) zákona o DPH.

Oddíl A.2. vyplní plátce, který pořizuje zboží v tuzemsku z jiného členského státu (§ 25 zákona o DPH), údaje jsou uvedeny na řádku 3, 4, a 9 daňového přiznání k DPH. Plátce uvádí následující údaje:

- základ daně a daně na výstupu pořízení zboží z jiného členského státu dle § 16 zákona o DPH (pořízení zboží dle § 65 zákona o DPH,
- základ daně a daně na výstupu při přemístění zboží z jiného členského státu, dle § 16 odst. 3 zákona o DPH,
- základ daně a daně na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu kupující formou zjednodušeného postupu formou třístranného obchodu § 17 odst. 6 písm. e) zákona o DPH,

- základ daně a daně na výstupu při pořízení nového dopravního prostředku plátcem od osoby registrované k dani v jiném členském státě dle § 19 odst. 3 zákona o DPH,
- základ daně a daně na výstupu při pořízení nového dopravního prostředku plátcem od osoby neregistrované k dani v jiném členském státě dle § 19 odst. 4 zákona o DPH.⁶³

Plátce dále v oddílu A.2. vyplní údaje, které získal při poskytnutí plnění od osoby s místem plnění v tuzemsku dle (§ 24 zákona o DPH), jsou uvedeny na řádku 5, 6, 12 a 13 daňového přiznání k DPH. Plátce uvádí následující údaje:

- poskytnutí služby dle § 9 odst. 1 zákona o DPH přijatá od zahraniční osoby povinné k dani,
- poskytnutí služby podle § 10 až 10d zákona o DPH,
- dodání zboží s montáží nebo instalací dle § 7 odst. 6 zákona o DPH,
- dodání soustavami a sítěmi (plyn, elektřina, teplo či chlad) dle § 7 odst. 1 a 3 zákona o DPH,
- zboží pořízené plátcem od osoby neusazené v tuzemsku dle § 24, případ. dle § 108 odst. 3 písm. b) zákona o DPH.⁶⁴

Plátce je povinen v oddílu A.2. uvést údaje za každé jednotlivé zdanitelné plnění a uvede pro řádek KH:

- identifikace dodavatele, DIČ DPH z jiného členského státu, VAT ID (v případě, že dodavatel nemá VAT ID 99)⁶⁵, pole Identifikace dodavatele zůstává prázdné.
- evidenční číslo daňového dokladu (pokud nemá číslo k dispozici (ponechá kolonku Ev. č. dokladu prázdnou nebo uvede interní číslo dokladu,

⁶³ FINANČNÍ SPRÁVA. Pokyn GFŘ k vyplnění kontrolního hlášení. *Finanční správa* [online]. [cit. 2022-01-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny_KH_k_13-1-2022_final.pdf, čj. 748/7100-20118-012287.

⁶⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. Pokyn GFŘ k vyplnění kontrolního hlášení. *Finanční správa* [online]. [cit. 2022-01-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny_KH_k_13-1-2022_final.pdf, čj. 748/7100-20118-012287.

⁶⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. S ohledem na vystoupení Spojeného království z EU (BREXIT) od 1. 1. 2021 je v e-formuláři KH implementována možnost vyplnění VAT ID (DIČ DPH) pro Severní Irsko (tj. VAT ID s prefixem „XI“ – pro plnění uskutečněná od 1. 1. 2021 a dále). Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz>.

- datum povinnosti přiznat daň „DPPD“ , je nutné dodržet tvar DD.MM.RRRR, (např. 04.12.2016), DPPD se uvede v závislosti na plnění,
- DUZP při přijetí služby dle § 24 zákona o DPH, ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni poskytnutí úplaty.

Příklad č. 2:

Č. řádku	Identifikace dodavatele (VAT ID)	Evid. č. daň. dokladu	DPPD	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
312	PL7010345115	71111	29.1.2021	154 510	32 447	2 500	375	10 000	1 000

(datum přiznat daň § 24 a § 25)

„Plátce uvede přijatá zdanitelná plnění, u kterých je jako příjemce povinen přiznat daň podle § 108 odst. 2 a 3 zákona o DPH, do kontrolního hlášení (část A.2.) za období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň podle § 24 nebo § 25 zákona o DPH (tj. podle data povinnosti přiznat daň - bez ohledu na to, zda má v daném okamžiku k dispozici daňový doklad). V případě, že na základě později obdrženého daňového dokladu zjistí plátce změny ohledně hodnoty základu daně (tj. i daně) z dotčeného plnění, uvede tuto změnu (pouze rozdíl oproti původně deklarovaným hodnotám, nebo storno původního řádku a uvedení nového obsahující celou správnou hodnotu dotčeného plnění) do řádného kontrolního hlášení za období, kdy obdržel daňový doklad (podle data vydání daňového dokladu). V případě, že žádné hodnotové změny nejsou později obdrženým daňovým dokladem prezentovány, plátce plnění již duplicitně do kontrolního hlášení neuvádí (tzn. nedoplňuje pouze číslo dokladu atd.).“⁶⁶

3.3.1.3 Oddíl A.3.

Uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c odst. 1 písm. c) bod 2. zákona o DPH.

⁶⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. Pokyn GFŘ k vyplnění kontrolního hlášení. *Finanční správa* [online]. [cit. 2022-01-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny_KH_k_13-1-2022_final.pdf, čj. 748/7100-20118-012287str. 13.

Vyplňuje pouze plátce, který ve zvláštním režimu pro investiční zlato § 92 zákona o DPH uskutečnil pro jiného plátce/neplátce dodání investičního zlata osvobozeného od daně, u kterého má nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c) zákona o DPH. Vyplňují se údaje z daňového dokladu – jeden řádek - jeden daňový doklad.

V případě, že plátce vystavil souhrnný daňový doklad (§ 31b zákona o DPH), tj. doklad za několik samostatných plnění, které plátce uskutečnil pro stejnou osobu za kalendářní měsíc, uvede se souhrnná hodnota plnění z daňového dokladu na jednom řádku KH a do pole „DUP“ uvede poslední (kalendářní) datum uskutečnění z dokladu.

3.3.1.4 Oddíl A.4.

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

Část A.4. vyplňuje plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění (nebo přijímá úplatu) dodání zboží či poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, jsou uvedeny na řádku 1 a 2 daňového přiznání k DPH (§ 13, § 14 zákona o DPH). Jedná se o plnění, na která musí být vystaven daňový doklad s hodnotou nad 10.000 Kč včetně daně (i z případných přijatých plateb „záloh“ před uskutečněním zdanitelného plnění (ZP) a všechny opravy dle § 44 zákona o DPH bez ohledu na jejich limit.

Oddíl A.4. používají především běžní plátcí DPH, kteří při své ekonomické činnosti neuplatňují režim přenesení daňové povinnosti či zvláštní režim pro investiční zlato, a nepřijali službu nebo zboží z jiného členského státu.

Plátce do oddílu A. 4. KH uvádí:

- DIČ odběratele, jedná se o povinnou položku (jedná se tedy o plnění poskytnutá pro plátce, OPD – neplátce, právnické osoby nepovinné k dani (§ 28 odst. 1 písm. a)).

– uvádí se DIČ DPH nebo DIČ pro daňové účely dle § 130 daňového řádu. Ve speciálních případech, pokud odběratel nemá tuzemské DIČ, uvádí se plnění do oddílu A.5. KH, správce daně se může rovněž setkat s případem, kdy odběratel nesdělí svoje DIČ, což má za výsledek, že vystupuje jako fyzická osoba nepovinná k dani,

- evidenční číslo daňového dokladu, které sám uvedl na vystaveném dokladu, číslo dokladu nesmí být uvedeno duplicitně v řádcích se stejným kódem plnění,

- datum povinnost přiznat daň, DPPD dle § 21 ZDPH (den uskutečnění zdanitelného plnění, nebo den přijetí úplaty, tj. vč. případných přijatých plateb „záloh“ před uskutečněním zdanitelného plnění, který den nastane dříve) ve tvaru D.MM.RRRR,

- základ daně (vyjma případu § 44 zákona o DPH) a daň – v členění dle sazeb. Pokud jsou na daňovém dokladu plnění s různými sazbami (21, 15 a 10%), rozepíšou se do 1 řádku KH (tj. k jednomu daňovému dokladu),

- kód režimu plnění: 0- běžné, 1 - § 89 zákona o DPH (cestovní služby), 2 - § 90 zákona o DPH (jedná se o zvláštní režim pro použité zboží),

- všechny provedené opravy dle § 44 a § 46 zákona o DPH.

§ 44 zákona o DPH ve znění do 31. 3. 2019

„Podle původního § 44 zákona o DPH ve znění do 31. 3. 2019 postupuje plátce u opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, pokud související insolvenční řízení, ve kterém soud rozhodl o prohlášení konkursu na majetek dlužníka, bylo zahájeno před 1. 4. 2019 (tj. před účinností novely zákona o DPH 2019). Pro tyto případy pak nadále platí postup vyplňování dat: Opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 ZDPH ve znění do 31. 3. 2019 - věřitel uvádí opravu daně podle § 44 odst. 3 ZDPH ve znění do 31. 3. 2019 se záporným znaménkem (pokud věřitel splní podmínky § 44 odst. 1 písm. a) až d) ZDPH ve znění do 31. 3. 2019). Neopravuje ani neuvádí základ daně, ale pouze daň (věřitel vyplňuje k hodnotovým položkám kontrolního hlášení

pouze pole „Daň 1/2/3“ podle příslušné sazby). V případě postupu podle § 44 odst. 6, 7 nebo 8 ZDPH ve znění do 31. 3. 2019 - oprava výše daně s kladným znaménkem (princip vyplnění dle daňového přiznání k DPH).“⁶⁷

„V případě vystavení souhrnného dokladu, vystaveného dle § 31b zákona o DPH, tj. více samostatných zdanitelných plnění, které plátce uskutečňuje pro stejnou osobu v rámci kalendářního měsíce; tento doklad může obsahovat i jednu nebo více úplat, ze kterých vznikla povinnost přiznat daň přijatých v tomto kalendářním měsíci od této osoby (...)“⁶⁸, tak uvede plátce souhrnnou hodnotu zdanitelných plnění z dokladu na jednom řádu KH a to v členění dle jednotlivých sazeb. Den uskutečnění zdanitelného plnění (DPPD) nebo den přijetí úplaty bude poslední (kalendářní) datum uskutečněného zdanitelného plnění, uvedeného na daňovém dokladu, které se týká období, za které je podáno KH. Z výše uvedených skutečností pro posouzení limitu platí, že souhrnný daňový doklad uváděný v oddílu A.4. musí být splněný limit 10 000 Kč vč. daně, hodnoty všech plnění se na daňovém dokladu sčítají.

„I zde je novelou č. 170/2017 Sb. účinnou od 1. 7. 2017 doplněno, že plátce zde uvádí zálohy pouze tehdy, pokud je v okamžiku úplaty zdanitelného plnění známo dostatečně určité s odkazem na 20a a § 24 zákona o DPH.“⁶⁹

3.3.1.5 Oddíl A.5.

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

V části A. 5. KH v rámci jednoho řádku, uvede plátce kumulativně za období podání KH souhrn základu daně a daň z uskutečněných zdanitelných plnění (nebo

⁶⁷ FINANČNÍ SPRÁVA. Pokyn GFŘ k vyplnění kontrolního hlášení. *Finanční správa* [online]. [cit. 2022-01-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny_KH_k_13-1-2022_final.pdf, čj. 748/7100-20118-012287str. 22

⁶⁸ BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2019-. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-436-4.

⁶⁹ KUNEŠ, Zdeněk, Jana LEDVINKOVÁ a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH*, Olomouc: ANAG, 2021-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-304-2.

přijatých úplat), na která vystavil doklady do 10 000,- Kč včetně daně, a to v členění dle jednotlivých sazeb. Jedná se o uskutečněná zdanitelná plnění, na které plátce vystavil daňové doklady pro:

- osoby povinné k dani – plátce i neplátce a právnické osoby nepovinné k dani s hodnou do 10 000 Kč vč. daně,
- plnění s místem plnění v tuzemsku pro osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku nebo zahraniční osoby, které nemají tuzemské identifikační číslo (DIČ),
- plátce, který není povinen vystavit daňový doklad dle § 28 zákona o DPH, ale je povinen přiznat daň, jedná se o fyzické osoby nepovinné k dani,
- doklady o použití dle § 32 zákona o DPH,
- opravy příslušných zdanitelných plnění dle § 42 zákona o DPH s absolutní hodnotou do 10 000 Kč vč. daně.

S ohledem na výše uvedené, můžeme tedy říct, že do oddílu A.5. se uvádí všechna uskutečněná zdanitelná plnění nebo přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 zákona o DPH, které se nezahrnují do oddílu A.4. KH, jedná se o řádky 1 a 2 přiznání k DPH.

3.3.2 Oddíl B.

Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku.

3.3.2.1 Oddíl B.1.

Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a) zákona o DPH.

Do této části uvede plátce – příjemce zdanitelného plnění přijatá v režimu přenesené daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH a to bez ohledu na limit, jsou uvedeny na řádku 10 a 11 daňového přiznání k DPH. Plátce uvede do řádků KH:

DIČ dodavatele (kmenová část), musí být vyplněno vždy,
evidenční číslo daňového dokladu, z daňového dokladu vystaveného
dodavatelem,
- DUZP – datum uskutečnění zdanitelného plnění, odběratel je povinen přiznat
daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, rovněž je třeba dbát na formát, který
se uvádí ve tvaru DD.MM.RRRR,
základ daně, v členění dle jednotlivých sazeb,
kód předmětu plnění (plátce uvede z výběrového pole příslušný kód předmětu
plnění),
v případě, že daňový doklad obsahuje více různých druhů plnění v režimu
přenesené daňové povinnosti, plátce rozepíše do více řádků, dle jednotlivých kódů
plnění a evidenční číslo dokladů bude shodné, tak jak tomu je v oddílu A.1.

Pro část oddílu B.1. platí, že kolonka DUZP musí obsahovat datum vyšší než je 31. 12. 2015, protože zdanitelná plnění v režimu přenesené daňové povinnosti která byla uskutečněna před 31. 12. 2015 se uvedenou v období KH, kam svým DUZP spadají.

3.3.2.2 Oddíl B.2.

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

Obdobně jako část A.4. je část B.2. KH je nejdůležitější oblast pro vzájemné porovnávání transakcí mezi odběratelem a dodavatelem. Plátce zde uvede jednotlivé údaje z přijatých zdanitelných plnění (nebo poskytnuté úplaty) z přijatých daňových dokladů od plátců s hodnotou nad 10 000 Kč vč. daně. Jedná se o ta přijatá zdanitelná plnění, u kterých plátce v daném zdaňovacím období uplatňuje nárok na odpočet. Jsou uvedeny na řádku 40 a 41 daňového přiznání k DPH.

Do KH se neuvádí odpočet podle § 73 odst. 1 písm. b), c) a d) zákona o DPH – tj. nárok na odpočet z řádku daňového přiznání k DPH, 42, 43 a 44. (Jedná se o nárok na odpočet především z plnění vykázaných v části A.2. či B.1. KH – tj. pořízení zboží z jiného členského státu, přijetí služby z jiného členského státu, zboží s instalací a montáží nebo dodání soustavami a sítěmi, dovoz a přijatá plnění v tuzemském RCH.)

Pro stanovení limitu 10 000 Kč vč. daně platí stejný princip, jako je u oddílu A.4.

V části oddílu B. 2. plátce do KH uvede:

- DIČ dodavatele, kmenová část: musí být vždy vyplněno a musí jít o plátce,
- evidenční číslo daňového dokladu, uvedené na daňovém dokladu poskytovatelem/dodavatelem plnění (povinné, pokud se jedná o např. opravy odpočtu dle ods. 1 § 74/1 zákona o DPH věta druhá nebo speciální případy nepřímých bonusů aj., kdy není ještě k dispozici doklad – uvede se výjimečně interní číslo, – dle evidence příjemce), nesmí být duplicitní (vyjma u skupiny – role poskytovatele),
- DPPD, datum, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost přiznat daň dodavatelem – datum vzniku nároku na odpočet dle § 72 odst. 3 zákona o DPH (vazba na § 21 zákona o DPH), rovněž je třeba dbát na formát, který se uvádí ve tvaru DD.MM.RRRR,
- základ daně (vyjma § 44 zákona o DPH) a daň, v členění dle jednotlivých sazeb, v případě kráceného nároku na odpočet dle § 76 zákona o DPH, se do KH uvede celá hodnota základu daně a daně uvedená na daňovém dokladu, bez ohledu na výši koeficientu „plátce uplatňuje krácený nárok na odpočet daně (přijaté zdanitelné plnění použije v rámci ekonomických plnění částečně pro plnění s nárokem na odpočet daně a částečně pro plnění osvobozená od daně bez ohledu na nárok na odpočet daně), uvedené v kontrolním hlášení celou hodnotu základu daně a daně uvedenou na daňovém dokladu.“⁷⁰
- pro opravy výše daně u pohledávek za dlužníky týkající se insolvenčních řízení dle § 44 zákona o DPH, platí totožná pravidla, jako u oddílu A.4. KH,

⁷⁰ KUNEŠ, Zdeněk, Jana LEDVINKOVÁ a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH*, Olomouc: ANAG, 2021-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-304-2.

- u poměrného nároku na odpočet daně podle § 75 zákona o DPH se uvede pouze poměrná část základu daně a daně a specifikace v položce „Použit poměr ANO/NE.

Příklad č. 3:

Č. řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daň. dokl.	DPPD	Základ daně 1,2,3	Daň 1,2,3	Použit poměr	Opravy u nedobytné pohledávky
1	CZ28253523	202113	08.3.2016	25 000	5 250	ANO/NE	

Zdroj: Vlastní práce dle uváděných údajů v KH

3.3.2.3 Oddíl B.3.

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

V části B.3. KH v rámci jednoho řádku, uvede plátce kumulativně za období podání KH souhrn základu daně a daň z přijatých zdanitelných plnění (nebo poskytnutých úplat), u kterých si příjemce uplatňuje nárok na odpočet do 10 000 Kč včetně daně, a to v členění dle jednotlivých sazeb, jsou uvedeny na řádku 40 a 41 daňového přiznání k DPH.

Jedná se o přijatá zdanitelná plnění (nebo poskytnuté úplaty):

- přijatá zdanitelná plnění od plátců (nebo poskytnuté úplaty na ně) s hodnotou do 10 000 Kč vč. daně, u kterých si příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a), jedná se o přijatá zdanitelná plnění, na které byly vystaveny daňové doklady, případně zjednodušené daňové doklady,

- „*případné uplatnění nároku na odpočet u vlastních dokladů o použití (§ 72 odst. 2, písm. c.) zákona o DPH*“⁷¹

⁷¹ MIKULECKÁ, Mária. *Kontrolní hlášení: praktická příručka k vyplnění formuláře*. Olomouc: ANAG, [2016]. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-002-7.

- „opravy podle § 74 v návaznosti na přijaté opravené daňové doklady vykazované na řádků 40 a 41 daňového přiznání k DPH s absolutní hodnotou pro stanovený limit 10 000 Kč včetně daně.“⁷²

Údaje vykázané v oddílu B.3. KH, jsou často využívány v daňových podvodech. Tyto skutečnosti si podrobněji rozepíšeme v kapitole „Karuselové podvody“.

Příklad:

V případě, že plátce za jeden kalendářní měsíc eviduje deset zjednodušených daňových dokladů za nákup pohonných hmot, ale hodnota ani z jednoho dokladu není vyšší než stanovený limit (tj. 10 000,- Kč), ale v součtu tyto doklady překročily stanovený limit, bude správce daně v rámci daňového řízení a ověření těchto plnění posuzovat každý doklad individuálně, i když jsou všechny sečteny dohromady. Podstatou toho je, že každý doklad je jedním samostatným plněním. To znamená, že jednotlivé doklady v oddíle B.3. KH plátce daně jednotlivě ale neuvádí. Správce daně, si je v rámci daňového řízení může vyžádat v rámci POP nebo DK.

Příklad:

Oddíl B.3. je ve velké míře využíván k daňovým podvodům. Ztracený obchodník (MT) v kontrolním hlášení za období únor 2022 vykazuje v oddílu A4 uskutečněná zdanitelná plnění pro plátce ve výši 3 305 752 Kč a DPH 694 215 Kč, tato plnění vykazuje pro plátce v rámci řetězce, kteří je dále fakturují. Chybějící obchodník (MT) v kontrolním hlášení za období únor 2022 vykazuje přijatá zdanitelná plnění ve výši 3 305 752 Kč a DPH 694 215 Kč, (což činí 100 % vstupů) vykázaných v oddílu B3, tj. *přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10 000,- Kč včetně daně.*

⁷² VOLKOVÁ, Jana a Veronika TOMANOVÁ. *Kontrolní hlášení 2016: výklad s příklady: praktický průvodce novým hlášením*. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-42-7.

Dle údajů vykázaných obchodní korporací (MT) v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2022 a dle údajů uvedených v kontrolním hlášení za únor 2022, tato uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 694 215 Kč ze základu daně 3 305 752 Kč, vykázaný z plnění uvedených v oddílu B.3. KH za únor 2022. Pokud by k přijetí těchto plnění mělo fakticky dojít, musela by obchodní korporace (MT) během zdaňovacího období únor 2022 přijmout minimálně 400 jednotlivých plnění (v hodnotě 9 999 Kč za jedno plnění včetně daně z přidané hodnoty), v průměru by se jednalo o 14 takovýchto plnění denně, včetně dní pracovního klidu. Takový objem přijatých plnění se správci daně jeví značně nestandardní a postrádající logické a ekonomické opodstatnění, i s ohledem na skutečnost, že téměř všechna uskutečněná zdanitelná plnění byla za únor 2022 obchodní korporací (MT) vykázána v oddílu A.4. KH, tj. uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s hodnotou nad 10 000,- Kč včetně daně.

Takto vypadá v jednoduchém znění podvod s chybějící daní u článku (MT), který vykazuje vysoké hodnoty v oddílu B.3., přičemž předmět ekonomické činnosti této korporace neodpovídá ekvivalentu uváděných částech. Takto vysoké částky, jsou standardní u velkých firem, které se zabývají nákladní nebo automobilovou dopravou.

3.3.3 Oddíl C. Kontrolní řádky na Daňovém přiznání k DPH (DaP)

Tento oddíl slouží pro orientační kontrolu souhrnných hodnot KH v návaznosti na jednotlivé řádky daňového přiznání k DPH.

Pokud je formulář KH k DPH vyplňován prostřednictvím Daňového portálu FS, tak se do této části automatizovaně načítají hodnoty z vložených dat jednotlivých oddílů A a B jednoho KH, podávaného za sledované období. U měsíčních plátců k DPH musí vždy hodnoty odpovídat KH za konkrétní období daňovému přiznání k DPH za konkrétní období.

Čtvrtletní plátcí mají povinnost podávat KH za každý měsíc, zatímco přiznání k DPH podávají za čtvrtletně. To znamená, že součet hodnot oddílu C kontrolních

hlášení za tři měsíce, musí odpovídat příslušným řádkům přiznání k DPH za příslušné kalendářní čtvrtletí. U fyzických osob, které jsou plátcí a mají povinnost podávat KH, musí vždy jejich KH odpovídat příslušným řádkům přiznání k DPH.

Tabulka č. 6: Oddíl C KH - Kontrolní řádky na Daňovém přiznání k DPH (DaP)

řádek DAP	Oddíl KH
1	A.4. + A.5. celkem základy daně u základní sazby DPH
2	A.4. + A.5. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH
40	B.2. + B.3. celkem základy daně u základní sazby DPH
41	B.2. + B.3. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené
25	A.1. celkem základy daně
10	B.1. celkem základy daně u základní sazby DPH
11	B.1. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby
3+4+5+6+9+12+13	A.2. celkem základy daně

Zdroj: Vlastní zpracování dle KH – Vzor

4 Karuselové podvody

V následující kapitole bude vysvětleno, co jsou to karuselové podvody a jakým způsobem se provádějí. V krátkosti budou vysvětleny pojmy a klíčové aspekty DPH, jako je např. daňový odpočet, DPH, neutratila DPH, Missing Trade, Broker, apod., které se vyskytují v odborné literatuře a budou mít nezaměnitelnou relevanci při dalším popisu karuselových podvodů. Tato kapitola se bude dále zabývat podrobným vysvětlením podstaty karuselových podvodů, jejich systémem a dalšími aktivitami, které pomáhají k znesnadnění, a odhalování a jejich potírání. Zmíněny budou karuselové podvody jednoduššího i složitějšího typu, aby bylo možné najít společné znaky podvodného jednání.

Pojem daňový odpočet byl již vysvětlen v předchozích kapitolách, ale v karuselových podvodech hraje nezaměnitelnou roli. Můžeme dále říci, že tento pojem, v rámci karuselových podvodů lze chápat, jako nárok na odpočet DPH plátce, na vrácení DPH, která byla zaplacená dodavateli v rámci obchodních vztahů. Plátce je pak povinen správci daně odvést pouze rozdíl mezi DPH, kterou inkasoval od svých odběratelů, čili mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními. V rámci karuselových podvodů se setkáme taktéž s pojmem, jako je „neutralita DPH“ tzn., že neznevýhodňuje žádnou výrobní aktivitu a nijak neovlivňuje organizační strukturu podnikatele.⁷³

Neutralitu DPH můžeme dále chápat jako systém, prostřednictvím kterého DPH pouze koluje skrz plátce, aniž by ovlivnila jejich podnikatelské struktury, tj. výnosy a náklady. *„Zásada neutrality nebrání odepření nároku na odpočet a současnému stanovení povinnosti zaplatit daň uvedenou na daňovém dokladu, je však třeba posoudit, zda nejsou naplněny předpoklady, zda byl spáchán daňový podvod.“*⁷⁴

Odolnost vůči daňovým únikům je u DPH dána tím, že každý subjekt má vlastní zájem na tom, aby bylo podle daňových dokladů a systému dohledatelné, že

⁷³ ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

⁷⁴ Rozsudek krajského soudu v Praze, sp. z. 48 Af 41/2017-57, ze dne 30. květen 2019, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*. [cit. 2022-12-12]. Dostupné také z: <http://www.aspi.cz>.

zaplatil DPH svému dodavateli právě proto, aby si sám mohl uplatnit nárok na odpočet DPH, čímž je vlastně kontrolován dodavatel, který má povinnost odvést správci daně, jež mu byla zaplacená.⁷⁵

Fenomén boje proti daňovým podvodům začal nabývat na významu zejména od roku 1993, kdy vstoupil v platnost zákon o DPH. Takové podvody se vyskytovaly, byly však marginálního typu oproti podvodům, které se vyskytují dnes.

„Existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují...“⁷⁶

4.1 Předpoklady podvodu na DPH

- naplnění hmotněprávních a formálních podmínek,
- narušení neutrality DPH za nestandardních podmínek,
- absence dobré víry daňového subjektu, jež je součástí podvodu.

Správce daně se vedle identifikace neodvedené daně musí zabývat skutečnostmi, zda k odvedení daně nedošlo v důsledku podvodného jednání. To znamená, že:

- neodvedení (nezaplacení) DPH může být důsledkem i pouhého podnikatelského selhání, popř. k němu může dojít z jiného omluvitelného důvodu.

- judikatura NSS však podvod na DPH chápe jako kombinaci narušení neutrality a podezřelých okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů pro závěr, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním.

Chybějící daň je základ podvodu na DPH. Nejedná se o konkrétní určitou částku, ale o vyjádření narušení neutrality, tzn. nepárují odpočet a chybějící daň. Vždy musí být v souvislosti s nestandardními okolnostmi, aby bylo vyloučeno podnikatelské selhání. Daň může chybět v řetězci před daňovým subjektem či za

⁷⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

⁷⁶ Stanovisko generálního advokáta Ruiz - Jarabo Colomera, ke spojeným věcem Axel Kittel, C-439/04 a C-440/04. *Řízení o předběžné otázce podvodu* [online], [cit. 2022-03-12]. Dostupné z: <https://www.codexisuno.cz/53V?checked=1&lang=cs>.

ním, popřípadě i vícekrát. Je součástí popisu řetězce, od kterého se odvíjí přesvědčovací síla celého případu. Za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoli doměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení. Chybějící daň musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost, aby se vůbec mohlo hovořit o cíleném získání neoprávněné výhody a o oprávnění správce daně následně odmítnout odpočet i takovému subjektu v řetězci, který o takovém jednání věděl či mohl vědět. Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem.

4.2 Princip karuselového podvodu

„Studie týkající se daňových úniků na DPH, vypracované Evropskou komisí, se karuselové podvody (carousel fraud) řadí do skupiny tzv. MTIC podvodů (missing trade intra-community frauds; intrakomunitní podvody chybějícího obchodníka).“⁷⁷ Termín MTIC lze nahradit za pojem podvod chybějícího obchodníka. V judikatuře se můžeme rovněž setkat s názvem „MTIX podvody“.

Než bude řeč o konkrétním karuselovém podvodu, je nutné vědět, jaké údaje jsou nutné pro odhalení tohoto podvodu. Je třeba se v prvotním případě zamyslet nad tím, jak karuselové podvody ve skutečnosti fungují. Komodita karuselových podvodů je různorodá a pestrá. Karuselové podvody využívají toho, že dodání zboží do jiného členského státu, je osvobozeno od DPH. Karuselové podvody tedy fungují na principu, dlouhých distribučních řetězců, kdy jeden z klíčových subjektů v pozici chybějícího obchodníka (MT), pořídí zboží z jiného členského státu (někdy i z třetích zemí) od zahraničního plátce. Subjekt, který pořídil zboží z jiného členského státu je povinen odvést a zaplatit DPH, ale zároveň si může uplatnit nárok na odpočet DPH, takže za pořízení z jiného členského státu žádnou DPH neodvádí do státního rozpočtu, tento plátce se stane nekontaktní a „zmizí“.

⁷⁷ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member states. Evropská komise [online]. Reckon, publikována 21. 9. 2009 [cit. 2022-03-02], 109 s. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf.

Při tomto okamžiku dochází ke krácení daně, tzn. tento nezaplatí DPH, zboží dále prodá přes dalších několik tuzemských společností, mezičlánků (tzv. nárazníkových společností či bufferů), aby znesnadnil nebo ztížil odhalení takového podvodu. Některé tyto články účasti na karuselovém podvodu mohou a nemusí vědět. Na konci řetězce se nachází obchodník (Broker), který zboží dodá do jiného členského státu stejnému zahraničnímu plátcí a plyne mu výhoda na účasti na daňovém podvodu (vyláká ze státu finanční prostředky, že si uplatnil nárok na odpočet DPH) a tento postup se celý opakuje.

Dle § 106 odst. 2 zákona o DPH má správce daně povinnost zrušit registraci plátcí, „*který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně, a současně jeho obrat nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 mil. Kč, nebo za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců neuskutečnil zdanitelné plnění, pokud se jedná o plátce, který nemá v tuzemsku sídlo, nebo je skupinou.*“⁷⁸ Institut nespolehlivého plátce je primárně zaměřen na plátce, kteří jsou aktivně zapojeni v karuselových podvodech. Tito plátci zneužívají svého postavení v řetězovém podvodu, nepřiznají daň na vstupu, nebo přiznají daň na vstupu v nesprávné výši nebo daň z uskutečněných zdanitelných plnění na vstupu nepřiznají vůbec, čím umožní čerpat nárok na odpočet jinému plátcí, který je do tohoto řetězce zapojený. Tento plátce se na základě doměřené daně stane dlužníkem. Následně bude vydán exekuční příkaz a využije se status nespolehlivého plátce DPH. Plátce bude veřejně označen jako nespolehlivý plátce dle § 106a zákona o DPH⁷⁹, tedy plátce, který závažným způsobem porušil své povinnosti související se správou daní a takto označený plátce nebude již vhodný pro podvod a organizátory samotné.

⁷⁸ WÁGNER Filip, 2020 Zrušení registrace plátce DPH, *daucU – DAUC.CZ – účetnictví v praxi* [online]. Wolters Kluwer, **25**(10) [cit. 2022-03-12]. ISSN1211-7307. Dostupné z: <http://www.aspi.cz>.

⁷⁹ FINANČNÍ SPRÁVA. Informace GFR k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ve znění dodatku č. 1. *Finanční správa* [online]. 12. 7. 2019 [cit. 2021-12-15]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_nespolehlive_osobe_DPH_pro_verejnost_ve_znen.pdf.

4.3 Definice účastníků v podvodu na DPH

Missing trader (MT – tzv. chybějící obchodník)

Jedná se o plátce, který tuzemskou daň na výstupu ve vazbě na uskutečněné zdanitelné plnění vůči dalšímu plátcí (nejčastěji vůči bufferovi, ale můžeme se setkat s uskutečněným zdanitelným plnění přímo tzv. brokerovi), nevykazuje v podaném DAP nebo vykazuje v podaném DAP, ale vyměřenou, doměřenou vlastní daň neplatí nebo vůbec nepodává DAP a stává se nebo už je nekontaktní, často nepodává KH.⁸⁰

Buffer (tzv. nárazník)

Tj. plátce nebo častěji spíše plátcí, kteří mají zastřít přímou vazbu mezi MT a brokerem, a to z důvodu ztížení odhalení podvodu. Podávají DAP, vše dokládají, prokazují, popisují, staví se do pozice bezproblémového plátce. Tito nás dovedou k MT, přičemž tvrdí, prokazují a dokládají, že od něj přijali zdanitelné plnění, většinou podávají KH.

Broker (plátce, který není MT ani Buffer)

Plátce, který má za úkol inkasovat na konci tuzemského řetězce nadměrný odpočet z tuzemské daně, která v řetězci díky MT chybí, *případně plátce*, který si svou účastí v řetězci firem s MT uměle snižuje svou vlastní daň, kterou by jinak přiznal a v řetězci chybí tuzemská daň díky MT.

Profit Taker

Plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění nákupem od plátce typu Buffer nebo přímo od MT a uskutečněného plnění bez daně na výstupu (osvobozené dodání zboží do jiného členského státu, vývoz, poskytnutí služby do EU).

⁸⁰ KEEN, Michael; SMITH Stephen, VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? *International Monetary Fund* [online]. Publikováno v únoru 2007 [cit. 2022. 02-02], 35 s. Dostupné: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>.

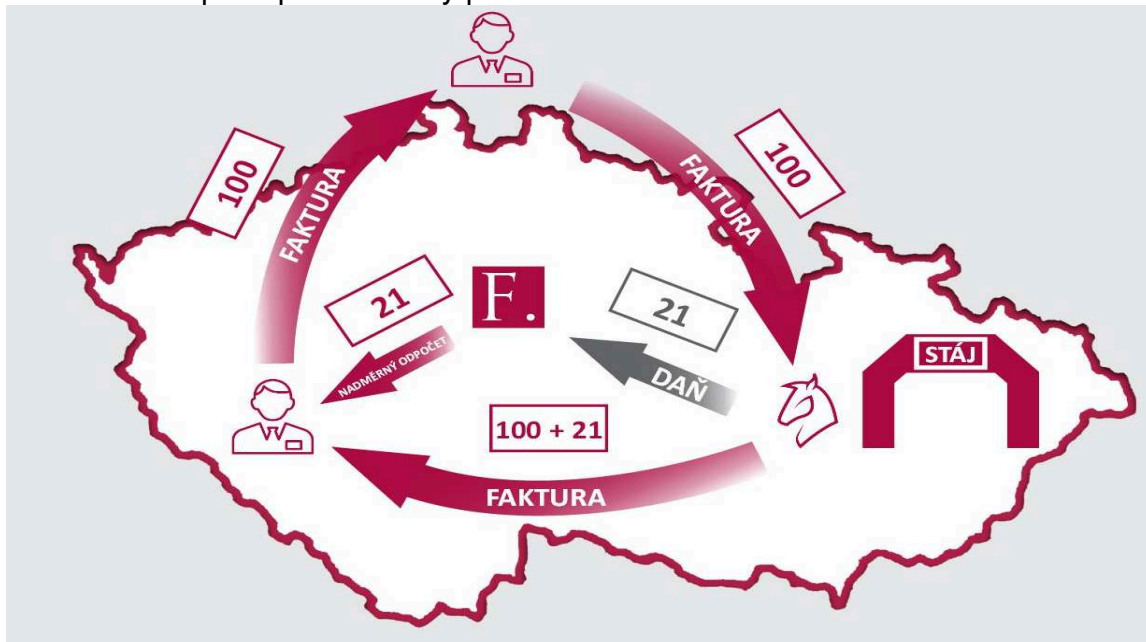
4.4 Odhalování karuselových podvodů prostřednictvím kontrolního hlášení

„Z podstaty fungování karuselového podvodu vyplývá, že pro jeho odhalení je nutné propojit chybějícího obchodníka se zprostředkovatelskou společností. Toho lze dosáhnout tak, že se rozkryje celý řetězec transakcí pomocí analýzy dodavatelsko-odběratelských vztahů. V praxi takový postup, ať už orgánů činných v trestním řízení nebo správce daně, začne u chybějícího obchodníka. Posléze je nutné zjistit, že řetězec podléhá jednotnému řízení, a kdo toto řízení provádí. Nezbytné je zkoumat též to, co se stalo se zbožím v zahraničí a zejména, zda se vrátilo zpět do České republiky. Jak ale může práci správce daně, popř. následně i orgánů činných v trestním řízení usnadnit kontrolní hlášení? Kontrolní hlášení neodhalí druh podvodu na DPH, kdy si plátce A uplatní nárok na odpočet DPH v souvislosti s fakturou obdrženou od plátce B, přičemž ví, že plátce B nikdy žádnou DPH nezaplatí. Na první pohled je zřejmé, že se jedná o transakci obdobnou té uskutečnivší se v řetězci karuselového podvodu mezi mizejícím obchodníkem a první nárazníkovou společností.“⁸¹

V případě, že správce daně zjistí neodvedení daně v řetězci, může díky DIČ odběratelů, ev. číslo dokladu, DUZP), především na základě uvedených údajů, které uvedl chybějící obchodník v KH, snadno identifikovat strukturu a rozsah řetězce a dále identifikovat další články v řetězci. Čím více článků bude zapojeno do podvodného řetězce, tím složitější budou obchodní vztahy vně řetězce, tzn. že se řetězec bude dále rozvětvovat, a tím složitější bude takový řetězec pro správce daně, na který bude potřebovat delší čas.

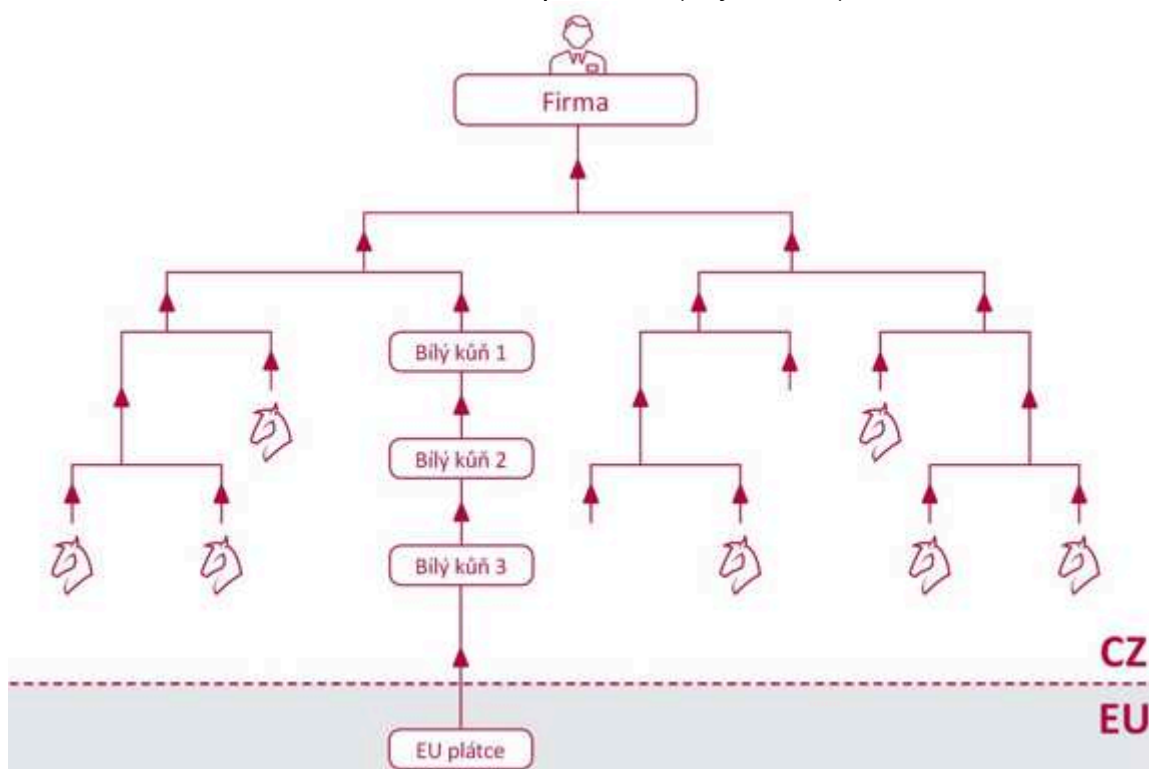
⁸¹ ŠEVČÍK, Michael, 2017. K využitelnosti údajů potřebných pro správu daně při potírání karuselových podvodů. *StZ. – Státní zastupitelství* [online]. Wolters Kluwer, [cit. 2022-03-02]. ISSN 1214-3758.

Schéma č. 1: princip karuselový podvod v rámci ČR



Zdroj: Finanční správa - Karusel (karuselový podvod)

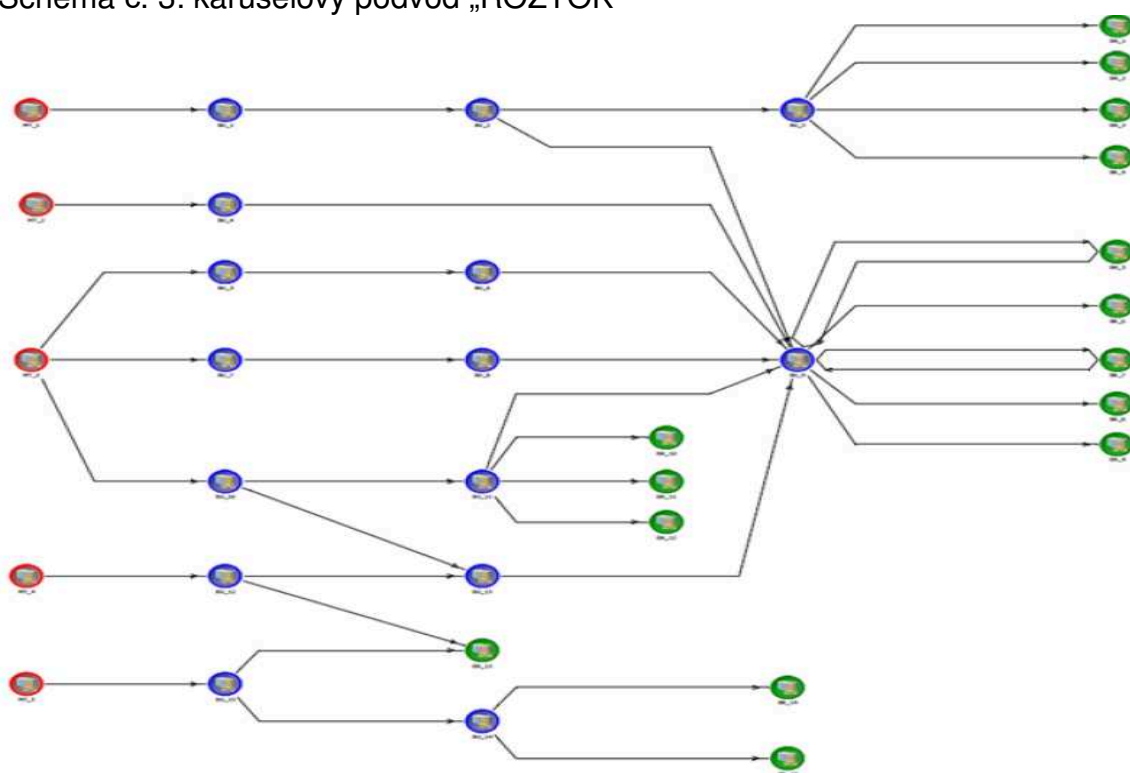
Schéma č. 2: Struktura karuselového podvodu (bílých koní)



Zdroj: Finanční správa - Karusel (karuselový podvod)

FS dne 13. 6. 2017 zveřejnila soubor nazvaný „Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení“⁸². Jednalo se o 7 karuselových podvodů s krycími jmény (ROZTOK, CESTA, ŠROUBEK, aj.). Předmětem plnění v rámci těchto karuselových podvodů byly mimo jiné poskytování služeb a další služby (jako je např. úklid, třídění odpadu, pomocné stavební práce), dále agenturní zaměstnanci, pronájem pracovní síly, aj. Správce daně detekoval řetězce na základě analytické činnosti FS. V rámci šetření karuselových podvodů správce daně detekoval neoprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH.

Schéma č. 3: karuselový podvod „ROZTOK“⁸³

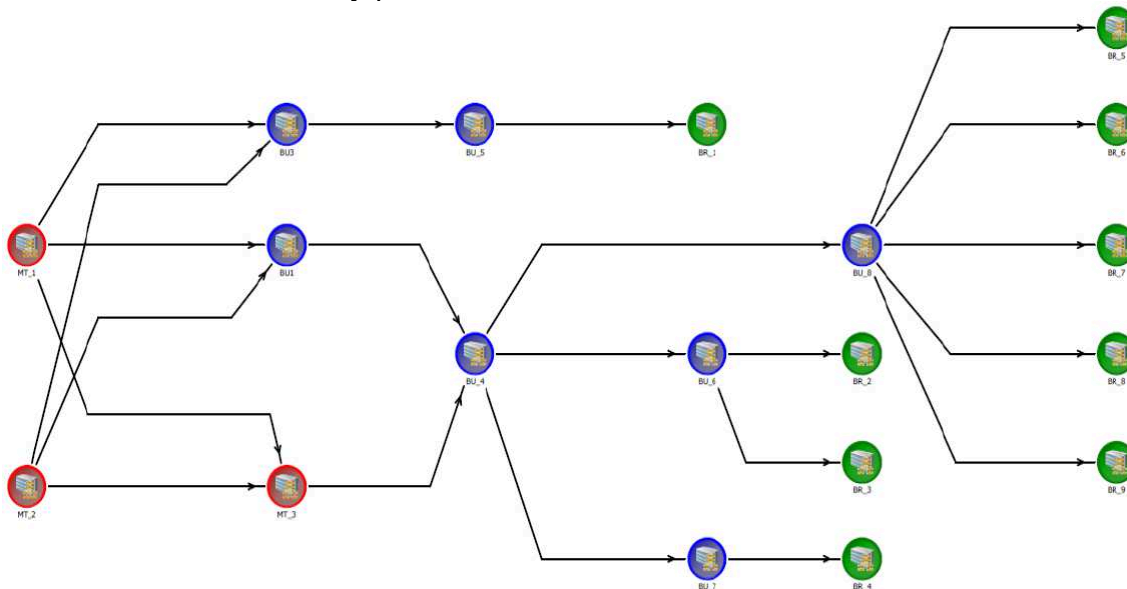


Zdroj: Finanční správa Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení

⁸² FINANČNÍ SPRÁVA. Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení. *Finanční správa* [online]. 2017 [cit. 2022-02-28]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf.

⁸³ FINANČNÍ SPRÁVA: *Karusel (karuselový podvod)*. *Finanční správa* [online]. 28. 1. 2016 [cit. 2022-01-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>.

Schéma č. 4: karuselový podvod „CESTA“⁸⁴



Zdroj: Finanční správa - Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení

Dopady karuselových podvodů:

- „vytváří nelegální konkurenční výhody,
- vytahování peněz ze státu = tunelování systému DPH,
- kombinace obojího.“⁸⁵

⁸⁴ FINANČNÍ SPRÁVA: *Karusel (karuselový podvod)*. Finanční správa [online]. 28. 1. 2016 [cit. 2022-01-02]. Dostupné z:<<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>>.

⁸⁵ Tamtéž.

Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo zhodnotit aktuální stav, účinnost a problematiku KH. Z pohledu správce daně je KH systém, díky kterému lze zjistit, nebo okamžitě detekovat slabé místo a vykreslit tento řetězec. Díky přelomovému opatření, jako je KH, došlo dle statistik k redukci daňových úniků, což dokazují a potvrzují i zmíněné statistiky a analýzy nezávislých zdrojů, které disponují korektními informacemi, a tak nezávisle potvrzují úspěšnost boje proti daňovým únikům.

Z mého pohledu, nám systém umožňuje automatizovaně rozkrývat řetězce, s minimálním zásahem úředníků FS a lze tak efektivně využívat taktiky, pro paralyzování tzv. „bílých koňů“. V minulosti, správci daně náročně a zdlouhavě detekovali každý článek řetězce v rámci karuselových podvodů a zjišťovali, u kterého plátce chybí daň, dnes je tomu jinak. Funkčnost KH je propojena s dalšími postupy FS. Jedná se o funkční celek, který zásadně pomáhá k inkasu DPH. Data z kontrolních hlášení jsou správci daně poskytována v elektronické podobě a tyto údaje jsou následně párovány.

Následně, správce daně má možnost se dopátrat až na konec uvedeného řetězce, kdy spáruje všechna možná KH z ČR a poté identifikuje místo (MT), u kterého chybí daň, tj. není odvedena do státního rozpočtu. Skutečnost, že údaje uvedené v podaném kontrolním hlášení odběratele, se shodují s údaji uvedenými v KH dodavatele nezaručuje fakt, že se deklarované zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo.

Jak je výše uvedeno, zákonodárce rovněž myslel na to, aby se KH podávalo ve formátu a struktuře stanovenými zákonem, protože podání v listinné podobě, by znemožnilo provést bleskovou analýzu dat a rychlou reakci daňové správy, což je smyslem KH za účelem rozkrytí daňových podvodů. Na druhou stranu musím také konstatovat, že zavedení KH nepovede k absolutnímu odstranění karuselových podvodů, to však nemění nic na tom, že správci daně dokáže usnadnit rozkrývání dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi korporacemi a dalšími účastníky karuselových podvodů.

V praxi dlouho trvá, než správce daně při prověřování rizikových transakcí identifikuje články řetězce a dohledá tak začátek řetězce. Reálně to znamená, že se jedná o plátce, který neuhradil vykázanou vlastní daň do státního rozpočtu, který nepřiznal daň na výstupu a tedy ani neuhradil do státního rozpočtu a který nepřiznal daň ve správné výši, a tudíž ji ani neuhradil do státního rozpočtu. Zásadní změna, která byla velmi dobře aplikovatelná, bylo rychlé prověření dvou účastníků transakce a ověření, na jaké straně byl nesoulad způsoben, u koho podvod začíná a po takovémto zjištění daň doměřit v navazujícím daňovém řízení. V drtivé většině se jedná o prázdné nekontaktní schránky, u kterých budou doměrky špatně vymahatelné.

Tento plátce se na základě doměřené DPH stane dlužníkem, a následně bude vydán exekuční příkaz a poté se využije status nespolehlivého plátce DPH. Plátce bude veřejně označen jako nespolehlivý plátce dle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, tedy plátce, který závažným způsobem porušil své povinnosti související se správou daní a takto označený plátce nebude již vhodný pro podvod a organizátory samotné.

Od roku 2016, kdy bylo spuštěno KH, se daří efektivně a rychle detekovat podvodné transakce, ze kterých není odvedena a zaplácena DPH. Takto vytvořené obchodní transakce, lze chápat tak, že se plátce – realizátor snaží vyhybat placení DPH. Díky zavedení KH se daří efektivně snižovat daňová mezera DPH. Například v roce 2013 byla mezera 19 %, v roce 2016 byla 14 %. Z těchto údajů vyplývá, že se daří bojovat proti daňovým podvodům a našel se nástroj pro boj a eliminaci těchto organizátorů. Řádný výběr daní je jeden z hlavních cílů každého svrchovaného státu a je nejdůležitějším úkolem FS. KH je v České republice teprve pár let, ale plátcí daně si na něj zvykli a správce daně KH vnímá, jako silný a účinný nástroj v boji proti daňovým únikům. Nemohu tvrdit, že nemá svá úskalí.

Jako zaměstnanec správy daní, který se zabývá problematikou v oblasti DPH, mohu konstatovat, že KH přineslo nové povinnosti, více práce a vícenáklady pro

všechny poplatníky. Na druhou stranu lze uvést, že podání KH není spojeno s velkou administrativní zátěží plátců. Do roku 2015 se podávalo přiznání k dani z přidané hodnoty, v ojedinělých případech se podávalo souhrnné hlášení nebo výpis z evidence k DPH. Plátce měl povinnost v této době vést záznamní povinnost (evidenci pro účel k DPH), která se nemusela odevzdávat na finanční úřad. Pokud správce daně zahájil u plátce POP nebo DK, tak bylo předložení evidence pro účely daně z přidané hodnoty povinné. Je třeba zdůraznit, že KH nenahrazuje daňové přiznání k DPH, jedná se o institut zcela odlišný.

V prvním měsíci účinnosti KH, ve kterém mělo povinnost podat KH, za období leden 2016, přibližně 285 tisíc plátců, to mělo být podáno dne 25. 2. 2016. Tato skutečnost předčila všechna očekávání, neboť dle statistik FS, bylo podáno celkem 245 tisíc podání. V této době bylo na území České republiky registrováno cca 500 tisíc plátců, avšak ne každý plátce měl povinnost KH podat. Z toho se jednalo přibližně o 190 tisíc měsíčních plátců. Lze tedy konstatovat, že správce daně ve svých kampaních a dalších informačních prezencích, řádně a včas informoval o nové povinnosti podat KH.

V rámci boje proti daňovým únikům byly zavedeny další instituty, které jsou nedílnou součástí, jak efektivně s těmito úniky bojovat. Jedná se například o CEÚ (centrální evidence účtů), zajišťovací příkazy a celorepublikovou působnost správce daně, a tak pomocí těchto institutů správce daně může rychle a efektivně zvolit strategii při zjištění podezřelých transakcích.

V rámci boje proti daňovým únikům na DPH, je dále nutné zavést i další postupy, které budou bránit vstupu rizikových daňových subjektů do systému, nebo se bude jejich počet omezovat. To znamená, že se musí důkladně prověřovat žadatelé o registraci k DPH, při tomto procesu jsou subjekty prověřovány, zda se jedná o osoby povinné k dani, anebo zda se jedná o účelovou registraci, jejímž cílem je získání statutu plátce DPH, pro lepší zhodnocení. Jednoduše řečeno, že společnosti, které mají status plátce DPH, mají vyšší hodnotu na trhu než společnosti, které registraci k DPH nemají. Jakmile tyto společnosti získají status

plátce DPH, tak jsou následně využívány k zaplnění a vykrytí (missing trade, broker), prázdných míst v rámci karuselového podvodu.

SEZNAM ZKRATEK

DPH	Daň z přidané hodnoty
FÚ	Finanční úřad
FS	Finanční správa
ÚzP	Územní pracoviště
ZO	Zdaňovací období
EU	Evropská unie
SD	Správce daně
KH	Kontrolní hlášení
TMLS	Tuzemské multilaterální spolupráce
GFŘ	Generální finanční ředitelství
DS	Daňový subjekt
DIČ	Daňové identifikační číslo
MT	Missing trader - chybějící obchodník
NSS	Nejvyšší správní soud
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
Zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
POP	Postup k odstranění pochybností
DK	Daňová kontrola
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie

Seznam použitých zdrojů

Monografie:

FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-808-7109-151.

GRÚŇ, Ľubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. Vysokoškolské právnické učebnice. ISBN 978-80-7201-745-4.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

KUNEŠ, Zdeněk, Jana LEDVINKOVÁ a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH ...* Olomouc: ANAG, 2021-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-304-2.

KUNEŠ, Zdeněk, Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH ...* Olomouc: ANAG, 2022., Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-351-6.

KUNEŠ, Zdeněk. *DPH ...: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, [2005]-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0034-7.

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

POLIŠENSKÁ, Petra a Radka FEBEROVÁ. *Finanční právo: výběr z důležitých soudních rozhodnutí v oblasti finančního práva za období leden 2014 až prosinec 2015*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Musíš znát.. ISBN 978-80-7552-392-1.

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

VOLKOVÁ, Jana a Veronika TOMANOVÁ. *Kontrolní hlášení 2016: výklad s příklady: praktický průvodce novým hlášením*. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-42-7.

Časopisy

Bulletin Komory daňových poradců České republiky. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2016/1. ISSN 1211-9946.

Časopis finanční správy ČR, Finanční listy. *Finanční listy léto 2017*. Generální finanční ředitelství.

VAVŘÍKOVÁ, Martina, 2020. Pokuty za kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty v praxi. *Daně a právo v praxi* [online]. Wolters Kluwer, 25(1) [cit. 2022-03-02]. ISSN 1211-7293.

ŠEVČÍK, Michael, 2017. K využitelnosti údajů potřebných pro správu daně při potírání karuselových podvodů. *StZ. – Státní zastupitelství* [online]. Wolters Kluwer, [cit. 2022-03-02]. ISSN 1214-3758.

WÁGNER Filip, 2020 Zrušení registrace plátce DPH, *daucU – DAUC.CZ – účetnictví v praxi* [online]. Wolters Kluwer, 25(10) [cit. 2022-03-12]. ISSN1211-7307.

Zákonná úprava

Zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 456/2011 Sb., zákon o Finanční správě České republiky.

Pokyny GFŘ

FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn GFŘ k vyplnění kontrolního hlášení. Finanční správa* [online]. [cit. 2022-01-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyny_KH_k_13-1-2022_final.pdf, čj. 748/7100-20118-012287.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy. Finanční správa* [online]. [cit. 2021-11-29]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-24.pdf.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn GFŘ-D-29. Finanční správa* [online]. [cit. 2021-12-13]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyn_GFR_D_29_ve_znen%c3%adi_Dodatku_8.pdf.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn GFŘ-D-44, k promíjení úroků z prodlení, úroku z posečkané částky a pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Finanční správa* [online]. [cit. 2022-01-16]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyn_gfr_d_44.pdf.

Internetové zdroje

BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2019-. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-436-4. Dostupné také z: <http://www.aspi.cz>.

DUŠEK, Viktor, Pavlína RAMPOVÁ, Karolína KUBÍČKOVÁ. Koho tíží důkazní břemeno v daňovém řízení a proč je důležité to vědět. *Daňové a právní aktuality* [online], NewsKPMG, 2022/1 [cit. 2022-01-11]. Dostupné z:

<https://danovky.cz/cs/koho-tizi-dukazni-bremeno-v-danovem-rizeni-a-proc-je-dulezite-to-vedet>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Efekty kontrolního hlášení rok plus od spuštění. Finanční správa* [online]. 2017 [cit. 2022-02-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Efekty_KH_rok_plus_od_spusteni.pdf.

FINANČNÍ SPRÁVA. Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ve znění dodatku č. 1. *Finanční správa* [online]. 16. 7. 2017 [cit. 2021-12-15]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_nespolehlive_osobe_DPH_pro_verejnost_ve_znen.pdf.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Kódy předmětu plnění č. 1a, 3a, 4a, 6 a 7 – v platnosti od 1. 7. 2017 – dle novely zákona o DPH.* Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. korun. Finanční správa* [online]. GFŘ, 14. 6. 2017 [cit. 2021-12-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Metodická pomůcka č. 4/2016, Odboru finančního. Kontrolní hlášení pro potřeby daně z přidané hodnoty v podmínkách GFŘ. správa* [online] *Finanční správa* [cit. 2021-11-29].

FINANČNÍ SPRÁVA. *Metodický pokyn GFŘ, k ukládání pokut za porušení povinností souvisejících s podáním kontrolních hlášení, Finanční správa* [online]. [cit. 2022-04-12]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/47186_20_pokuty_za_KH.pdf.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení.* Finanční správa. [online] 7. 11. 2014 [cit. 2022-12-14]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>.

FINANČNÍ SPRÁVA. Případy odhalení karuselových podvodů díky kontrolnímu hlášení. *Finanční správa* [online]. 2017 [cit. 2022-02-28]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/Pripady_odhaleni_karuselovych_podvodu_diky_KH.pdf.

FINANČNÍ SPRÁVA. S ohledem na vystoupení Spojeného království z EU (BREXIT) od 1. 1. 2021 je v e-formuláři KH implementována možnost vyplnění VAT ID (DIČ DPH) pro Severní Irsko (tj. VAT ID s prefixem „XI“ – pro plnění uskutečněná od 1. 1. 2021 a dále). Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz>.

FINANČNÍ SPRÁVA. Základní informace. *Co je kontrolní hlášení?. Finanční správa* [online]. [cit. 2021-12-28]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>.

FINANČNÍ SPRÁVA: *Karusel (karuselový podvod). Finanční správa* [online]. 28. 1. 2016 [cit. 2022-01-02]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Kódy předmětu plnění č. 18, 19, 20 – v platnosti od 1. 2. 2016 a kód č. 21 v platnosti od 1. 10. 2016 – dle příslušného legislativního schválení režimu pro dotčená plnění*. Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz>.

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2016 *Finanční správa* [online]. GFŘ, 31. 7. 2017 [cit 2021-12-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf.

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2016 (PDF dokument, str. 16-18). *Finanční správa* [online]. GFŘ, 31. 7. 2017 [cit. 2021-12-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf.

KEEN, Michael; SMITH Stephen, VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? *International Monetary Fund* [online]. Publikováno v únoru 2007 [cit. 2022-02-02], 35 s. Dostupné: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>.

Kontrolní hlášení stála podnikatele miliardy korun a milióny hodin času [online]. [cit. 2021-12-10]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/ekonomika/clanek/kontrolni-hlaseni-stala-podnikatele-miliardy-korun-a-miliony-hodin-casu-352557>.

KUČERA Petr, *Kontrolní hlášení – legislativa*, [online]. [cit. 2022-09-12]. Dostupné z: <http://www.ucto2000.cz/UCTOINFO/pk1589.htm>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Plnění státního rozpočtu ČR za leden 2021. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2021 [cit. 2021-12-01]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/pokladni-plneni-sr-40759>.

Nález 130/1996 Sb. Nález Ústavního soudu ze dne 24. dubna 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, ve věci; *Ústavnost úpravy dokazování v daňovém řízení*. [cit. 2021-12.18]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1996-130>.

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. *Sněmovní tisk 291/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpis, a další související zákony* [online]. str. 65, [cit. 2021-11-23]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/tisky.sqw>.

Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 11.02.2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07 [usnesení / JANŮ / výz-4], dostupné z: <http://www.jurilogie.cz/ecli/ECLI:CZ:US:2008:1.US.1841.07.1>.

Rozsudek krajského soudu v Praze, sp. z. 48 Af 41/2017-57, ze dne 30. květen 2019, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*. [cit. 2022-12-12]. Dostupné také z: <http://www.aspi.cz>.

Rozsudek NNS, sp. z. 7 Afs 125/2017-27, ze dne 19. dubna 2018, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*. [online]. [cit. 2021-12.12]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/7-afs-125-2017-27>.

Rozsudek NSS sp. z. 4 Afs 146/2020 – 67, ze dne 29. ledna 2021, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*. [cit. 2021-12.18]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/4-afs-146-2020-67>.

Rozsudek NSS sp. z. 6 Afs – 205/2020-32, ze dne 16. prosince 2020, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*, [cit. 2021-09-12]. Dostupné také z: <https://iudictum.cz/299434/6-afs-205-2020-32>.

Rozsudek NSS sp. z. 6 Afs 206/2018-27 ze dne 22. listopadu 2018, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*, [cit. 2021-09-12]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-206-2018-27>.

Rozsudek NSS sp. z. NSS 1 As 9/2008–133, ze dne 20. dubna 2010, ve věci; *právní trestání: stanovení výše pokuty; osobní a majetkové poměry pachatele*. [cit. 2021-12.12]. Dostupné také z: https://www.fulsoft.cz/33/c-2092-2010-sb-nss-spravni-trestani-stanoveni-vyse-pokuty-osobni-a-majetkove-pomery-pachatele-uniqueidOhwOuzC33qe_hFd_-jrpTg2get1HT4nJmp7meR7-RNqVdaLTRYHmJQ/.

Rozsudek NSS, sp. z. 8 Afs 112/2014 -43, ze dne 25. března 2015, ve věci; *Daně – daň z přidané hodnoty*. [online]. [cit. 2021-12.18]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/8-afs-112-2014-35>.

Státní rozpočet v kostce - 2016. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2016 [cit. 2022-03-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2016-25872>.

Státní rozpočet v kostce - 2017. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2017 [cit. 2022-3-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2017-28944>.

Státní rozpočet v kostce - 2018. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2018 [cit. 2022-03-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2018-31944>.

Státní rozpočet v kostce - 2019. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2019 [cit. 2022-03-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2019-34784>.

Státní rozpočet v kostce - 2020. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2020 [cit. 2022-03-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2020-38000>.

Státní rozpočet v kostce - 2021. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2020 [cit. 2022-03-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2021-41404>.

Stanovisko generálního advokáta Ruiz - Jarabo Colomera, ke spojeným věcem Axel Kittel, C-439/04 a C-440/04. *Řízení o předběžné otázce podvodu* [online], [cit. 2022-03-12]. Dostupné z: <https://www.codexisuno.cz/53V?checked=1&lang=cs>.

Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Members state. Evropská komise [online]. Reckon, publikována 21. 9. 2009 [cit. 2022-03-02], 109 s. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf.

TARAGEL, Lukáš. Den uskutečnění zdanitelného plnění v případě poskytnutí služby. *OaO.-Otázky & odpovědi z praxe* [online], Wolters Kluwer. 2021/10, [cit. 2021-10-26]. Dostupné také z: <http://www.aspi.cz>.

ŽUROVEC, Michal. *Studie Evropské komise: Česko se dlouhodobě zlepšuje ve výběru DPH* [online]. 25. 9. 2018 [cit. 2021-12-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/studie-evropske-komise-cesko-se-dlouhodo-33019>.

Seznam tabulek

Seznam grafů

Tabulka č. 1: Jak odeslat KH.....	24
Tabulka č. 2: Kdy a jak často se KH podává	25
Tabulka č. 3: Těžká analytika – podvodné řetězce	42
Tabulka č. 4: Efekt kontrolního hlášení, rok plus od spuštění	43
Tabulka č. 5: Kódy předmětu plnění	48
Tabulka č. 6: Oddíl C KH - Kontrolní řádky na Daňovém přiznání k DPH (DaP)	61

Seznam grafů

Graf č. 1: Vývoj inkasa DPH v ČR v letech 2016 - 2020	43
Graf č. 2: Vývoj inkasa DPH v ČR v letech 1993 - 2020	45

Seznam schémat

Schéma č. 1: princip karuselový podvod v rámci ČR.....	68
Schéma č. 2: Struktura karuselového podvodu (bílých koní)	68
Schéma č. 3: karuselový podvod „ROZTOK“	69
Schéma č. 4: karuselový podvod „CESTA“	70