

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

**Kontrolní proces se zaměřením na daň z přidané
hodnoty**

Bc. Radka Erbesová

© 2022 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Radka Erbesová

Veřejná správa a regionální rozvoj – k.s. Litoměřice

Název práce

Kontrolní proces se zaměřením na daň z přidané hodnoty

Název anglicky

Control process with a particular emphasis on value added tax

Cíle práce

Cílem diplomové práce je zjistit, jaká je efektivnost kontrol, kontrolních mechanismů, kontrolního procesu tuzemských a intrakomunitárních plnění s použitím údajů ze souhrnných, kontrolních hlášení, elektronického systému VIES (VAT Information Exchange System) a mezinárodní výměny informací. Na základě zjištěných poznatků budou navrženy změny v legislativě a další opatření pro efektivnější kontrolu tuzemských i intrakomunitárních plnění.

Metodika

Teoretická část bude zpracována prostřednictvím kompilace poznatků z odborné literatury a analýzy relevantních právních předpisů. Dále bude provedena analýza současných kontrolních mechanismů, včetně posouzení změn, které nastaly v důsledku novel Daňového řádu a Zákona o dani z přidané hodnoty, budou identifikovány jejich nedostatky a posouzena efektivnost těchto kontrolních mechanismů a navržen způsob, jakým by bylo možno efektivnost zvýšit a možnosti daňových úniků snížit.

V praktické části budou poznatky z teoretické části ověřeny výzkumem a na základě jeho výsledků budou doporučeny změny v legislativě a další opatření pro zvýšení efektivnosti daňových kontrol.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Daň, správce daně, daňový subjekt, poplatník, plátce, daňová kontrola, daňový únik, doměření daně, kontrolní hlášení, souhrnné hlášení.

Doporučené zdroje informací

- BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH a daňové doklady. Praha: BOVA POLYGON, 2013, 160 s. ISBN 978-80-7273-172-5.
- BENDA, V. – TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží : praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2017. ISBN 978-80-7273-179-4.
- GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8.
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-807263-769-0.
- KOBÍK, Jaroslav. Daňový proces: judikatura k problémovým situacím. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2015, 487 s. ISBN 978-80-7554-029-4.
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU zdanění finančního sektoru. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

JUDr. Daniela Světlíková

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 10. 10. 2021

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 20. 12. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Kontrolní proces se zaměřením na daň z přidané hodnoty" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.3.2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí diplomové práce JUDr. Daniele Světlíkové za odborné vedení a vstřícné jednání při konzultacích při zpracování diplomové práce, za připomínky a cenné rady, které mi poskytla při zpracování diplomové práce.

Kontrolní proces se zaměřením na daň z přidané hodnoty

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou kontrolního procesu se zaměřením na daň z přidané hodnoty. Cílem práce bylo zjistit, jaká je efektivnost kontrol, kontrolních mechanismů, kontrolního procesu tuzemských a intrakomunitárních plnění s použitím údajů ze souhrnných, kontrolních hlášení, elektronického systému VIES (Value Added Tax Information Exchange System) a mezinárodní výměny informací.

V teoretické části byl představen daňový systém České republiky, uvedeny orgány Finanční správy a vysvětlena důležitost výběru daní pro státní rozpočet. Dále byl vysvětlen způsob a možnosti kontrol, kontrolních mechanismů, kontrolního procesu tuzemských a intrakomunitárních plnění (tj. plnění v rámci Evropské unie) a popsány kontrolní nástroje, které správce daně při kontrolní činnosti může použít.

V praktické části práce byl proveden rozhovor s deseti pracovníky Finančního úřadu a dále popsány zkušenosti těchto pracovníků s vybranými kontrolními nástroji v praxi. Dále byla v praktické části provedena analýza dat, týkajících se počtu daňových subjektů, počtu a výsledků postupů k odstranění pochybností a daňových kontrol, dále doměrků přepočtených na jednu daňovou kontrolu, počtu podaných souhrnných hlášení, příchozích a odchozích žádostí o informace nebo spontánních informací, vývoj inkasa na dani z přidané hodnoty a rozdílu daně přiznané a vyměřené. Na základě analýz těchto dat byl z pohledu dopadu na státní rozpočet vyhodnocen vliv kontrolních nástrojů na výběr daně a účinnost těchto kontrolních nástrojů jako prostředku zamezujícího krácení daně z přidané hodnoty a podvodům při odvodu daně z přidané hodnoty, včetně změn v důsledku novel zákona o dani z přidané hodnoty a daňového řádu.

Na základě zjištěných poznatků a po provedení analýzy současných kontrolních mechanismů byly identifikovány jejich nedostatky, posouzena jejich efektivnost, navrženy změny v legislativě a další opatření pro efektivnější kontrolu tuzemských i intrakomunitárních plnění, jakými by bylo možné efektivnost zvýšit a možnosti daňových úniků snížit, což by přineslo zvýšení příjmů pro státní rozpočet.

Klíčová slova: Daň, správce daně, daňový subjekt, poplatník, plátce, daňová kontrola, daňový únik, doměření daně, kontrolní hlášení, souhrnné hlášení

Control process with a particular emphasis on value added tax

Abstract

This thesis deals with the issue of the control process with an emphasis on value-added tax. The purpose of this thesis was to assess the effectiveness of controls, control mechanisms, the control process of domestic and intra-community transactions using data from the summary, control reports, the electronic system VIES (Value Added Tax Information Exchange System), and last but not least, the international information exchange.

In the theoretical section, the tax system of the Czech Republic, the institutions of the Financial Administration and the importance of tax collection for the state budget were first introduced and explained. Following that, the manner and possibilities of controls, control mechanisms, the control process of domestic and intra-community transactions (i.e. transactions within the European Union), as well as the control instruments that the tax administrator may employ in the course of control activities were discussed.

In the practical section, ten employees of the Financial Office were interviewed and their experience with selected control tools in practice was described. Furthermore, the practical section examined data on the number of tax subjects, the number and outcomes of procedures to remove doubts and tax audits, the amount of supplementary tax withheld per one tax audit, the number of summary reports filed, incoming and outgoing requests for information or spontaneous information, the development of value-added tax collection, and finally, the difference between tax declared and assessed. Based on these analyses, the impact of control instruments on tax collection and their effectiveness as a means of preventing value-added tax evasion and fraud in the payment of value-added tax, including changes resulting from amendments to the Value Added Tax Act and the Tax Code, was evaluated in terms of their impact on the state budget.

On the basis of the findings and after an analysis of the current control mechanisms, their shortcomings were identified, their effectiveness was assessed, and changes in legislation and other measures for more effective control of domestic and intra-community transactions were proposed to increase their effectiveness and reduce the possibility of tax evasion, resulting in increased state budget revenues.

Keywords: Tax, tax administrator, tax subject, taxpayer, payer, tax control, tax evasion, tax assessment, control account, summary account

Obsah

1 Úvod.....	13
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika	14
3 Teoretická východiska	17
3.1 Daňový systém České republiky	18
3.1.1 Vývoj daňového procesu	19
3.1.2 Správa daní a poplatků a orgány Finanční správy	20
3.2 Základní rozdělení daní	21
3.2.1 Daň z přidané hodnoty	22
3.2.2 Základní ustanovení daně z přidané hodnoty	26
3.3 Procesní postupy při správě daní.....	37
3.3.1 Vyhledávací postupy.....	42
3.3.2 Kontrolní postupy	44
3.4 Daňová optimalizace nebo daňový únik	47
3.4.1 Daňové úniky	47
3.4.2 Karuselové podvody	49
3.5 Nástroje k zabránění daňových úniků	53
3.5.1 Režim přenesení daňové povinnosti	53
3.5.2 Kontrolní hlášení.....	54
3.5.3 Souhrnné hlášení.....	55
3.5.4 Mezinárodní výměna informací.....	56
3.5.5 EUROFISC	57
3.5.6 VIES.....	59
3.5.7 Elektronická evidence tržeb (EET).....	61
3.5.8 Nespolehlivý plátce.....	63
3.5.9 Zajišťovací příkaz	65
4 Vlastní práce.....	67
4.1 Kvalitativní výzkum metodou dotazování	67
4.1.1 Polostrukturovaný rozhovor	68
4.1.2 Praktické zkušenosti správce daně s Kontrolním hlášením	79
4.1.3 Praktické zkušenosti správce daně se Souhrnným hlášením	81
4.1.4 Praktické zkušenosti správce daně s elektronickým systémem VIES	82
4.1.5 Praktické zkušenosti správce daně s Mezinárodní výměnou informací ...	84
4.1.6 Praktické zkušenosti správce daně s kontrolními postupy.....	86

4.1.7	Zhodnocení a posouzení praktického přínosu kontrolního a souhrnného hlášení a výměn informací na úrovni L1, L2, L3 k odhalování a zamezení daňových podvodů	89
4.1.8	Zhodnocení a posouzení praktického přínosu změn v kontrolních postupech v důsledku novel daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty	90
4.2	Statistická data - přehledy o počtu daňových subjektů, počtu podaných souhrnných hlášení, počtu a výsledcích daňových kontrol, postupů k odstranění pochybností a výše doměřené daně, počtu mezinárodních výměn informací	91
4.2.1	Přehled o počtu daňových subjektů	91
4.2.2	Přehled počtu podaných souhrnných hlášení	93
4.2.3	Přehled počtu příchozích a odchozích žádostí o informace a spontánních informací	95
4.2.4	Přehled vývoje inkasa na DPH a rozdíl daně přiznané a vyměřené	97
4.2.5	Přehled vývoje daně z přidané hodnoty přiznané, vyměřené a doměřené	100
4.2.6	Přehled výsledků kontrolní činnosti	101
5	Výsledky a diskuse	112
5.1	Zjištění	112
5.2	Návrhy a doporučení	116
6	Závěr	118
7	Seznam použitých zdrojů	120
8	Přílohy	123

Seznam obrázků

Obrázek 1	Schéma použití principu země původu a země spotřeby	25
Obrázek 2	Schéma karuselového podvodu	50
Obrázek 3	Missing trader	51
Obrázek 4	Buffer	51
Obrázek 5	Broker/Legitimit trader	52
Obrázek 6	Základní schéma struktury karuselového podvodu	52
Obrázek 7	Způsob fungování systému evidence tržeb	62
Obrázek 8	Vzor dotazu na registrační data	84

Seznam tabulek

Tabulka 1	Rizikové skupiny	58
Tabulka 2	Přehled daňových subjektů registrovaných k DPH	92
Tabulka 3	Přehled počtu podaných souhrnných hlášení v rozlišení podání plátcem a identifikovanou osobou	93

Tabulka 4 Přehled počtu příchozích a odchozích žádostí o informace a spontánních informací.....	96
Tabulka 5 Přehled vývoje celkového inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 - 2020 v mil Kč	98
Tabulka 6 Přehled vývoje daně z přidané hodnoty přiznané, vyměřené a doměřené v mil Kč.....	100
Tabulka 7 Počty a výsledky postupů k odstranění pochybností	103
Tabulka 8 Počty a výsledky daňových kontrol	107
Tabulka 9 Počet kontrol celkem a doměrek v tis. Kč. na jednu daňovou kontrolu	108

Seznam grafů

Graf 1 Přehled daňových subjektů registrovaných k DPH	92
Graf 2 Přehled počtu podaných souhrnných hlášení v rozlišení podání plátcem a identifikovanou osobou.....	94
Graf 3 Přehled počtu příchozích a odchozích žádostí o informace a spontánních informací	96
Graf 4 Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 - 2020 v mil Kč	99
Graf 5 Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 - 2020 v mil Kč	99
Graf 6 Přehled vývoje daně z přidané hodnoty přiznané, vyměřené a doměřené v mil Kč	101
Graf 7 Přehled počtů a výsledků postupů k odstranění pochybností.....	104
Graf 8 Počty a výsledky daňových kontrol.....	108
Graf 9 Počty kontrol celkem a doměrek v tis. Kč na jednu daňovou kontrolu.....	109

Seznam použitých zkratk

ADIS – automatizovaný daňový informační systém

Apod.- a podobně

CEP – celostátní působnost

CCN - Common Communication Network

CLO – ústřední kontaktní orgán (Central Liaison Office)

Čl. - článek.

ČR - Česká republika

DAP – daňové přiznání

DIČ – daňové identifikační číslo tuzemského plátce
DPH – daň z přidané hodnoty
DŘ – daňový řád
DUZP – datum uskutečnění zdanitelného plnění
EET – elektronická evidence tržeb
EU – Evropská unie
Europol - European Police Office - Evropský policejní úřad
JČS – jiný členský stát
KH – kontrolní hlášení
KHTA – kontrolní hlášení těžká analytika
MLC – Multilaterální kontrola
MT – Missing trader
Např. – například
OLAF – z franc. Office de Lutte Anti-Fraude - Evropský úřad pro boj proti podvodům
Odst. – odstavec
P2P – podnět z druhého párování
Písm. – písmeno
Příp. – případně
RT – Remote trader - na dálku ovládaný obchodník
ř. – řádek
SCAC – Standing Committee on Administrative Cooperation
SH – souhrnné hlášení
Tj. – to je
TMLS – Tuzemská multilaterální spolupráce
TMÚK – Tuzemská multiúzemní kontrola
TNA - Transaction Network Analysis
Tzn. – to znamená
USA – Spojené státy Americké
VAT ID - daňové identifikační číslo plátce z jiného členského státu
VIES - Value Added Tax Information Exchange System
ZDPH – Zákon o dani z přidané hodnoty
ZSDP – Zákon o správě daní a poplatků

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty tvoří významný podíl příjmů státního rozpočtu. Jedná se o daň ze spotřeby a o daň neutrální, a to i v mezinárodním obchodu. To znamená, že při splnění zákonných podmínek jeden subjekt daň finanční správě odvede, druhý si nárokuje odpočet, a rozdíl, tedy přidaná hodnota, je příjem státního rozpočtu. Finanční správa má daně vybrat ve správné výši a zároveň odhalovat a zamezovat daňovým únikům. Výše výběru daně z přidané hodnoty souvisí s ekonomickým růstem, ale závisí také na tom, zda daň byla ve správné výši vykázána a ve správné výši do státního rozpočtu odvedena.

Daňové úniky jsou způsobeny záměrnou činností daňových subjektů za účelem snížení své daňové povinnosti. Takovéto subjekty ve svých přiznáních k dani z přidané hodnoty neoprávněně vykazují nadměrné odpočty na základě fiktivních faktur nebo se zapojují do profesionálně organizovaných karuselových podvodů. Je důležité, aby Finanční správa i Celní správa (která je správcem daně spotřební) disponovaly vhodnými kontrolními nástroji, mechanismy a postupy k odhalování těchto daňových úniků a jejich sofistikovanější podoby, tj. karuselových podvodů. Dále také, aby výsledky jejich zjištění byly kromě doměření daně a jejího vymáhání, což je v kompetenci Finanční a Celní správy, předány také Policii ČR k represivní činnosti, tj. je uložení trestu za zkrácení daně nebo za účast na organizovaném podvodu.

Na Finančním úřadě pracuji již od roku 1997, nejdříve na vyměřovacím oddělení, později na kontrolním oddělení. Ve své diplomové práci bych chtěla popsat a vyhodnotit kontrolní proces, konkrétní kontrolní nástroje, kontrolní mechanismy a kontrolní postupy, které má správce daně k dispozici při své kontrolní činnosti k odhalování daňových úniků při kontrole tuzemských i intrakomunitárních (tj. v rámci Evropské unie) obchodních transakcí a navrhnout legislativní změny, které by pomohly zvýšit efektivnost kontrolních procesů.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je zjistit, jaká je efektivnost kontrol, kontrolních mechanismů, kontrolního procesu tuzemských a intrakomunitárních plnění s použitím údajů ze souhrnných, kontrolních hlášení, elektronického systému VIES (Value Added Tax Information Exchange System) a mezinárodní výměny informací. Na základě zjištěných poznatků budou navrženy změny v legislativě a další opatření pro efektivnější kontrolu tuzemských i intrakomunitárních plnění.

2.2 Metodika

Tato diplomová práce se bude zabývat kontrolním procesem na dani z přidané hodnoty, a především kontrolními nástroji, kontrolními mechanismy a kontrolními postupy, které správce daně má k dispozici k odhalování daňových úniků při kontrole tuzemských i intrakomunitárních (tj. v rámci Evropské unie) obchodních transakcí. Diplomová práce bude rozdělena na teoretickou a praktickou část.

V teoretické části diplomové práce bude představen daňový systém České republiky se zaměřením na daň z přidané hodnoty, procesní postupy při správě daní, přiblíženy způsoby daňových úniků a nástroje k odhalení a zabránění těmto daňovým únikům. Teoretická část bude zpracována prostřednictvím kompilace poznatků z odborné literatury a analýzy relevantních právních předpisů, dále bude představen daňový systém České republiky, uvedeny orgány Finanční správy a vysvětlena důležitost výběru daní pro státní rozpočet. Poté bude pomocí výkladové metody přiblíženo základní rozdělení daní, na základě rozboru zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, podrobněji popsána daň z přidané hodnoty a na základě rozboru zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, podrobněji popsány procesní postupy při správě daní.

Dále bude pomocí výkladové metody vysvětlen způsob a možnosti daňových kontrol, kontrolních nástrojů, kontrolních mechanismů a celého kontrolního procesu tuzemských a intrakomunitárních plnění (tj. plnění v rámci Evropské unie). Budou popsány kontrolní nástroje, kontrolní mechanismy a kontrolní postupy, které má správce daně při kontrolní

činnosti k dispozici, což jsou především režim přenesení daňové povinnosti, kontrolní hlášení, souhrnné hlášení, mezinárodní výměna informací, EUROFISC, VIES, elektronická evidence tržeb, institut nespolehlivého plátce a zajišťovací příkazy.

Dále bude pomocí výkladové metody vysvětleno, jakým způsobem jsou v rámci automatické výměny informací předávány údaje ze souhrnných hlášení, kontrolních hlášení a elektronického systému VIES (Value Added Tax Information Exchange Systém), což je mezinárodní výměna informací na úrovni L1, L2 a také mezinárodní výměna informací na úrovni L3, tyto úrovně jsou rozlišeny podle míry podrobnosti poskytnuté informace.

Poté bude provedena analýza současných kontrolních nástrojů, kontrolních mechanismů a kontrolních postupů včetně posouzení změn, které nastaly v důsledku novel zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, budou identifikovány jejich nedostatky a posouzena efektivnost těchto kontrolních nástrojů a kontrolních mechanismů.

V praktické části práce bude proveden kvalitativní výzkum, rozhovor s deseti pracovníky Finančního úřadu, použita bude metoda dotazování, nástroj rozhovor, rozhovor bude polostrukturovaný, v první části rozhovoru budou položeny následující otázky:

1. S jakými konkrétními problémy se setkávají správci daně při kontrolní činnosti na dani z přidané hodnoty?
2. Jsou současné kontrolní nástroje a kontrolní mechanismy dostačující k zabránění daňovým podvodům a únikům na dani z přidané hodnoty?
3. Jaké jsou pro kontrolní činnost správce daně nejdůležitější změny v novelách daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty, týkající se kontrolní činnosti správce daně na dani z přidané hodnoty?
4. Má kontrolní pracovník správce daně účinné nástroje k zabránění úmyslnému prodlužování daňového řízení obstrukčním jednáním daňových subjektů?
5. Jsou současné kontrolní nástroje a kontrolní mechanismy na prověřování mezinárodních obchodů v rámci vnitřního trhu Evropské unie v rámci elektronického systému VIES a mezinárodní výměny informací dostatečně efektivní a dokážou zabránit podvodům na dani z přidané hodnoty a karuselovým podvodům?
6. Je přínosem pro kontrolní činnost správce daně na dani z přidané hodnoty zavedení kontrolních nástrojů Kontrolní hlášení, Souhrnné hlášení?

7. Jsou informace, které správce daně zjišťuje a získává v rámci elektronického systému VIES a mezinárodní výměny informací dostatečně konkrétní a lze je získat dostatečně rychle?

8. S jakými dalšími problémy a komplikacemi se setkává kontrolní pracovník při kontrolách daně z přidané hodnoty? Jaké další nástroje by dále pomohly při kontrolách daně z přidané hodnoty k zamezení a včasnému odhalování daňových podvodů?

V druhé části rozhovoru budou v rámci neformálního rozhovoru zjišťovány praktické zkušenosti kontrolních pracovníků s vybranými kontrolními nástroji, kontrolními mechanismy a kontrolními postupy v praxi.

Výzkumný soubor pro tento kvalitativní výzkum bude tvořen deseti pracovníky kontrolního odboru, oddělení daně z přidané hodnoty Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3, z nichž jeden je zároveň garantem VIES.

Následně budou v praktické části poznatky z teoretické části a poznatky získané na základě rozhovoru ověřeny výzkumem, tzn. budou zjištěna a zpracována data týkající se vývoje inkasa od roku 1993, dále přehledy o počtu daňových subjektů, počtu podaných souhrnných hlášení, počtu a výsledcích daňových kontrol, postupů k odstranění pochybností a výše doměřené daně, počtu mezinárodních výměn informací za roky 2010 až 2020. Tato data budou zjištěna na webových stránkách Finanční správy, budou zpracovány do jednotlivých tabulek, pro větší přehlednost a lepší zjištění trendu vývoje těchto dat budou údaje z výše uvedených tabulek znázorněny graficky. Dále budou tato data analyzována prostřednictvím analýzy časových řad, v případě daňových kontrol budou tato data přepočtena na doměrek na jednu provedenou daňovou kontrolu a dále bude pomocí metody komparace posouzen trend vývoje inkasa a výsledky kontrolní činnosti správce daně v souvislosti s průběžně zaváděnými kontrolními opatřeními a změnami zákonů. Na základě výsledků těchto analýz budou doporučeny změny v legislativě a další opatření pro zvýšení efektivnosti daňových kontrol. Z pohledu dopadu na státní rozpočet bude vyhodnocen vliv těchto kontrolních nástrojů, mechanismů a postupů na výběr daně a jejich účinnost jako prostředku zamezujícího krácení daně z přidané hodnoty, podvodům při odvodu daně z přidané hodnoty a karuselovým podvodům. Na základě provedeného rozhovoru a po provedení analýzy těchto kontrolních nástrojů a mechanismů bude posouzena jejich efektivnost, identifikovány jejich nedostatky a navržen způsob, jakým by bylo možné efektivnost zvýšit a možnosti daňových úniků snížit, což by přineslo zvýšení příjmů pro státní rozpočet. Práce je zpracovaná k datu 15. ledna 2022.

3 Teoretická východiska

Veřejné finance jsou peněžní vztahy mezi státem a subjekty (podniky, obyvatelstvem), kdy stát od těchto subjektů vybírá prostřednictvím daní, poplatků, cla a dalších plateb peněžní prostředky, které tvoří příjem státního rozpočtu, a poté je přerozděluje ve formě veřejných statků, dotací, důchodů apod. zpět. Veřejné finance jsou založeny na principu nenávratnosti, neekvivalentnosti, nedobrovolnosti a ovlivňují rozsah, strukturu a fungování veřejného sektoru.¹

Jedním z nejvýznamnějších příjmů státního rozpočtu jsou příjmy daňové a z nich největší část tvoří daň z přidané hodnoty. Daně mají především funkci fiskální, tzn. jejich prostřednictvím stát financuje veřejné výdaje.

Právo státu na výběr daní je zakotveno v Listině základních práv a svobod, čl. 11, odst. 5, kde je stanoveno, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.²

Stát tak může svou finanční politiku realizovat jen v zákonných mezích, které budou respektovat jistotu daňového poplatníka. Těmito jistotami se rozumí vymezení druhu a výše daní a stanovení podmínek, za jakých lze daň požadovat a vymáhat. Tím stát zajistí, aby daňový systém byl nejen efektivní, ale i spravedlivý.

Úkolem daňové správy je vybrat daň ve správné výši a eliminovat daňové úniky.

Oblast daně z přidané hodnoty tvoří významnou složku státního rozpočtu, proto je harmonizována i v rámci Evropské unie a je vydávána unijní legislativa, která je pro členské státy Evropské unie závazná. Jako nejdůležitější předpisy je možné uvést Směrnici Rady 2006/112/ES, která je platná od 1.1.2007 a byla zapracovaná do novely účinné k 1.1.2009, ale i Směrnice 2008/8/ES, 2008/9/ES, 2008/117/ES, 2009/47/ES, 2010/45/EU o pravidlech fakturace (řeší především zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu, neporušenosti jeho obsahu, čitelnosti a uchování), dále nové Směrnice EU k 1.1.2015, které mění Směrnice Rady č. 2013/43/EU o společném systému daně z přidané hodnoty z hlediska mechanismu přenesení daňové povinnosti, a Směrnice Rady č. 2013/42/EU, které se týkají mechanismu rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH.³

¹ PAVLÁSEK, Vlastimil. *Veřejné finance*. Plzeň: FinEco, 1999, 135 s. ISBN 80-902426-7-7. Str. 17

² Listina základních práv a svobod, čl. 11, odst. 5.

³ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH ...: výklad s příklady*. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 6

3.1 Daňový systém České republiky

„Právní teorie definuje pojem „daň“ jako plnění, kde jde na rozdíl od plnění dobrovolného o nucený, autoritativně uložený závazek k plnění ve prospěch veřejnoprávní korporace, a to bez ohledu na vnější označení, jež však musí být uloženo na základě zákona. Daňový zákon přiznává státu a územním samosprávným celkům následkem vzniku konkrétních skutečností, které jsou v zákoně abstraktně vymezeny, právní nárok žádat plnění na daňovém subjektu, přičemž tomuto daňovému subjektu ukládá povinnost toto plnění poskytnout a pro případ nesplnění stanoví konkrétní sankce, příp. umožňuje vynucení jeho splnění.“⁴

Daňová soustava je založena na právních předpisech, kterými jsou předpisy hmotné, procesní, upravující rozpočtové určení daní a mezinárodní smlouvy. Hmotné předpisy upravují jednotlivé daně, např. daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, daň z příjmů upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a obsahují věcné náležitosti konkrétních daní. Procesním předpisem je v současné době zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Věcnou příslušnost jednotlivých státních orgánů vymezují zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, tyto dva zákony rozlišují, který úsek státní správy vykonává který orgán. Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů stanovuje, který příjem směřuje do kterého rozpočtu. Důležité jsou také mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění a další nařízení a směrnice EU.⁵

Současný daňový systém v České republice upravují právní předpisy:

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

In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 157/2011.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 78/2004.

⁴ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0. Str. 25

⁵ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014, 248 s. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3. Str. 23

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 87/2009.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 117/1992.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 71/1992.

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 6/1993.

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 70/2013.

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 5/2012.

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 73/2000.

3.1.1 Vývoj daňového procesu

Dle Slovníku Obchodně technického, účetního a daňového (vydaného v Praze roku 1931) je daňový proces vymezen jako „...*berní technika, která je uměním berní myšlenku uvést ve skutek čili jest souhrnem prostředků finanční administrativy, kterou berní technika provádí berní zákony.*“⁶ Již tehdy probíhalo daňové řízení, nazývané berní, ale nebylo upraveno jednotně pro všechny daně. Po vzniku Československé republiky byl daňový proces upraven v roce 1927 pouze v rámci přímých daní zákonem č. 76/1927 Sb. Další významnější úprava byla přijata v roce 1953 vydáním vyhlášky č. 162/1953 Ú. 1., která upravuje řízení ve věcech daňových a byly vydány předpisy k provedení daňových zákonů. V roce 1962 byla nahrazena vyhláškou č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. Obě vyhlášky byly vydány jako prováděcí předpisy k hmotněprávním daňovým zákonům. Samostatná právní úprava provedená zákonem, která by upravila daňový proces byla vydána 5.5.1992 přijetím zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, s účinností od 1.1.1993, v rámci nové daňové soustavy vytvářené po roce 1989.⁷

⁶ Slovník Obchodně technický, účetní a daňový. Praha, 1931.

⁷ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0. Str. 14

3.1.2 Správa daní a poplatků a orgány Finanční správy

Správa daní a poplatků patří do resortu Ministerstva financí ČR. Jednotlivé daně, které stát prostřednictvím Finanční správy vybírá, tvoří daňovou soustavu.

„Daňová soustava představuje soubor daní, které jsou příjmem veřejných rozpočtů.“⁸

Do 31.12.1992 existoval pouze jeden úřad Finanční správy, který vybíral daň z objemu mezd, ze zisku a z obratu.

1.1.1993 proběhla daňová reforma, která vytvořila soustavu Finančních úřadů, které byly upraveny zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.⁹ Na základě tohoto zákona byla soustava územních finančních orgánů třístupňová (Generální finanční ředitelství, Finanční ředitelství, Finanční úřady) a byla vytvořena nová daňová soustava. Procesní předpis daňového práva byl od 1.1.1993 upraven zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, který byl později nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a daň z přidané hodnoty byla od 1.1.1993 upravena zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který byl později nahrazen zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

1.5.2004 Česká republika vstoupila do Evropské unie, což přineslo implementaci evropských nařízení a směrnic do daně z přidané hodnoty a novou povinnost pro plátce uvádět pořízení a dodání zboží/služby do jiného členského státu do přiznání k dani z přidané hodnoty a při dodání zboží do jiného členského státu nebo poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podat také souhrnné hlášení.

1.1.2013 proběhla další reorganizace a kompetence Finanční správy byly upraveny zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.¹⁰ Finanční správa je i nadále třístupňová, ale nyní soustavu územních finančních orgánů tvoří Generální finanční ředitelství (sídlo v Praze, celostátní působnost), Odvolací

⁸ PAVLÁSEK, Vlastimil. Veřejné finance. Plzeň: FinEco, 1999, 135 s. ISBN 80-902426-7-7. Str. 60

⁹ Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 87/1990.

¹⁰ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 157/2011.

finanční ředitelství (sídlo v Brně, celostátní působnost), Specializovaný finanční úřad (sídlo v Praze, celostátní působnost) a 14 Finančních úřadů a jejich Územních pracovišť. Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost po celé České republice, jeho vznikem je završena snaha o jednotnost v postupech odvolacího řízení. Specializovaný finanční úřad má také celorepublikovou působnost, patří do ní správa daní velkých a specifických daňových subjektů, kontrola hazardu a cenová kontrola.¹¹

Od 1.1.2016 došlo novelou č. 360/2014 Sb., ke změně zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a plátcům byla přidána nová povinnost podávat kontrolní hlášení. Důvodem této nové povinnosti bylo evidování přijatých a vydaných daňových dokladů s datem uskutečnění zdanitelného plnění a konkrétní částkou ve vztahu k jednotlivým řádkům přiznání k dani z přidané hodnoty.

Elektronická evidence tržeb (EET) byla zavedena zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb ve znění zákona č. 183/2017 Sb., zákona č. 8/2018 Sb. a zákona č. 256/2019 Sb. Důvodem zavedení EET byla evidence plateb, které probíhají v hotovosti a jiným způsobem než okamžitou evidencí, tj. odesláním dat o platbě v okamžiku platby nelze ověřit, zda daňový subjekt vykázal všechny platby v hotovosti a ve správné výši. EET bylo zaváděno ve čtyřech etapách, začátek třetí a čtvrté etapy byl posunut v důsledku vyhlášení nouzového stavu.¹²

3.2 Základní rozdělení daní

Daňové příjmy jsou povinné nenávratné platby, které musí odvést poplatník do veřejného rozpočtu. Výběr probíhá na základě mocenské povahy státu, tj. na základě zákona. Daně jsou členěny podle dopadu daně na přímé a nepřímé.¹³

Přímé daně jsou daně důchodové a majetkové. Nepřímé daně jsou daně ze spotřeby.

¹¹ STIERANKA, Jozef. Odhalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti: zborník vedeckých štúdií. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5. Str. 140

¹² Elektronická evidence tržeb [online]. [cit. 2021-6-19]. Dostupné z: O co jde | Elektronická evidence tržeb (EET)<https://www.eltrzby.cz> > o-co-jde; Evidence tržeb [online]. [cit. 2021-6-19]. Dostupné z: Evidence tržeb | Dotazy a odpovědi | Daňové informace ...<https://www.financnisprava.cz> > dotazy-a-odpovedi > eet

¹³ PAVLÁSEK, Vlastimil. Veřejné finance. Plzeň: FinEco, 1999, 135 s. ISBN 80-902426-7-7. Str. 53

Daně přímé

U přímé daně můžeme přesně určit osobu, která tuto daň odvede, ale i tu osobu, z jejichž příjmů nebo majetku je daň uhrazena, plátce je zároveň poplatníkem této daně. Daně důchodové jsou daně z příjmů, a to jak z příjmů fyzických osob, tak právnických osob.

Daně majetkové jsou daně z nemovitých věcí a daň silniční.

Daně nepřímé

U nepřímé daně nelze předem určit poplatníka, tedy osobu, která tuto daň uhradí a jíž je konečný spotřebitel, předem lze určit pouze plátce, který tuto daň vyčíslí a odvede do státního rozpočtu. Nepřímými daněmi jsou daň z přidané hodnoty, spotřební daně a ekologické daně.

Nepřímé daně jsou univerzální nebo selektivní. Univerzální daně jsou takové, které zatěžují všechny druhy zboží a služeb, vypočítávají se z jejich hodnoty. Je to daň z přidané hodnoty, která nahradila dřívější daň z obrátu. Selektivní daně oproti tomu zatěžují jen vybrané druhy spotřebního zboží, jsou to spotřební daně.¹⁴

3.2.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále také ZDPH).¹⁵ Jeho poslední novelizace proběhla zákonem č. 609/2020 Sb., s účinností od 1.1.2021.

Daň z přidané hodnoty je daní, která se vůči všem subjektům chová stejně, tzn. je konkurenčně neutrální. Touto daní se zdaňuje zboží a služby, které byly vyrobeny na území jednoho státu. Z toho vyplývá, že zajišťuje rovné a jednotné podmínky i pro mezinárodní obchodování, protože předchází dvojímu zdanění nebo odlišnostem v sazbách daně. Pro státy, které zavedly systém daně z přidané hodnoty, tento systém představuje nejvyšší výnosy v rámci všech daní. Další výhodou je, že vzhledem k tomu, že odběratel uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu, provádí kontrolu daňových dokladů a hodnot uvedených na nich dodavatelem.¹⁶

„Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nabyl účinnosti dnem vstupu České republiky do Evropské unie a od tohoto data byl již mnohokrát novelizován.“ ... „od

¹⁴ PAVLÁSEK, Vlastimil. Veřejné finance. Plzeň: FinEco, 1999, 135 s. ISBN 80-902426-7-7. Str. 54

¹⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 78/2004.

¹⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

1.1.2013 nabyla účinnosti poměrně rozsáhlá novelizace zákona o DPH, (tzv. technická novela), provedená zákonem č. 502/2012 Sb., která přináší celou řadu metodických či technických změn, které vycházejí zejména z příslušných předpisů EU. Jedná se zejména o směrnici Rady 2010/45/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace, a dále o směrnici Rady 2008/8/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby, a prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES“¹⁷

Hlavním úkolem daně z přidané hodnoty je zdanit přidanou hodnotu na každém stupni zpracování od prvotního výrobce nebo poskytovatele služby až ke konečnému spotřebiteli. Podstatou této daně je zdanění přidané hodnoty zboží nebo služby, kterou si plátce daně přidává k nakoupené hodnotě. Tento mechanismus odstraňuje duplicitu, protože daň, která je již jednou uhrazena, se nevaluje znovu, a tato daň je vhodná i pro mezinárodní transakce, protože je v rámci těchto mezinárodních transakcí neutrální.¹⁸

Daň z přidané hodnoty je typická pro Evropu, v USA není daň z přidané hodnoty zavedena. Evropská unie v rámci volného obchodu mezi členskými státy reguluje pouze minimální sazby daně (jednotnou sazbu pro členské státy nezavádí), u základní sazby je to min. 15 %, u snížené sazby min 5 %, ale v rámci tohoto minima je na každém státě Evropské unie, jakou sazbu si stanoví. Například v ČR byly první sazby daně z přidané hodnoty k 1.1.1993 stanoveny ve výši základní 23 %, snížená 5 %, od té doby došlo k několika změnám, 1.1.2015 byla stanovena druhá snížená sazba ve výši 10 % na výrobky uvedené v příloze 3a zákona o DPH (např kojenecká výživa, léky, knihy) a ke stejnému datu byla stanovena základní sazba ve výši 21 % a první snížená ve výši 15 %. V ostatních státech Evropské unie jsou sazby v rozmezí základní 17 – 25 %, snížená 5 – 15 %, přičemž některé státy mají také stanoveny 2 snížené sazby.

Společná daňová politika v Evropských společenstvích má počátek již v 60. letech 20. stol. Původní snahy byly o vytvoření jednotného evropského trhu, včetně harmonizace daňových sazeb. Evropská komise nakonec tyto plány na plošnou daňovou harmonizaci

¹⁷ BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH a daňové doklady. Praha: BOVA POLYGON, 2013, 160 s. ISBN 978-80-7273-172-5. Str. 7

¹⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU*, 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018, 382 s. ISBN 978-80-7502-274-5. Str. 141

přehodnotila a stanovila jako prioritu pouze vytvoření fungujícího vnitřního trhu a s tím spojenou harmonizaci v oblasti nepřímých daní.

Daňová politika byla v podobě této daňové harmonizace zakotvena již ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957. Čl. 93 (v současnosti čl. 113 SFEU) této smlouvy uvádí: „*Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu.*“¹⁹

Tato harmonizace se týkala pouze nepřímých daní, protože cílem Evropského společenství bylo vybudování jednotného trhu a předpokladem jednotného trhu je volný pohyb zboží, který je založen na zákazu vývozních a dovozních cel a všech poplatků s rovnocenným účinkem mezi členskými státy. Tato harmonizace se kromě vytvoření jednotného trhu stala v posledních letech nástrojem pro společný boj s daňovými úniky.

Vytvoření jednotného vnitřního trhu spočívá zejména v odstranění bariér obchodu, a těmi byly především rozdílné systémy nepřímého zdanění. V Evropě existovaly dva systémy nepřímého zdanění, Francie uplatňovala všeobecnou daň ze spotřeby z přidané hodnoty produkce, tzv. daň z přidané hodnoty, ostatní členské státy daň z hrubé hodnoty produkce, tzv. kumulativní kaskádový systém daně z obratu, kdy počet produkčních stupňů ovlivňuje výslednou daň. U tohoto systému se v každém výrobním stupni odvádí procento z hodnoty produktu, zatímco u daně z přidané hodnoty se sledují plnění jak na vstupu, tak na výstupu a z jejich rozdílu se odvádí procento daně (nebo se vrací nadměrný odpočet).

Daň z obratu je tedy administrativně jednodušší, ovšem deformuje tržní prostředí, protože při více stupních výrobního cyklu zvyšuje celkové daňové zatížení.

Daň z přidané hodnoty je všeobecná daň ze spotřeby, tudíž předmětem daně je nejen zboží, ale i služby. Dalším atributem daně z přidané hodnoty je její nepřímý výběr, tato daň je již zahrnuta do prodejní ceny zboží nebo služeb a tím je plně přesunuta na spotřebitele. Dále je měřitelná a rovnoměrná, produkty jsou rozděleny do kategorií, které mají stejnou sazbu daně, a nenarušuje trh, tzn. je daňově neutrální.²⁰

¹⁹ NERUDOVIÁ, Danuše. Daňová politika v Evropské unii. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3. Str. 6

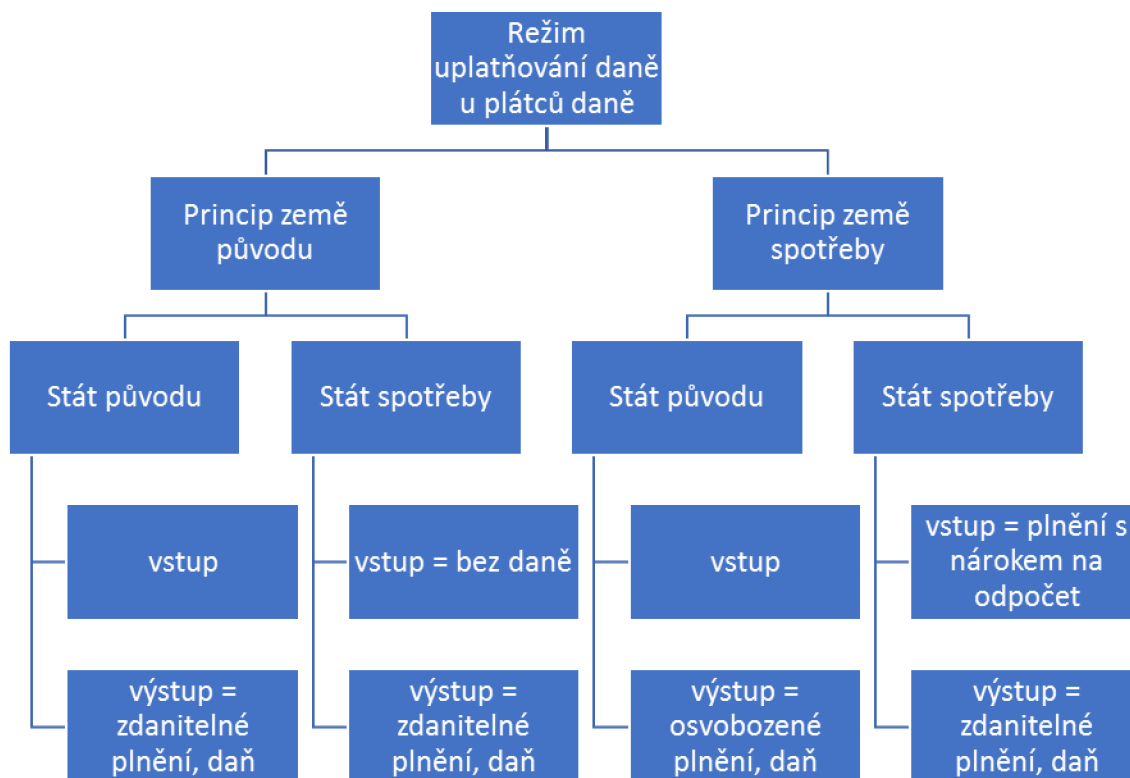
²⁰ NERUDOVIÁ, Danuše. Daňová politika v Evropské unii. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3. Str. 7

Na základě všech výše uvedených důvodů se Evropská komise v rámci daňové politiky rozhodla využít pro všechny členské státy systém daně z přidané hodnoty a tento systém nepřímého zdanění pro všechny členské státy harmonizovat.

Pro harmonizaci bylo možné zvolit dva principy, a to zboží a služby zdaňovat v zemi původu (tento princip ovšem předpokládá stejné sazby daně ve všech členských státech) nebo zboží a služby zdaňovat v zemi určení, tj. v zemi spotřeby (tento princip vyžaduje mezinárodní spolupráci mezi členskými státy).

Evropská komise zvolila princip zdaňování v zemi určení, pro účel kontroly správnosti zdanění byly postupně vybudovány kontrolní mechanismy a systém mezinárodní výměny informací, které byly v průběhu doby již několikrát upravovány. Vzhledem k tomu, že daň z přidané hodnoty je nejrizikovější, co se týče daňových podvodů, Evropská komise přijímá efektivní opatření na odhalování, předcházení a snížení počtu daňových podvodů.²¹

Obrázek 1 Schéma použití principu země původu a země spotřeby



Zdroj: ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii Praha: Leges, 2018, 382 s. ISBN 978-80-7502-274-5. Str. 143

Zpracování: vlastní

²¹ STIERANKA, Jozef. Odhalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti: zborník vedeckých štúdií. Plzeň: Vydavateľství a nakladateľství Aleš Čeněk, 2013, 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5. Str. 9

První směrnice (č. 67/227/EEC), týkající se daně z přidané hodnoty byla přijata v roce 1967 a zavazovala členské země nahradit do 1. ledna 1970 daň z obrátu daní z přidané hodnoty. Sazby daně a výjimky ze zdanění byly ponechány v kompetenci jednotlivých členských států. Druhá směrnice č. 67/228/EEC definovala předmět daně, jako dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněné plátcem daně za úplatu. Další směrnice prodlužovaly dobu povinnosti implementace (č. 69/463/EEC, 71/401/EEC, 72/250/EEC). Nejdůležitější je šestá směrnice č. 77/388/EEC, která harmonizuje rozdílné národní systémy a je považována za základní směrnici.²²

Vývoj v Evropě byl odlišný od vývoje ve Spojených státech. Daňové příjmy ve Spojených státech více než z poloviny závisí na daních z příjmů. Místo daně z přidané hodnoty je ve Spojených státech uplatněna prodejní daň. Stát může uvalit daň až na finální výrobek, tj. prodejní daň, anebo ji vybírat na každém stupni zpracování, tj. daň z přidané hodnoty.²³

3.2.2 Základní ustanovení daně z přidané hodnoty

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů²⁴ (dále také ZDPH) upravuje hmotné předpisy, týkající se daně z přidané hodnoty, včetně zpracování předpisů Evropské Unie. V této kapitole budou popsány a vysvětleny hlavní ustanovení tohoto zákona.

Tato právní úprava definuje v ustanovení § 2 **Předmět daně**. Dle odst. 1 je předmětem daně dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží nebo nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku nebo dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

V odstavci 1 jsou uvedena plnění, která jsou předmětem daně: plnění uskutečňuje osoba, která je osobou povinnou k dani (uskutečňuje ekonomickou činnost), plnění jsou uskutečňována za úplatu, místem plnění je tuzemsko.²⁵

²² NERUDOVA, Danuše. Daňová politika v Evropské unii. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3. Str. 50-52

²³ STIGLITZ, Joseph E. Ekonomie veřejného sektoru. Praha: GRADA Publishing, spol. s r.o., 1997, 664 s. ISBN 80-7169-454-1. Str. 457 a 500

²⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 78/2004.

²⁵ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 9

Obrat je definován v ustanovení § 4a kdy obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za

a) zdanitelná plnění

b) plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet nebo

c) plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Výše obratu je velmi důležitá pro stanovení okamžiku povinnosti registrace u osob povinných k dani se sídlem v tuzemsku nebo určení zdaňovacího období.

Obrat pro účely daně z přidané hodnoty je souhrn úplat bez daně, včetně příp. dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění. Do obratu se započítává úplata za uskutečněná plnění, kterými jsou zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně k datu, kdy byly uskutečněny, ale nezahrnují se do něj úplaty za plnění s místem plnění mimo tuzemsko.²⁶

Dále tento zákon definuje **Osobu povinnou k dani** (ustanovení § 5) jako osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. V souladu s předpisy Evropské unie je osoba povinná k dani každá právnická nebo fyzická osoba, která na jakémkoliv místě uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost. Za osobu povinnou k dani se tedy považují nejen tuzemské osoby, ale také osoby z jiných členských států nebo osoby ze třetích zemí.

„Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti.“²⁷

Plátcem dle ustanovení § 6 je 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. Dále zákon zavádí nový pojem **Identifikovaná osoba** (ustanovení §

²⁶ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str 22-23

²⁷ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 27

6g) a jsou to takové osoby, které v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Identifikovaná osoba je osoba povinná k dani, která pro tuzemská zdanitelná plnění není plátcem daně a v souvislosti s přeshraničním plněním, konkrétně pořízením zboží z JČS, má pouze omezené povinnosti, ale z tohoto důvodu má také omezené nároky. Pořízené zboží z jiného členského státu do limitu 326 000 Kč v příslušném a předcházejícím kalendářním roce není předmětem daně, při překročení tohoto limitu se daňový subjekt stává identifikovanou osobou. Pořizovatel se povinně stává identifikovanou osobou, takže při pořízení podle ustanovení § 108 mu vznikne povinnost přiznat daň, ale nevzniká nárok na odpočet daně, protože nárok na uplatnění odpočtu daně podle ustanovení § 72 a následujících vzniká pouze plátcům daně. Ale pokud identifikovaná osoba splní svou povinnost a přizná daň při pořízení zboží, je pro ostatní plnění i nadále neplátcem daně.²⁸ Pokud se jedná o kapitálově nebo personálně propojené osoby, mohou plátcům vytvořit **Skupinu** (ustanovení § 5a,5b 5c). V souladu s článkem 11 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty zákon umožňuje skupinovou registraci. Důvodem je snížit administrativní zátěž pro podniky, které jsou propojeny finančně, hospodářsky nebo organizačně. Podniky, které mají skupinovou registraci, nemusí účtovat DPH za plnění poskytovaná v rámci skupiny a daňová přiznání a souhrnná hlášení podává stanovený zástupce společně za celou skupinu, přičemž není možná účast jednoho člena ve více skupinách. K datu registrace je skupině pro účely DPH přiděleno samostatné DIČ, přitom jednotlivým členům skupiny zůstanou zachována pro účel jiných daní jejich dosavadní DIČ a registrace k DPH jako samostatným osobám jim je zrušena.²⁹

Místo plnění při dodání zboží upravuje ustanovení § 7 a to takto:

Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje (odst. 1).

Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo

²⁸ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 32, 39

²⁹ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 27

plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží (odst. 2).

Stanovení místa plnění dle odstavce 1 je v případě, kdy prodávající ani kupující nezajišťuje přepravu, a tudíž je místo plnění tam, kde je zboží dodáváno, tedy v tuzemsku a prodávající (plátce) je tedy povinen uplatnit daň na výstupu, tzn. zboží zdanit v ČR.

Místo plnění dle odstavce 2 je tehdy, kdy je dodání zboží spojeno s přepravou nebo odesláním a tu může zajišťovat, prodávající, kupující nebo i třetí osoba a místo plnění je místo, kde se přeprava začíná uskutečňovat, tzn. tuzemsko, ale pokud je zboží dodáváno do JČS osobě registrované k dani v JČS, uplatní se systém reverse charge podle § 64 ZDPH.

Tento odstavec také upravuje místo plnění při následném dodání zboží, které bylo dovezeno ze třetí země, a vznikla u tohoto zboží daňová povinnost (§ 23 ZDPH), tzn. zboží je dovezeno do tuzemska a propuštěno do celních režimů, ve kterých vzniká povinnost přiznat daň (např. režim volného oběhu), tudíž místem plnění je tuzemsko. Při následném dodání zboží do JČS se řídí místem vzniku povinnosti přiznat daň při dovozu zboží, které je v tuzemsku.³⁰

Místo plnění při poskytnutí služby je upraveno v ustanovení § 9, 9a, 10, 10a-i

Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby (§ 9)

Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo (odst. 1).

Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani, je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo (odst. 2).

Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby podle odstavců 1 a 2 se použije, pokud tento zákon nestanoví jinak (odst. 4).

V ustanovení § 9 je uvedeno základní pravidlo, v ustanovení § 9a, 10, 10a-i jsou uvedeny výjimky ze základního pravidla. Nejdříve je proto vždy nutné posoudit, zda se v konkrétním případě nejedná o výjimku dle ustanovení § 9a, 10, 10a-i, pokud ne, je místo plnění posuzováno dle základního pravidla, tj. ustanovení § 9.

³⁰ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str 44-45

Na rozdíl od dodání zboží, kdy je nutné rozlišit, zda se jedná o dodání zboží plátcí nebo neplátcí, u poskytnutí služby se nerozlišuje, zda se jedná o plátce nebo neplátce, rozlišuje se pouze, zda se jedná o sobu povinnou nebo nepovinnou k dani.

„Jedná se o rozšíření možnosti uplatnit reverse charge i pro osoby, které nejsou registrovány k dani, ale jsou osobami povinnými k dani.“ ... „Jestliže je služba s místem plnění podle § 9 odst. 1 ZDPH poskytována tuzemskou osobou povinnou k dani, která není plátcem, stává se tato osoba identifikovanou podle § 6i, vystaví i za poskytnutou službu daňový doklad, nikoliv pouze fakturu. Jestliže je služba poskytnuta podle § 9 odst. 1 osobou povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě a tuzemská osoba povinná k dani, jako příjemce služby je povinná se podle § 6h stát identifikovanou osobou a má povinnost přiznat v tuzemsku daň podle § 108 odst. 1 písm. c).“³¹

Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je upraveno v ustanovení § 11

Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli (odst. 1).

Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, pod nímž pořizovatel zboží pořídil, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal toto daňové identifikační číslo a jestliže pořizovatel neprokáže, že u tohoto pořízení, které bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, splnil povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění (odst. 2).

Při pořízení zboží z jiného členského státu, kdy zboží není přepraveno do státu pořizovatele, ale do JČS, ale přitom se nejedná o třístranný obchod podle ustanovení § 17, a daň není odvedena ve státě, kam bylo zboží fyzicky dodáno, resp. pořizovatel není schopen prokázat, že daná transakce byla předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, je povinen tuto transakci zdanit pořizovatel zboží ve svém domovském státě. Ovšem podle rozsudku ESD ve spojených věcech C 536/08 a C 539/08 *Fiscale eenheid Facet – Facet Trading*³² není tento pořizovatel oprávněn uplatnit nárok na

³¹ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. str. 52

³² Rozsudek ESD ve spojených věcech C 536/08 a C 539/08 *Fiscale eenheid Facet – Facet Trading*

odpočet daně. Na základě tohoto rozsudku bylo doplněno do ZDPH s účinností od 1.7.2017 ustanovení § 11 odst. 2.³³

Dle § 11 odst. 1 je místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu to místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli, tzn., že místem plnění je členský stát, na jehož území je přeprava ukončena a zboží tam bude také spotřebováno. Stanovení místa plnění v členském státě, kde je přeprava ukončena, je zásadní informace pro správce daně a předchází situacím, kdy zboží je pořizováno plátcem, který sdělí dodavateli svoje DIČ, ale zboží je fyzicky přepraveno do jiného členského státu než do tuzemska a daň nebyla odvedena nikde. Tuto situaci řeší odstavec 2, který stanovuje místo plnění v případech, kdy je u pořizovaného zboží ukončena přeprava v odlišném státě než v členském státě, který přidělil pořizovateli DIČ. Jestliže plátce daně pořizuje zboží z JČS a přeprava je ukončena v jiném členském státě než v tuzemsku a tento plátce není schopen prokázat, že přiznal daň ve státě ukončení přepravy, potom je místem plnění místo, kde bylo vydáno pořizovateli DIČ, tedy tuzemsko. Odst. 2 řeší plnění, kdy plátce pořídil zboží z jiného členského státu do jiného členského státu, tedy nikoliv do tuzemska, ale přizná daň v tuzemsku podle přiděleného DIČ. Tuto možnost plátce má, ale nemá v tuzemsku nárok na odpočet daně, protože prvotní povinnost přiznat daň mu vznikla podle odst. 1 v členském státě ukončení přepravy.

Jako příklad plnění dle odst. 2 je možné uvést: CZ plátce pořizuje zboží z Německa do Francie a dodavateli sdělí české DIČ. Dodavatel uplatní reverse charge, zajistí přepravu z Německa do Francie a přenesení povinnost přiznat daň na CZ plátce. CZ plátcům vzniká povinnost přiznat daň při pořízení ve Francii, ale CZ plátce tam nesplní registrační povinnost a daň přizná v tuzemsku. CZ plátce nemá v tuzemsku nárok na uplatnění odpočtu daně, protože nesplnil prvotní povinnost přiznat daň ve Francii.³⁴ Totéž platí pro případ, kdy CZ plátce daně nepřizná daň ani ve Francii ani v tuzemsku. Správce daně CZ plátcům daň doměří v tuzemsku (domovském státě plátce), ale bez nároku na odpočet.

Tento § 11 byl do zákona o DPH zapracován dodatečně, na základě Rozsudku soudního dvora (třetího senátu) 22. dubna 2010 ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08 na základě Šesté směrnice o DPH-Článek 17 odst. 2 a 3-Článek 28b část A odst. 2 - Nárok na

³³ BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: Praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 7. aktualizované vydání. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2017, 408 s. ISBN 978-80-7273-179-4. Str. 24-26

³⁴ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH ...: výklad s příklady*. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 79

odpočet-Přechodná úprava zdanění obchodu mezi členskými státy-Místo pořízení zboží uvnitř Společenství ve věci Facet-Facet, kdy bylo poprvé rozhodnuto, že pokud odběratel nesplní svou povinnost a nezaregistruje se k DPH ve státě ukončení přepravy a spotřeby zboží, je povinen odvést daň ve státě, kde mu bylo přiděleno DIČ, ale bez nároku na odpočet.

Místo plnění při dovozu zboží upravuje ustanovení § 12.

Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie (odst. 1).

Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření (odst. 2).

V ustanovení § 12 je stanoveno místo plnění při dovozu zboží z třetí země jako území členského státu, v kterém zboží překročí hranice Evropské unie. Toto místo plnění je ovšem pouze teoretické, protože povinnost priznat daň při dovozu zboží je upravena až v ustanovení § 23.³⁵

Dodání zboží upravuje ustanovení § 13. Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

V tomto ustanovení došlo v návaznosti na nový občanský zákoník k úpravě tohoto plnění a je z něj vypuštěno vymezení převodu a přechodu nemovitosti, tudíž zůstává pouze plnění ve smyslu dodání zboží.³⁶

Pořízení zboží z jiného členského státu upravuje ustanovení § 16

Pořízením zboží z jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě.

Při pořízení i dodání zboží musí být splněny dvě základní podmínky, a to obě současně, musí dojít k převodu práva ze strany dodavatele na pořizovatele nakládat se zbožím jako vlastník a zároveň musí dojít k přepravě zboží od dodavatele k pořizovateli čili z jednoho členského státu do jiného členského státu. Pořízením zboží pro tuzemského pořizovatele je

³⁵GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 84

³⁶ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 83

pořízení z jiného členského státu do tuzemska i do jiného členského státu. Není tak dotčeno pořízení zboží plátcem z jednoho členského státu dodavatele do dalšího členského státu, který není tuzemskem pro plátce, kdy je místo plnění stanoveno podle členského státu ukončení přepravy podle ustanovení § 11 ZDPH.³⁷

Plátce také může použít pro dodání zboží **Zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu**, který upravuje ustanovení § 17.

Odst. 1 Třístranným obchodem je obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.

Tudíž za třístranný obchod se považuje takový obchod, který uzavírají tři osoby, registrované k dani ve třech různých členských státech. Fakturováno je první osobou (dodavatel) druhé osobě (prostřední osoba) a druhou osobou třetí osobě (pořizovatel), ale zboží je fyzicky přepraveno první osobou přímo osobě třetí.³⁸

Třístranný obchod vykazuje prostřední osoba v přiznání k dani z přidané hodnoty na ř. 30 pořízení a ř. 31 dodání, a také v souhrnném hlášení s kódem plnění 2.

Daňové doklady, jejich vystavování, náležitosti a uchovávání upravují ustanovení § 26 až 35a. **Daňový doklad** je upraven v ustanovení § 26.

Daňovým dokladem je písemnost, která splňuje podmínky stanovené v tomto zákoně (odst. 1), může mít listinnou nebo elektronickou podobu (odst. 2), má elektronickou podobu tehdy, pokud je vystaven a obdržen elektronicky. S použitím daňového dokladu v elektronické podobě musí souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje (odst. 3), za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje (odst. 4).

V novele k 1.1.2013 jsou implementovány změny v oblasti pravidel fakturace na základě Směrnice Rady 2012/45/EU. Cílem této novely je přesně definovat elektronický daňový doklad, zjednodušením pravidel pro vystavování daňových dokladů odstranit administrativní zátěž a bariéry v obchodním styku a dále umožnit používání všech typů

³⁷ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 98

³⁸ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 104

daňových dokladů, včetně elektronických, v rámci všech obchodních transakcí. To znamená posuzovat daňové doklady v listinné a elektronické podobě naprosto shodně (rovný přístup), nově definovat věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost, přičemž tyto vlastnosti musí být zajištěny po celou dobu lhůty pro jeho uchování. I ustanovení § 26 v souladu s § 64 odst. 2 daňového řádu definuje daňový doklad jako písemnost, která splňuje podmínky, které stanovuje ZDPH.³⁹

„Novela zákona o DPH, která byla provedena zákonem č. 502/2012 Sb., s účinností od 1.1.2013, zavedla některé zásadní změny v pravidlech pro daňové doklady. Do těchto nových pravidel byly promítnuty změny vyplývající z novelizace směrnice o DPH směrnice Rady 2012/45/EU. Smyslem těchto změn je větší harmonizace pravidel: zavádí se princip rovného zacházení s daňovými doklady v listinné a elektronické podobě, výrazně se sjednocují pravidla uplatňovaná v EU u přeshraničních transakcí.“⁴⁰

V ustanovení § 27 a § 28 jsou uvedena pravidla pro vystavování daňových dokladů, z nichž je nejdůležitější, že při vystavování daňových dokladů při dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby se postupuje podle pravidel, které stanovil členský stát, ve kterém se plnění uskutečnilo, tedy kde je místo plnění.⁴¹

Náležitosti daňových dokladů v České republice jsou upraveny v ustanovení § 29

Dle odst. 1 musí daňový doklad obsahovat tyto údaje:

- a) označení osoby, která uskutečňuje plnění
- b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění
- c) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje
- d) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje
- e) evidenční číslo daňového dokladu
- f) rozsah a předmět plnění
- g) den vystavení daňového dokladu
- h) den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty
- i) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně

³⁹ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 122-123

⁴⁰ BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH a daňové doklady. Praha: BOVA POLYGON, 2013, 160 s. ISBN 978-80-7273-172-5. Str. 9

⁴¹ BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH a daňové doklady. Praha: BOVA POLYGON, 2013, 160 s. ISBN 978-80-7273-172-5. Str. 13

j) základ daně

k) sazbu daně

l) výši daně, tato daň se uvádí v české měně

Dle odst. 2 Daňový doklad musí obsahovat rovněž tyto údaje:

a) odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj uvádějící, že plnění je od daně osvobozeno, je-li plnění osvobozeno od daně

b) vystaveno zákazníkem, je-li osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, zmocněna k vystavení daňového dokladu

c) daň odvede zákazník, je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

Ustanovení § 29 vymezuje základní náležitosti všech daňových dokladů, a v následujících ustanoveních jsou uvedeny výjimky nebo odchylky od těchto základních náležitostí.⁴²

Pokud doklad neobsahuje veškeré povinné náležitosti daňového dokladu, nelze ho jako daňový doklad použít, tyto náležitosti nelze ani dodatečně jednostranně doplnit. Lze pouze vystavit opravný daňový doklad, kterým je stornován původní doklad a vystaven opravný, ale zde je potřeba prokázat doručení druhé straně a tímto úkonem může dojít ke změně data uskutečnění zdanitelného plnění.

V odst. 2 písm. c) se údaj daň odvede zákazník uvádí u přeshraničních plnění i u plnění poskytnutých v tuzemsku, ovšem v režimu přenesení daňové povinnosti (podle ustanovení § 92a ZDPH). U plnění, na které se vztahuje osvobození od daně, se tento údaj neuvádí.⁴³

Pokud celková částka za plnění na daňovém dokladu není vyšší, než 10 000 Kč lze vystavit **zjednodušený daňový doklad**, což upravuje ustanovení § 30 odst 1 a jeho **náležitosti** upravuje ustanovení § 30a. Dle odst. 1 Zjednodušený daňový doklad nemusí obsahovat

a) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje

b) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje

c) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně

d) základ daně

e) výši daně

⁴² GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 128

⁴³ BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH a daňové doklady. Praha: BOVA POLYGON, 2013, 160 s. ISBN 978-80-7273-172-5. Str. 21-22

Neobsahuje-li zjednodušený daňový doklad výši daně, musí obsahovat částku, kterou osoba, která plnění uskutečňuje, získala nebo má získat za uskutečňované plnění celkem (odst. 2).

V tomto ustanovení jsou vymezeny podmínky, za jakých je možné vystavit zjednodušený daňový doklad a limit celkové částky za plnění na daňovém dokladu, který činí 10 000,- Kč. Zjednodušený daňový doklad je možné použít při jakémkoliv způsobu úplaty, tedy i bezhotovostně, ale nově o vystavení zjednodušeného daňového dokladu rozhoduje osoba, která plnění poskytuje, nikoliv zákazník.⁴⁴

Zjednodušené daňové doklady není možné vystavit, pokud je nutné identifikovat příjemce plnění. Proto není možné vystavit zjednodušený daňový doklad při osvobozeném dodání zboží do jiného členského státu, v případě, kdy příjemce plnění má povinnost přiznat daň a také pokud je zboží zasíláno do tuzemska.⁴⁵

Zjednodušené daňové doklady, tj doklady do celkové výše 10 000,- Kč daňový subjekt vykazuje v kontrolním hlášení v oddíle B3 – 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. Problém nastává v okamžiku, kdy daňový subjekt v tomto oddíle vykáže veškerá přijatá plnění, částky v řádech milionů a stane se nekontaktním, tzn nereaguje na výzvy správce daně a nedoloží oprávněnost vykázaní těchto dokladů. Vzhledem k tomu, že na zjednodušených daňových dokladech není povinnost mít uvedenu identifikaci dodavatele i odběratele a do tohoto oddílu se částka uvádí pouze souhrnnou sumou, nemůže správce daně nijak ověřit oprávněnost nároku na odpočet. Řešením by bylo stanovit limit, do kterého je možné zjednodušené daňové doklady uplatnit v tomto oddíle (např. 50 000,- Kč) a zároveň snížit limit pro vystavení zjednodušeného daňového dokladu, např. na 1 000,- Kč místo současných 10 000,- Kč.

Základ daně je upraven v ustanovení § 36

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněné, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelného plnění (odst. 1).

⁴⁴ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 130

⁴⁵ BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH a daňové doklady. Praha: BOVA POLYGON, 2013, 160 s. ISBN 978-80-7273-172-5. Str. 26

Základem daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté úplaty snížená o daň (odst. 2).

Základ daně také zahrnuje jiné poplatky nebo vedlejší výdaje. Základem daně je peněžní částka, kterou jako úplatu má plátce obdržet nebo již obdržel za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou zdanitelné plnění uskutečnil, bez daně.⁴⁶

Ustanovení § 51 – 71 řeší případy osvobození od daně s nárokem nebo bez nároku na odpočet.

3.3 Procesní postupy při správě daní

Procesní postupy správce daně při správě daní upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále také DŘ).⁴⁷ Daňový řád navazuje na předchozí právní úpravu daňového procesu a to zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ale jsou v něm již zapracovány judikatury s tímto zákonem související. Daňový řád upravuje postup správců daní, ale také práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob. V této kapitole budou popsány a vysvětleny základní ustanovení tohoto zákona.

Základní zásady správy daní

Uplatňování „základních zásad správy“ se překrývá se zásadami „dobré správy“. JUDr Otakar Motejl v době, kdy byl Veřejným ochráncem práv, shrnul tyto poznatky, které lze použít i při správě daní. Jedná se o následující zásady:

1. Soulad s právem – Úřad postupuje v souladu s právním řádem České republiky, právní předpisy aplikuje v jejich vzájemné souvislosti, nadřízený úřad na žádost podřízeného úřadu poskytne právní stanovisko.

2. Nestrannost – Úředník přistupuje ke všem osobám stejně, oprostí se od předsudků, zachovává politickou i náboženskou neutralitu. Stížnost na konkrétního úředníka řeší vždy jiný úředník, výsledek prošetření stížnosti vychází z objektivních skutečností, je vždy řádně odůvodněn.

⁴⁶ GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. DPH ...: výklad s příklady. 2019. Praha: Grada, [2019]-, 264 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8. Str. 152

⁴⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 87/2009.

- 3. Včasnost** – Podání je vyřízeno v přiměřeném čase bez zbytečných průtahů
- 4. Předvídatelnost** – Úřad naplňuje legitimní očekávání, používá obdobné postupy a rozhoduje v obdobných případech shodně.
- 5. Přesvědčivost** – Úředník poskytuje osobě přiměřené informace o zjištěných skutečnostech, o jejich povinnostech, o postupu úřadu, úřední dokumenty jsou psány jasně a srozumitelně, písemné odůvodnění je přehledné, srozumitelné, jednoznačné, úřad poučí osobu o opravných prostředcích.
- 6. Přiměřenost** – Úřad po osobách požaduje takovou míru součinnosti, která je k dosažení účelu řízení nezbytná, ke splnění povinností stanoví přiměřenou lhůtu.
- 7. Efektivnost** – Úřad usiluje o komplexní řešení věci, pokud některý odbor obdrží podání, které není příslušný řešit, postoupí k řešení správnému odboru.
- 8. Odpovědnost** – Úředník vynakládá veřejné zdroje pouze v takovém rozsahu, který je nezbytný k dosažení účelu řízení, s informacemi získanými při výkonu veřejné správy nakládá citlivě, pokud udělá chybu, omluví se a chybu napraví, poučí osobu o možnosti žádat náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem.
- 9. Otevřenost** – Úřad umožní osobám nahlížet do úředních dokumentů, přístup omezí pouze do té míry, jakou vyžaduje ochrana osobních údajů, utajovaných informací, obchodních tajemství, poplatků za zpřístupnění úředních dokumentů stanoví tak, aby nezabraňoval osobám v získání těchto informací. Při styku s osobami uvádí úředník, který věc vyřizuje, své jméno, funkci, kontakt.
- 10. Vstřícnost** – Úředník se chová k osobám s respektem, zdvořilostí, nenarušuje lidskou důstojnost osob.⁴⁸

Přímo do zákona byly zapracovány pouze některé z těchto zásad, nicméně jejich platnost je obecná. Zásady zapracované do daňového řádu jsou zásady: zákonnosti (legality), obecně povolovací, přiměřenosti (proporcionality), rovnosti, vzájemná součinnost a spolupráce, poučovací, vstřícnost a slušnost, rychlost, hospodárnost řízení, volné hodnocení důkazů, legitimní očekávání (předvídatelnost), materiální pravdy, neveřejnosti, oficiality.⁴⁹

⁴⁸ Sborník příspěvků z konference k principům dobré správy ze dne 22. března 2006, kdy byl veřejný ochránce práv JUDr. Otakar Motejl, vychází z Evropského kodexu dobré správní praxe Evropské unie, z připravovaného doporučení Rady Evropy o dobré správě a dalších mezinárodních dokumentů, čerpáno: KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-807263-769-0. Str. 36-40

⁴⁹ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-807263-769-0. Str. 40-82

Správa daní je postavena na principu, že daňový subjekt má dvě základní povinnosti.

1. Břemeno tvrzení – tj. povinnost daň sám přiznat

2. Břemeno důkazní – tj. toto tvrzení doložit

Daňový subjekt tak sám tvrdí výši daně, kterou je povinen zároveň uhradit, správce daně toto tvrzení přezkoumá, a pokud toto tvrzení bez výhrad akceptuje, rozhodne o dani ve stejné výši a konkludentně vyměří. Pokud správce daně tvrzenou daň neakceptuje, uloží daňovému subjektu povinnost prokázat údaje v tvrzení uvedené a nastane proces dokazování, hledání materiální pravdy, byť pouze v intencích ustanovení § 92 odst 2 (správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejpřesněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.).⁵⁰

Předmět a účel této právní úpravy (DŘ) je upraven v ustanovení § 1 a § 2, kde je uvedeno, že tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní (ustanovení § 1 odst. 1), správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (odst. 2) a základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem (odst. 3). Dále předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu, tzv. vratka (ustanovení § 2 odst. 1), daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek (odst. 3, písm. a).

Rozsah působnosti DŘ je určení subjektů, jichž se tento zákon týká a jsou to správci daně, daňové subjekty a třetí osoby. Věcná působnost určuje pravomoci správce daně a práva a povinnosti daňových subjektů. Zákon je postaven tak, že správce daně má ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní vrchnostenské postavení, protože má možnost vynutit si plnění povinností daňových subjektů a třetích osob při správě daní, rozhoduje o jejich právech a povinnostech a výsledkem je vynutitelné rozhodnutí. Předmětem správy daní jsou příjmy veřejného rozpočtu i nárok na výdaje z veřejného rozpočtu (nadměrné odpočty). Daní se rozumí daň (např. daň z přidané hodnoty), ale také clo, správní, soudní a místní poplatky a další peněžité plnění, která jsou příjmem veřejného rozpočtu a zákon

⁵⁰ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-807263-769-0. Str. 23

stanoví, že se při jejich správě postupuje podle DŘ (např. odvody za porušení rozpočtové kázně).⁵¹

Dále DŘ definuje **Správce daně a jeho pravomoci**.

Správce daně je správní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní (ustanovení § 10 odst. 1) Správce daně:

- a) vede daňová a jiná řízení podle daňového zákona
- b) provádí vyhledávací činnost
- c) kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní
- d) vyzývá ke splnění povinností
- e) zabezpečuje placení daní (ustanovení § 11 odst. 1)

Nový procesní zákon rozděluje osoby zúčastněné na daňovém řízení na správce daně a osoby, které se na zajištění cíle správy daní podílejí. A těmto osobám vymezuje konkrétní práva a povinnosti při správě daní. Pravomoci správce daně jsou v ustanovení § 11 vymezeny v souladu s Ústavou České republiky, čl. 2 odst. 3 státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Na rozdíl od ZSDP jsou tyto pravomoci v DŘ vymezeny pouze rámcově, jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.⁵²

Daňovým subjektem (ustanovení § 20) je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon a také osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo plátce daně (odst. 1), tento daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně (odst. 2). Další osoby, které se na naplnění cíle správy daní podílejí, jsou osoby zúčastněné na správě daní. Tyto subjekty jsou odvozovány od existence daňového řízení nebo existence daňových povinností vyplývajících z hmotněprávní úpravy. Práva a povinnosti daňového subjektu, které se týkají zjištění, stanovení a uhrazení daně v případech již zahájených daňových řízení nekončí ani zrušením registrace k dani z přidané hodnoty.⁵³

⁵¹ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-807263-769-0. Str. 18-19, 40-82

⁵² KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-807263-769-0. Str. 83, 87

⁵³ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-807263-769-0. Str. 115-116

Dalšími účastníky daňového řízení mohou být třetí osoby (§ 22), zástupce (§ 25), zmocněnec (§ 27-29), společný zástupce (§ 30) nebo odborný konzultant (§ 31).

Povinnost mlčenlivosti (ustanovení § 52) mají úřední osoby i ostatní osoby zúčastněné na správě daní o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob (odst. 1), ale daňový subjekt může správce daně zprostit povinnosti mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají, a údajů, které byly využity při dokazování jeho povinností při správě daní, s uvedením rozsahu údajů a účelu zproštění. (odst. 2)

Povinnost mlčenlivosti mají i ostatní právní státy. Postup pro výběr daní je značně modifikované správní řízení, které aplikuje daňové právo a zatěžuje daňový subjekt právem na důkazy, které má subjekt v držení, břemenem tvrzení, břemenem důkazním. Správce daně má přístup k údajům, týkajících se všech daní, dozvídá se o obchodních transakcích, záměrech a dalších činnostech jednotlivých osob, pokud jsou tyto informace nezbytné pro správu daní v souladu s § 9, odst. 3. Jedná se o informace nezbytné pro správný výběr daní a za tuto zátěž, kterou musí daňový subjekt přijmout, je správce daně povinen garantovat maximální diskrétnost o informacích, které se správce daně v souvislosti se správou daní dozvěděl. Mlčenlivost se uplatňuje vůči všem úředním osobám a všem osobám zúčastněným na správě daní (tyto osoby musí být náležitě poučeny) o poměrech daňových subjektů, a slouží k ochraně zájmů daňových subjektů.⁵⁴

O ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně **Protokol** (ustanovení § 60, odst. 1), o důležitých úkonech při správě daní, které mají vztah ke správě daní **Úřední záznam** (ustanovení § 63).

Protokol musí obsahovat zejména

- a) předmět jednání
- b) místo jednání
- c) časový údaj o začátku a skončení jednání
- d) označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla
- e) údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily
- f) vylíčení průběhu jednání
- g) označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání
- h) poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob

⁵⁴ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-807263-769-0. Str. 223-228

- i) návrhy osob nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu
- j) vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám (odst. 3).

Úřední záznam sepíše a podepíše úřední osoba, která ho vyhotovila, s uvedením časového údaje, kdy došlo k vyhotovení nebo elektronickým způsobem (odst. 2).

Při správě daní a kontrolní činnosti může správce daně využít vyhledávací a kontrolní postupy.

3.3.1 Vyhledávací postupy

Vyhledávacími postupy jsou **Vyhledávací činnost** (ustanovení § 78), **Vysvětlení** (ustanovení § 79) a **Místní šetření** (ustanovení § 80 – 84)

V rámci **vyhledávací činnosti** správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. (odst. 1). Tuto vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem (odst. 2).

Vyhledávací činnost správce daně provádí v souladu se zásadou oficiality a tato činnost umožňuje správci daně unést své důkazní břemeno. Vyhledávací činnost může správce daně provádět i bez součinnosti daňového subjektu, obvykle před zahájením příslušného řízení, ale po zahájení tohoto řízení má daňový subjekt právo být seznámen s těmito důkazními prostředky, které si správce daně opatřil bez jeho vědomí a vyjádřit se k nim. Současně ovšem správce daně má povinnost soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny (ustanovení § 9 odst. 2).⁵⁵

Vyhledávací činnost, jinak také sběr informací, provádí správce daně jak před zahájením daňového řízení, tak v jeho průběhu. Jedná se o zjištění základních informací o daňovém subjektu, ale také o ověření informací a důkazních prostředků poskytnutých daňovým subjektem. Povinností správce daně je totiž dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) aby prokázal skutečnosti, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

⁵⁵ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0. Str 336

Správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná **vysvětlení** k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto cíle nelze prověřit jiným úředním postupem (odst. 1), ale toto podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek (odst. 3). O podaném vysvětlení sepíše správce daně podle povahy vysvětlení protokol nebo úřední záznam (odst. 4)

Institut vysvětlení je známý ze správního řízení, správce daně tento institut nově aplikuje v rámci vyhledávací činnosti, kterou může vykonávat před zahájením i v průběhu daňového řízení. Cílem tohoto institutu je prověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady. Podmínkou pro použití tohoto institutu je, že skutečnosti, které je třeba prověřit, nelze prověřit jiným úředním postupem. Osoba, která podává vysvětlení má procesní práva a povinnosti při správě daní, jedná se tedy o třetí osobu ve smyslu ustanovení § 22.⁵⁶

Místním šetřením se zabývají ustanovení § 80 – 84, zejména je zde stanoveno kdo, jakým způsobem a v jakém rozsahu může provádět místní šetření.

Správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní (§ 80 odst. 1).

O průběhu místního šetření sepíše správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam (odst. 3).

Místní šetření je operativní prostředek, kterým může správce daně získat údaje nezbytné pro správu daní. Místní šetření lze využít v rámci vyhledávací činnosti nebo při vlastním dokazování. Místní šetření je obhlídka, kterou správce daně vykonaná u daňového subjektu v prostorách výkonu podnikatelské činnosti. Jedná se o ověřování dílčích otázek při správě daní (konkrétně vymezeno v ustanovení § 78). Místní šetření není určeno ke komplexnímu prověřování daňové povinnosti daňových subjektů. K tomuto účelu je určena daňová kontrola. Podle nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 26.4.2006, čj. Afs 60/2005-130, [www:nsoud.cz](http://www.nsoud.cz)) bylo z obsahu § 15 ZSDP, který upravoval místní šetření zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech, které by bylo možné poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši.⁵⁷

⁵⁶ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0. Str. 342-343

⁵⁷ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0. Str 351-353

3.3.2 Kontrolní postupy

Správce daně pro svou kontrolní činnost využívá kontrolní postupy **Daňová kontrola** (ustanovení § 85–88) a **Postup k odstranění pochybností** (ustanovení § 89–90).

Novelou DŘ lze od 1.1.2021 zahájit daňovou kontrolu i bez součinnosti daňového subjektu doručením Oznámení o zahájení daňové kontroly.

Ustanovení § 85–88 se zabývají **Daňovou kontrolou**

Předmětem daňové kontroly (§ 85 odst. 1) jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se jednomu daňovému řízení. Daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější (odst. 2). Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly (odst. 3)

Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu (odst. 4).

Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly (§ 87 odst. 1). Správce daně začne spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (odst. 2). Pokud správce daně nezačne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za podmínek podle odst. 2, účinek zahájení daňové kontroly na běh lhůty pro stanovení daně nastane až dnem, kdy k započetí takového zjišťování nebo prověřování dojde (odst. 3).

O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje dosavadní výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů. Dle odst. 2 správce daně daňový subjekt seznámí s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění a předloží mu jej k vyjádření (§ 88 odst. 1). Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem bez dostatečného důvodu, nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole (odst. 6).

Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení úhrady této daně. Při správném zjišťování výše daňové povinnosti má správce daně právo kontrolovat plnění daňových povinností daňových subjektů. Daňové řízení je postaveno na

zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Správce daně tedy při zahájení daňové kontroly přenesl na daňový subjekt důkazní břemeno,⁵⁸ tzn. vyzve daňový subjekt, aby doložil skutečnosti, které uvedl ve svém daňovém tvrzení, a to v rozsahu, v jakém je daňová kontrola zahájena.

Poslední novelizace právní úpravy umožňuje od 1.1.2021 zahájit daňovou kontrolu i bez součinnosti daňového subjektu, a to doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, což dosud nebylo možné. Dosud byla daňová kontrola zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly s daňovým subjektem, a pokud se daňový subjekt k sepsání protokolu nedostavil, daňová kontrola nebyla zahájena a správce daně, pokud měl důkazní prostředky o tom, že daňový subjekt nevykázal ve svém daňovém tvrzení daň ve správné výši, mohl daňovému subjektu pouze stanovit daň. Ovšem i po novele DŘ platí, že daňová kontrola je zahájena přenesením důkazního břemene, tj. správce daně v Oznámení o zahájení daňové kontroly vyzve daňový subjekt, aby doložil skutečnosti, které uvedl ve svém daňovém tvrzení. Správce daně může zahájit daňovou kontrolu před vyměřením (po podání daňového tvrzení, které nebylo dosud vyměřeno) nebo daňovou kontrolu (po podání a vyměření daňového tvrzení).

Po ukončení dokazování správce daně seznámí daňový subjekt s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazních prostředků a předloží mu jej k vyjádření. Dále projedná s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole, kterou poté úřední osoba správce daně a daňový subjekt podepíší. Podpis neznamena, že daňový subjekt se závěry uvedenými ve zprávě souhlasí, pouze to, že s ním byla zpráva projednána. Proto i po odepření podpisu bez dostatečného důvodu nastávají účinky projednání, oznámení a ukončení daňové kontroly.⁵⁹

Postup k odstranění pochybností je upraven v ustanovení § 89–90

Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o

⁵⁸ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0. Str. 368-396

⁵⁹ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0. Str. 396-411

pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (§ 89 odst. 1). Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty (odst. 3). Správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen (odst. 4).

O průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy svého úkonu protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné a případně důvody přetrvávajících pochybností (§ 90 odst. 1). Nedošlo-li k odstranění pochybností, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (odst. 2). Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně (odst. 3). Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek (odst. 4).

Daňový subjekt podá přiznání k dani z přidané hodnoty, pokud správci daně vzniknou konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti tohoto daňového tvrzení, toto daňové tvrzení nevyměří a tyto pochybnosti daňovému subjektu sdělí výzvou k odstranění pochybností, kde uvede konkrétní pochybnosti dílčího charakteru. Správce daně ve výzvě stanoví lhůtu, dokdy má daňový subjekt pochybnosti správce daně odstranit předložením důkazních prostředků.

Jedná se o další možný postup dokazování směřující ke správnému zjištění a stanovení daně. Rozdíl oproti daňové kontrole spočívá v rozsahu,⁶⁰ tzn. že postup k odstranění pochybností předpokládá rychlé a krátké dokazování. Pokud správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností zjistí, že bude potřeba rozsáhlé a časově i personálně náročné dokazování, přejde z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly.

⁶⁰ KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0. Str. 412

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31: může správce daně prověřit tvrzené daňové povinnosti prostřednictvím daňové kontroly dle § 85 a násl. DŘ, a to i tehdy, nemá-li žádné konkrétní pochybnosti o její správnosti, tzn. prověří správnost tvrzení daňového subjektu = informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních. Může tak učinit kdykoliv, ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu) kdy se jedná o daňovou kontrolu před vyměřením nebo po vyměření, kdy se jedná o daňovou kontrolu.⁶¹

3.4 Daňová optimalizace nebo daňový únik

Daňoví poplatníci mohou své daňové povinnosti do určité míry optimalizovat, jedná se o tzv. legální optimalizaci, kdy daňový subjekt využije možností, kterou mu zákon umožňuje, aby legálně optimalizoval svou daňovou povinnost. Naproti tomu existuje i nelegální optimalizace, kdy se jedná o podvody na daních a daňové úniky, založené obvykle na tom, že se daňové subjekty spojí v řetězcích, kdy jeden ze subjektů daň neuhradí, ale druhý vyláká nadměrný odpočet.

„Zvláště při relativně vysokých daňových sazbách, které převládají v současnosti, nabývají daně velkého významu. Plátcům daně se dnes bohužel často více vyplatí investovat své úsilí a finance do vyhýbání se daním než do zvyšování vlastního nezdaněného příjmu.“⁶²

3.4.1 Daňové úniky

Placení daní vždy patřilo k neoblíbené povinnosti, neexistuje asi žádný podnikatelský subjekt, který by nechtěl minimalizovat své daně. I přesto, že daňové úniky společnost odsuzuje, i nadále existují ve všech státech světa.⁶³

Daňový únik není v legislativě definován, ale tento pojem je v daňové problematice často využíván. Jedná se o stav, kdy se daňový subjekt částečně nebo zcela vyhýbá placení daně.⁶⁴

⁶¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu: čj. 1 Afs 107/2014-31. In: 10. 9. 2014, n. 1

⁶² STIGLITZ, Joseph E. *Ekonomie veřejného sektoru*. Praha: GRADA Publishing, spol. s r.o., 1997, 664 s. ISBN 80-7169-454-1. Str. 461-462

⁶³ STIERANKA, Jozef. *Odhalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti: zborník vedeckých štúdií*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5. Str. 37

⁶⁴ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 223 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4.

Úniky daňových příjmů jsou záměrnou činností daňových subjektů za účelem snížení své daňové povinnosti. Mezi zákonným a nezákonným postupem optimalizace daní nemusí vždy existovat přesná hranice. Některé země (např. Nizozemí nebo Německo) považují za porušení zákona každý čin, který je proti záměru zákona, jiné země shledávají využití mezer v zákoně jako legální přístup. Proto je v oblasti mezinárodního podnikání relativní, co ještě je zákonné a co již je považováno za nezákonné.⁶⁵

Za daňový únik se v ČR považuje, když daňový subjekt daňové přiznání nepodá vůbec (tzn. daň nepřizná a neodvede), dále když daňové přiznání podá, daň vykáže, ale neodvede. Dále když daňový subjekt vykáže přijaté zdanitelné plnění, ale toto plnění nepoužije pro ekonomickou činnost, ale pro osobní potřebu nebo když si uplatní nárok na odpočet daně z daňového dokladu za pořízení zboží nebo služeb, které se vůbec neuskutečnily, tzn. obchodní transakce neproběhla, a daňový doklad je pouze fiktivní.

Za nejzávažnější podvody v mezinárodním měřítku jsou považovány karuselové obchody. Daňové subjekty se spojí do organizovaných skupin, které obvykle využívají přeshraniční obchody v rámci Evropské unie, při kterých je dodání zboží i poskytnutí služby mezi členskými státy osvobozené od daně z přidané hodnoty. Tento podvod je založen na skutečnosti, že jeden ze subjektů tohoto řetězce neodvede daň (tzn. existuje chybějící daň) a jiný subjekt v tomto řetězci i uplatní nárok na odpočet daně (tzn. získá výhodu v rozporu se zákonem, neboť daň nebyla odvedena, tudíž nemá nárok na odpočet daně). Chybějící daň lze identifikovat buď na počátku obchodních transakcí, kdy daň není subjektem odvedena do státního rozpočtu, nebo u konečného odběratele z EU, který nepřizná daň u pořízení zboží nebo poskytnutí služby z České republiky.

Za nelegální daňový únik, daňový podvod, týkající se neodvedení nebo zkrácení daně může být daňový subjekt postižen. Míra postihu záleží na rozsahu, a zda toto úmyslné porušení zákona správce daně jednoznačně prokázal. Pokud správce daně zjistí porušení zákona, doměří v rámci daňového řízení daň, včetně úroků a penále. Pokud tato nezákonná činnost je většího rozsahu, tj. přesáhne částku 50 000,- Kč (nově 100 000,- Kč), je klasifikována jako trestný čin úmyslného neodvedení nebo zkrácení daně a správce daně toto zjištění, včetně důkazních prostředků, předává Policii ČR k dalšímu řízení.⁶⁶

⁶⁵ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014, 248 s. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3. Str. 48

⁶⁶ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014, 248 s. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3. Str. 55

Daňovými trestnými činy jsou podle Trestního zákoníku neodvedení nebo zkrácení daně, poplatku a podobné platby, nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech označení zboží, padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely, dokazujících splnění poplatkové povinnosti, padělání, pozměnění známek, porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství.⁶⁷

3.4.2 Karuselové podvody

System karuselových podvodů spočívá v tom, že daňové subjekty vytvoří řetězec obchodních korporací, které mají mezinárodní charakter, řetězec působí minimálně ve dvou státech a prostřednictvím této skupiny předstírá obchodní činnost.⁶⁸

Karuselové podvody se také nazývají kolotočové podvody, kruhové podvody nebo podvody chybějícího obchodníka (Carousel Frauds, Missing Trader Frauds) a představují významnou část úniků na dani z přidané hodnoty. Organizované skupiny obvykle využívají přeshraničního obchodu v EU, při kterém je dodání zboží mezi státy osvobozené od DPH. Chybějící obchodník, jinak také nazývaný missing trader je takový obchodník, který měl odvést daň z přidané hodnoty státu a místo toho zmizí, tzn. stane se nekontaktním a daň, kterou byl povinen odvést státu, neodvede. Tento chybějící obchodník se také označuje jako bílý kuň. Karusel je již komplexnější typ podvodu, kdy se zboží obchoduje v tomto řetězci, část obchodů může být fiktivní, k některým dodáním zboží skutečně může dojít. Ale v jednom místě řetězce plátců DPH není daň příznána ani odvedena a příslušný daňový subjekt přestane existovat nebo se pro správce daně stane nekontaktním.

Princip karuselu spočívá v tom, že v základním schématu jsou minimálně tři subjekty:

- **Bílý kuň (missing trader)** – neodvede daň na výstupu
- **Firma (broker)** – žádá odpočet daně na vstupu
- **EU plátce**

Povinnost odvést daň vzniká u obchodníka, který pořídí zboží z jiného členského státu a toto zboží prodá ve svém domovském státě. Bílý kuň prodá zboží s daní. Obchodní korporace, která zboží koupí, zaplatí daň bílému koni a poté prodá zboží do Evropské unie (toto dodání je od daně osvobozeno). Obchodní korporace poté uplatní nárok na odpočet daně a zároveň bílý kuň daň neodvede a stane se pro správce daně nekontaktní. Pokud

⁶⁷ BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. Str. 880

⁶⁸ ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 96 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

Základní struktura karuselového podvodu obsahuje subjekty, které jsou nazývány missing trader, buffer a broker a také organizátora celého podvodu, což je osoba, která řetězec koordinuje, zapojuje do řetězce nové subjekty, redukuje použité bílé koně a vyplácí účastníkům odměny.

Missing trader, tzv. chybějící obchodník, je ve schématu struktury označen:

Obrázek 3 Missing trader



Organizátor na území České republiky umístí nekontaktní společnost, jejíž jednatelé jsou osoby, které nelze dohledat (např. jiní státní příslušníci, bezdomovci apod.), zpravidla mají fiktivní sídlo, nemají žádnou provozovnu a pro správce daně jsou nekontaktní. Na tyto nekontaktní společnosti organizátor vykáže dovoz zboží nebo pořízení zboží z jiného členského státu a jim tím vznikne povinnost přiznat a uhradit daň z přidané hodnoty z dovozu nebo pořízení zboží z JČS.⁷⁰

Zpravidla se jedná o společnosti, které nemají žádný majetek, mimo řetězec ani žádnou obchodní činnost, tudíž tyto společnosti daň nepřiznají, neuhradí a při doměření správcem daně neexistuje exekučitelný majetek. Jednatelé jsou obvykle bílí koně.

Buffer, tzv. nárazník, je ve schématu struktury označen:

Obrázek 4 Buffer



Buffer vytváří v obchodním řetězci nárazník mezi missing traderem a brokerem. Jeho role spočívá v tom, že zakryje vazby mezi nimi, aby ztížil odhalení podvodu a ochránil brokera před doměření daně na základě vědomostního testu o účelovém neodvedení daně, kdy se zakryje, že broker o těchto skutečnostech věděl, nebo vědět měl a mohl. Opět se jedná o společnosti, které nevlastní žádný majetek a sídlí na virtuální adrese. A cílem organizátora je, aby daňová povinnost byla doměřena právě té společnosti, která nevlastní žádný majetek ani finanční prostředky.⁷¹

⁷⁰ ŠEFČÍK, Michael. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, 96 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

⁷¹ ŠEFČÍK, Michael. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, 96 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

Buffer obvykle vykazuje velký obrat, ale malou daňovou povinnost, od missing tradera nakoupí zboží a za mírně navýšenou cenu prodá dál, často se jedná pouze o fakturaci zboží, kdy zboží buď vůbec neexistuje, nebo se vůbec odběrateli fyzicky nepřepraví.

Broker, tzv. Legitimit trader, je ve schématu struktury označen:

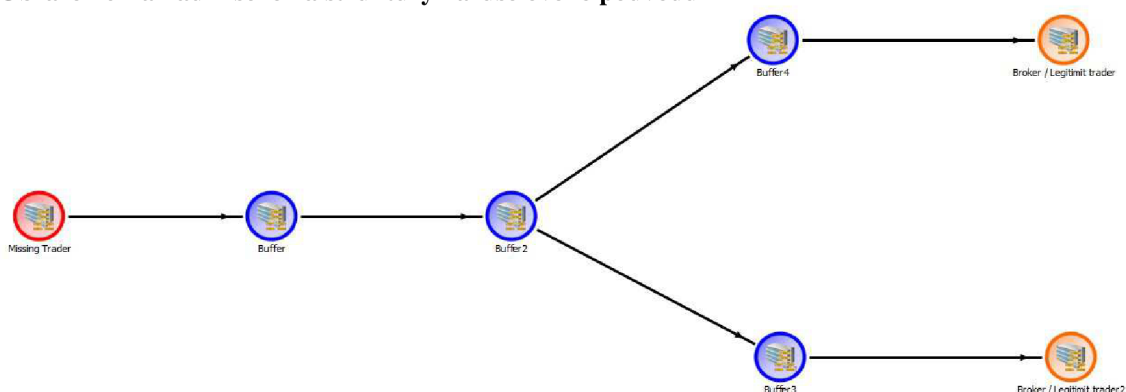
Obrázek 5 Broker/Legitimit trader



Broker nebo také Legitimit trader je reálná, fungující společnost, která získá nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých tuzemských plnění, která jsou ale dotčena podvodem v rámci tohoto řetězce a tím účelově sníží svou daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty.

Broker je obchodník, který zboží opět prodá do EU nebo třetích zemí a nárokuje si přitom vrácení daně od státu. Toto vrácení daně si nárokuje zdánlivě oprávněně, jako daň, kterou zaplatil chybějícímu obchodníkovi (který ale tuto daň státu neodvedl), ale když broker uskuteční plnění osvobozená od povinnosti odvést daň na výstupu (dodání zboží nebo poskytnutí služby do JČS nebo vývoz do třetí země) v jeho daňovém přiznání vznikne nadměrný odpočet,⁷² který správce daně musí vyplatit, pokud daňovému subjektu neprokáže vědomou účast na tomto podvodu.

Obrázek 6 Základní schéma struktury karuselového podvodu



Zdroj: vlastní Zpracování: vlastní

⁷² ŠEFČÍK, Michael. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, 96 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

Karuselové obchody mají dopad na ekonomiku státu, státu je buď odvedena nižší daň, nebo musí brokerovi neoprávněně vyplatit nadměrný odpočet (přitom daň na výstupu nebyla missing traderem odvedena). Pokud je do obchodu zapojeno několik plátců z JČS, je daň krácena prostřednictvím intrakomunitárních dodávek, kdy je zboží fakturačně opakovaně přepravováno mezi státy EU, aniž by fyzicky opustilo původní sklad, a tudíž se jedná o fiktivní dodání zboží.⁷³

Karuselové podvody vytváří pro zúčastněné daňové subjekty nelegální konkurenční výhody, dále tunelují systém daně z přidané hodnoty a tím státní rozpočty jednotlivých států. Proto Finanční správa zavádí nové nástroje pro kontrolu těchto daňových úniků a podvodů. Jsou to především: Zajišťovací příkazy, Reverse-charge, Organizační kroky Finanční správy (Daňová Kobra, Pomoc Praze, celorepublikové kontrolní kompetence, tzv. CEP), Kontrolní hlášení (KH), Elektronická evidence tržeb (EET)⁷⁴

3.5 Nástroje k zabránění daňových úniků

Stát se snaží nastavit kontrolní mechanismy tak, aby těmto daňovým únikům a podvodům na dani předcházel nebo je alespoň včas odhalil a využívá k tomu celou řadu nástrojů.

3.5.1 Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti - tzv. revers charge je v rámci mechanismu uplatňování DPH režimem specifickým. Při běžném režimu uplatňování daně z přidané hodnoty, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění (tj. plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil), v režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu příjemce tohoto plnění, tedy plátce, pro kterého bylo toto zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. Plátce, který toto zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad, kde neuvede výši daně, ale místo toho naopak uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno.⁷⁵

⁷³ ŠEFČÍK, Michael. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018, 96 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

⁷⁴ *Karuselový podvod* [online]. [cit. 2021-7-7]. Dostupné z: Karusel (karuselový podvod) | Kontrolní hlášení DPH | Daň z ...<https://www.financnisprava.cz> > kontrolni-hlaseni-DPH

⁷⁵ *Informace k režimu přenesení daňové povinnosti k DPH* [online]. [cit. 2021-7-8]. Dostupné z: Informace k režimu přenesení daňové povinnosti k DPH ve ...<https://www.sagit.cz> > info > informace-k-rezimu-prenese..

Režim přenesení daňové povinnosti se trvale použije při dodání zlata (ustanovení § 92b ZDPH), dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k tomuto zákonu (ustanovení § 92c ZDPH), dodání nemovité věci (ustanovení § 92d ZDPH), poskytnutí stavebních nebo montážních prací (ustanovení § 92e ZDPH), dále ho lze v některých případech použít dočasně.⁷⁶

3.5.2 Kontrolní hlášení

S účinností od 1. 1. 2016 vzniká plátcům daně z přidané hodnoty zákonná povinnost podávat kontrolní hlášení.

Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, podávané měsíčně, v termínu pro přiznání k dani z přidané hodnoty (podávané měsíčně i u čtvrtletních plátců), podávat ho lze pouze elektronicky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.⁷⁷

Důvodem pro zavedení povinnosti podávat kontrolní hlášení byla evidence jednotlivých dokladů, které daňový subjekt uvádí do přiznání k dani z přidané hodnoty sumární částkou za jednotlivá plnění. Do kontrolního hlášení daňový subjekt uvádí např. pořízení zboží jak z tuzemska, tak z jiného členského státu v oddíle A.2.

V tomto oddíle A.2. je každý takový daňový doklad vykázán na samostatném řádku kontrolního hlášení a daňový subjekt uvádí: identifikaci dodavatele, tj u tuzemského pořízení DIČ, u pořízení z JČS VAT ID, evidenční číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň (DPPD), základ daně a daň.⁷⁸

Před zavedením povinnosti podávat kontrolní hlášení správce daně tyto informace mohl získat pouze v součinnosti s daňovým subjektem, tj. po předložení evidence pro účely daně z přidané hodnoty dle ustanovení § 100 ZDPH, a pokud daňový subjekt se správcem daně nespolupracoval, neměl možnost tyto informace zjistit vůbec. Pouze v případě, že u obchodního partnera, v tomto případě dodavatele místně příslušný správce daně prováděl kontrolní činnost, tento dodavatel spolupracoval a evidenci pro daňové účely a příslušné doklady předložil, mohl místně příslušný správce daně dodavatele poskytnout tyto informace a doklady místně příslušnému správci daně nespolupracujícího daňového subjektu k dalšímu šetření. V kontrolním hlášení jsou uvedeny údaje o všech dokladech

⁷⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 78/2004.

⁷⁷ *Kontrolní hlášení DPH* [online]. [cit. 2021-7-8]. Dostupné z: Kontrolní hlášení DPH | Daň z přidané hodnoty | Daně ...<https://www.financnisprava.cz> > kontrolni-hlaseni-DPH

⁷⁸ BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: Praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 7. aktualizované vydání. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2017, 408 s. ISBN 978-80-7273-179-4. Str. 21

nad 10 000,- Kč a správce daně při nesoučinnosti daňového subjektu nebo pochybnostech, zda se plnění uskutečnilo, může uskutečnění plnění na těchto dokladech uvedených prověřit u obchodního partnera. Problém nastává u dokladů do 10 000,- Kč, které i v kontrolním hlášení daňový subjekt uvádí sumární částkou.

V kontrolním hlášení jsou členěny oddíly na oddíl A-výstupy, oddíl B-vstupy a oddíl C-kontrola. V oddílu C kontrolního hlášení jsou uvedeny součty jednotlivých oddílů, které se musí shodovat s jednotlivými řádky podaného přiznání k dani z přidané hodnoty.

Mezi nejčastější důvody kontroly finančního úřadu patří nesoulad vykázaného plnění v oddíle B. 2 odběratelem a nevykázání shodného plnění v oddíle A. 4 dodavatelem. Zpravidla jsou nesprávně uváděny čísla dokladů, datum uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP), formát DIČ odběratele/dodavatele či vykázání v nesprávné části kontrolního hlášení.⁷⁹

Platnost vyplněného tuzemského DIČ je možné ověřit přes tuzemský registr plátců daně z přidané hodnoty a VAT ID plátce z jiného členského státu přes systém VIES.

3.5.3 Souhrnné hlášení

Do souhrnného hlášení uvádí daňový subjekt veškerá dodání zboží nebo poskytnutí služby do jiného členského státu, včetně třístranných obchodů, kde je subjekt v pozici prostřední osoby.

V ustanovení § 102 ZDPH je uvedena povinnost plátce a identifikovaných osob podat souhrnné hlášení při dodání zboží, poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, a to opět v elektronické podobě.

Souhrnné hlášení jsou povinni podat plátcí, kteří:

- dodávají zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- přemísťují obchodní majetek do jiného členského státu,
- dodávají zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu podle § 17 zákona o DPH, pokud je plátce prostřední osobou v této transakci, nebo
- poskytují služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 zákona o DPH (s výjimkou služeb, které jsou v jiném členském státě osvobozeny od daně)

⁷⁹ *Kontrolní hlášení nejčastější chyby* [online]. [cit. 2021-7-12]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/kontrolni-hlaseni-a-nejcastejsi-chyby/>

osobě registrované k dani v jiném členském státě, u nichž je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

a dále identifikované osoby (dle ustanovení § 6g-i ZDPH), které poskytují služby s místem plnění v jiném členském státě podle ustanovení § 9 odst. 1 ZDPH.⁸⁰

Platnost vyplněného VAT ID plátce z jiného členského státu lze opět ověřit přes systém VIES.

3.5.4 Mezinárodní výměna informací

Mezinárodní výměna informací je upravena zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. V ustanovení § 1 odst. 2 tohoto zákona jsou upraveny formy této výměny:

- výměna informací na žádost,
- automatické výměny informací,
- výměny informací z vlastního podnětu,
- doručování písemností,
- účast při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně,
- provádění souběžných daňových kontrol.⁸¹

Tento zákon byl schválen na základě Nařízení Rady (ES) č. 1798 ze dne 7.10.2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. Toto nařízení definuje podmínky, jakým způsobem probíhá výměna dat, týkajících se daně z přidané hodnoty, mezi jednotlivými členskými státy. V souladu s tímto nařízením každý stát ustanoví jeden ústřední kontaktní orgán, který má odpovědnost za fungování této výměny informací v oblasti správní spolupráce. V České republice je tímto ústředním kontaktním orgánem Ministerstvo financí České republiky.

Nejčastěji je využívána mezinárodní výměna informací na žádost, a to když jeden členský stát dožádá jiný členský stát o informace ke konkrétní obchodní transakci. Dožádaný orgán tyto informace sdělí co nejrychleji, nejpozději do tří měsíců od přijetí žádosti, pokud informace zjišťuje u daňového subjektu nebo do jednoho měsíce, pokud tyto informace již má k dispozici (jedná se obvykle o informace, které již eviduje ve svých evidencích, jako

⁸⁰ Podávání souhrnného hlášení od roku 2010 [online]. [cit. 2021-7-8]. Dostupné z: Podávání souhrnného hlášení od roku 2010 a dále ...<https://www.financnisprava.cz> > dane > souhrnna-hlaseni

⁸¹ Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 70/2013. ustanovení § 1 odst. (2).

jsou např. registrační údaje apod.). Pokud dožádaný orgán nestihne odpovědět ve stanovených lhůtách, žádá o prodloužení lhůty s uvedením předpokládaného data odpovědi a odůvodněním, proč požaduje prodloužení lhůty.

Žádost je možno odeslat, když dožadující stát vyčerpал všechny možnosti ověření skutečností, týkajících se obchodní transakce u svého daňového subjektu a požaduje ověření těchto skutečností u obchodního partnera svého subjektu a zároveň hodnota této transakce musí překročit 15 000,- EUR.

Pokud obchodní transakce nedosahuje této výše nebo se jedná o informaci důležitou pro členský stát obchodního partnera, ale není požadovaná odpověď, je možno odeslat spontánní informaci, což je druhá nejčastější forma mezinárodní výměny informací.⁸²

V materiálu COM(2007)758 bylo konstatováno, že mechanismy, které jsou používány k podvodům na dani z přidané hodnoty, které využívají jednotného vnitřního trhu není možné řešit v jednotlivých členských státech, ale v boji proti těmto podvodům je nutný společný přístup. Proto bylo toto nařízení bylo nahrazeno Nařízením Rady č. 904/2010 ze dne 7.10.2009 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, přičemž jednotlivé články nabývaly účinnosti postupně.⁸³

Od 1.1.2015, je možnost v odůvodněných případech zaslat mezinárodní dožádání i do třetích zemí, ale základní podmínkou je, že s těmito zeměmi máme uzavřenou Smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo Dohodu o výměně v daňových záležitostech. Lhůta pro vyřízení této žádosti je šest měsíců.

3.5.5 EUROFISC

Eurofisc je rychlá výměna informací mezi členskými státy Evropské unie. Síť Eurofisc byla spuštěna v roce 2010 za účelem boje proti přeshraničním podvodům s DPH. Sjednotila a nahradila dřívější sítě Autocanet a Eurocanet. Jedná se především o rychlou detekci rizikového chování daňových subjektů, stanovení statusu daňového subjektu a zařazení do následujících rizikových skupin:

⁸² BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: Praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 7. aktualizované vydání. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2017, 408 s. ISBN 978-80-7273-179-4. Str. 396-397

⁸³ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU*, 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018, 382 s. ISBN 978-80-7502-274-5. Str. 167

Tabulka 1 Rizikové skupiny

Rizikové skupiny:
MT= missing trader , tj. plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží/poskytnutí služby dalšímu plátci ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, popř. vůbec nepodává daňová přiznání a stává se pro daňovou správu nekontaktní.
Defaulter = podává přiznání k dani z přidané hodnoty, kde přiznává intrakomunitární pořízení zboží/přijetí služby a následná plnění, ale neplatí své daňové povinnosti.
Zneužití zvláštního režimu = osoba registrovaná k dani v jiném členském státě deklaruje intrakomunitární dodání do ČR, ale není postupováno v souladu s § 90 ZDPH, náš plátce deklaruje použití § 90 ZDPH, ale není postupováno v souladu s § 90 ZDPH.
Cross invoicer = vykazuje intrakomunitární plnění (pořízení zboží, přijetí služeb z EU) a uskutečněná plnění v tuzemsku; podezření na fiktivní přijatá plnění v tuzemsku a fiktivní transakce do EU, výsledná daňová povinnost je nízká vlastní daň nebo nadměrný odpočet.
Conduit company = podezření ze zapojení v karuselových podvodech bez fiskální ztráty na našem území, převažuje intrakomunitární pořízení a dodání zboží, popř. intrakomunitární přijetí a poskytnutí služeb, často značné objemy těchto transakcí.
Hijacked number = identita plátce a jeho DIČ byla zneužita pro DPH intrakomunitární podvod (neoprávněné osvobození od DPH osobou registrovanou v JČS).
Broker = plátce může mimo pro něj typického pořízení zboží/přijetí služeb v tuzemsku a dodání zboží/poskytnutí služby do JČS vykazovat také následující transakce: dodání zboží/poskytnutí služby v tuzemsku, pořízení zboží/přijetí služby z JČS, dovoz a vývoz zboží. Dodavatelé/subdodavatelé v tuzemsku mohou být nekontaktními plátcí. Obdobně může obchodovat s podezřelými odběrateli-osobami registrovanými v JČS.
Remote Trader = na dálku ovládaný obchodník, je plátce podobný Conduit Company. Nepodává však daňová přiznání, kontrolní hlášení ani souhrnná hlášení nebo podává nulová daňová přiznání, ale ne souhrnná hlášení. Jeho hlavní rolí je blokovat mezinárodní výměnu informací a tím i detekci MT v jiném členském státě. Na první pohled RT vytváří dojem, že v daném státě je MT a dochází zde k podvodu. Skutečným úkolem RT je ale odvést pozornost od MT (a podvodu) v jiném členském státě.

Zdroj: www.financnisprava.cz, zpracování: vlastní

Na základě těchto informací sdílených v rámci sítě Eurofisc, po analýze těchto i dalších dostupných údajů mohou styční úředníci Eurofiscu přijmout vhodná opatření na národní úrovni, jako je vyřizování žádostí o informace, prověření obchodních transakcí daňových subjektů, stanovení nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou, nebo zrušení registrace k dani z přidané hodnoty.

Eurofisc je pověřen prací na:

- společném zpracování a analýze dat;
- koordinace následných akcí;
- přístup k celním údajům o dovozech osvobozených od DPH;
- možnost přímé výměny informací s Europolem a OLAF.

V roce 2019 začal Eurofisc používat elektronický systém: nástroj Transaction Network Analysis (TNA), k rychlé výměně a společném zpracování údajů o DPH. TNA umožňuje úředníkům Eurofiscu detekovat podezřelé sítě dříve a efektivněji.⁸⁴

Eurofisc vytváří i strategie, jak předcházet rizikům kolotočových podvodů, tento systém umožňuje přímý vstup národních daňových úřadů do databází v členském státě obchodního partnera a v budoucnu předpokládá, že budou zavedeny minimální společné standardy pro registraci fyzických i právnických osob k dani.⁸⁵

3.5.6 VIES

VIES (Value Added Tax Information Exchange System) je elektronický systém, ve kterém si můžou jak daňové subjekty, tak správci daně ověřit, že obchodní partner je registrován k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě Evropské unie.⁸⁶

VIES také využívá data vykázaná daňovými subjekty v systému ADIS a v daňových systémech v jiných členských státech. Jedná se o systém předávání informací o DPH v rámci členských států EU. Tento systém byl založen z důvodu zrušení hranic uvnitř EU (v r. 1993). Právní rámec je dán směrnicí 91/680/EEC (r. 1991), která řeší principy Zákona EU o DPH a nařízením 92/218/EEC (r. 1992), které řeší administrativní spolupráci v oblasti DPH. Principem je osvobodit plnění při intrakomunitárním dodání a zdanit

⁸⁴ *VAT and Administrative Cooperation* [online]. [cit. 2021-7-9]. Dostupné z: VAT and Administrative Cooperation | Taxation and Customs ...<https://ec.europa.eu/business/vat/>.

⁸⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU*, 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018, 382 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

⁸⁶ *VIES - European commission* [online]. [cit. 2021-7-9]. Dostupné z: VIES - European Commission https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies

intrakomunitární pořízení sazbou platnou v zemi příjemce, tj. v zemi spotřeby. Pro správné fungování tohoto systému musí každá členská země předávat informace o registračních záznamech plátců DPH a příp. změnách, ale také údaje o dodání do jiných členských států EU. Jsou to informace o intrakomunitárních dodávkách, které daňový subjekt uvádí v souhrnném hlášení. Tato data obsahují identifikaci odběratele v dané členské zemi, druh plnění a celkovou hodnotu intrakomunitárního dodání.⁸⁷

Tento systém byl zaveden, aby daňové subjekty chránil před neúmyslným zapojením do karuselového obchodu. Dále jsou pomocí tohoto systému přenášeny informace o obchodních transakcích týkajících se zboží a služeb probíhajících v rámci Evropské unie, nazývaných také intrakomunitární plnění. Tento systém je založen na předávání informací finančních správ v jednotlivých členských státech Evropské unie o registraci daňových subjektů k dani z přidané hodnoty⁸⁸ a také o sumárních hodnotách intrakomunitárních plnění mezi jednotlivými obchodními korporacemi. Informace o intrakomunitárních plněních jsou přístupné pouze správci daně, nikoli daňovým subjektům, ale na základě nesouladu mezi hodnotami vykázanými daňovým subjektem a jeho obchodními partnery z jiných členských států, ověřuje správce daně v součinnosti s daňovým subjektem, zda nastala chyba u daňového subjektu, jeho obchodního partnera z JČS nebo zda je nesoulad způsoben rozdíly v daňových a účetních zákonech jednotlivých států.

„Od našeho vstupu do Evropské unie jsme zapojeni do Jednotného vnitřního trhu, který je spojen s volným pohybem zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil. Pro přesnější kontrolu daňových úniků byla zavedena kontrola uplatňování nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného státu EU. K tomuto účelu byl vyvinut elektronický systém pro výměnu informací v oblasti DPH VIES (Value Added Tax Information Exchange System) umožňující správcům daně států EU ověřit, zda prodávající měl právo osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení zkontrolovat, zda kupující nabyté zboží řádně přiznal a zdanil. Systém VIES tedy slouží k zabezpečení výměny informací o pravdivém dodání zboží

⁸⁷ VIES (VAT Information Exchange System [online]. [cit. 2021-7-25]. Dostupné z: VIES (VAT Information Exchange System - TAXNET, [srohttps://www.taxnet.cz/vies](https://www.taxnet.cz/vies)

⁸⁸ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015, 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6. Str. 36

do jiného členského státu a poskytuje identifikační údaje o osobách registrovaných k DPH v rámci EU.“⁸⁹

Daňové subjekty si tak mohou ověřit, že jejich obchodní partner má platnou registraci k DPH. A správci daně pomocí VIES zjistí případné nesrovnalosti mezi hodnotami intrakomunitárních plnění, vykázanými daňovým subjektem a jeho obchodními partnery z JČS a mohou začít prověřovat, zda chyba ve vykazování intrakomunitárních plnění je na straně českého daňového subjektu nebo na straně obchodního partnera z JČS.

Je nutné podotknout, že je důležité, aby daňový subjekt dotaz na validitu VAT ID subjektu z JČS nedesílal anonymně, ale uváděl, za který ČR daňový subjekt se dotazuje. Jen tak se u dotazu vygeneruje unikátní číslo operace a jen takovýto dotaz lze v systému zpětně ověřit. Je to důležité především pro případ, že finanční správa jiného členského státu provede změny v registraci se zpětnou platností, protože pokud daňový subjekt ověřoval registraci a obdržel unikátní číslo operace, tak i v případě, že registrační údaje byly změněny, vždy správce daně uzná, že daňový subjekt postupoval v dobré víře.

3.5.7 Elektronická evidence tržeb (EET)

Elektronická evidence tržeb, tzv. EET je systém, jehož hlavním cílem je narovnat podnikatelské prostředí v České republice. Podobné formy evidence hotovostních tržeb fungují již téměř ve 20 evropských zemích.

Evidence tržeb zajišťuje, aby všichni podnikatelé měli stejné podmínky a řádně plnili své povinnosti vůči správci daně, aby ti nepoctiví podnikatelé, neměli konkurenční výhodu oproti poctivým živnostníkům a podnikatelům.

Evidence tržeb je tedy plošné opatření pro tržby, které podnikatelé inkasují v hotovosti. Vedlejším efektem evidence těchto hotovostních tržeb je i lepší výběr daní. Podle evidence Českého statistického úřadu před spuštěním elektronické evidence tržeb nebyly daňovými subjekty vykázaný tržby v hotovosti ve výši 160 mld. Kč ročně.

Evidenci tržeb podléhají tržby, které pocházejí z podnikatelské činnosti, a zároveň byly uhrazeny v hotovosti, směnkou, šekem, stravenkou, elektronickou peněženkou, voucherem nebo jiným obdobným způsobem.⁹⁰

⁸⁹ *K čemu slouží systém VIES?* [online]. [cit. 2021-7-9]. Dostupné z: K čemu slouží systém VIES? Jako ověřit platnost DIČ ...<https://www.finance.cz> > dph > system-vies

⁹⁰ *Etržby (EET)* [online]. [cit. 2021-7-10]. Dostupné z: Etržby (EET) | Finanční správa | Finanční správa <https://www.financnisprava.cz> > financni-sprava > eet

Evidenci tržeb naopak nepodléhají platby uskutečněné prostřednictvím bankovního převodu z účtu na účet a také platby uskutečněné platební kartou.

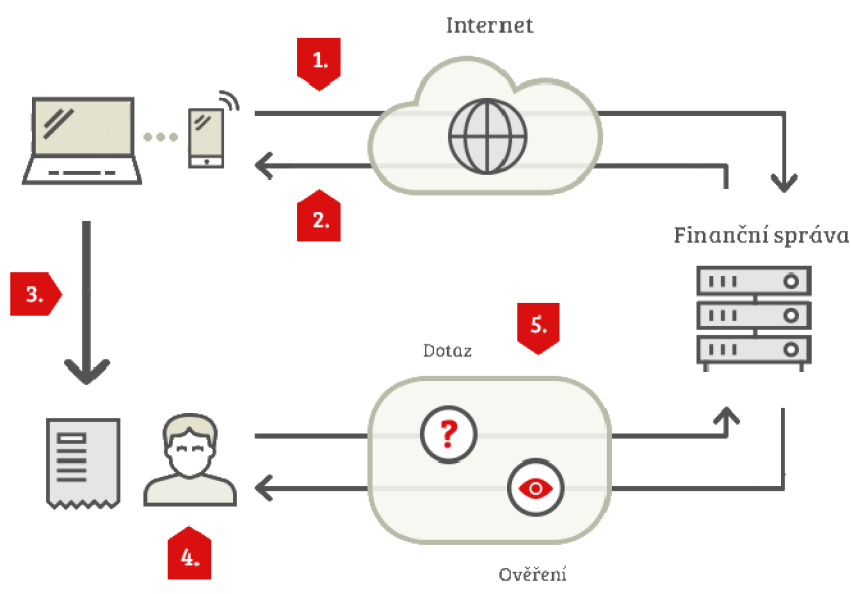
Evidovat tržby v hotovosti musí daňové subjekty, které platí nebo mají platit daně z příjmů v České republice, a jsou to podnikající fyzické osoby a právnické osoby s podnikatelskou činností, které lze také označit jako daňové rezidenty.

Do elektronické evidence tržeb se podnikatelé měli zapojovat postupně, a to takto:

- v 1. etapě - od 1. 12. 2016 - ubytovací a stravovací služby,
- v 2. etapě - od 1. 3. 2017 - maloobchod a velkoobchod,
- ve 3. a 4. společné etapě - od 1. 5. 2020 - ostatní činnosti, například svobodná povolání, doprava, zemědělství, řemesla a výrobní činnosti.

V důsledku nouzového stavu byla třetí a čtvrtá etapa Evidence tržeb odložena do 31. 12. 2022 a i činnosti, již dříve zapojené do systému EET mohou zasílání informací o tržbách přerušit nebo tyto informace zasílat na dobrovolné bázi. Přínos elektronické evidence tržeb (po zavedení všech 4 etap) je pro veřejné finance odhadován na 18 mld. Kč ročně. Z výsledků již zavedených prvních dvou etap je zřejmé, že odhadovaný přínos EET bude po kompletním zavedení všech etap dosažen.⁹¹

Obrázek 7 Způsob fungování systému evidence tržeb



Zdroj: *Etržby (EET)* [online]. [cit. 2021-7-10]. Dostupné z: Etržby (EET) | Finanční správa | Finanční správa <https://www.financnisprava.cz> > financni-sprava > eet

⁹¹ *Etržby (EET)* [online]. [cit. 2021-7-10]. Dostupné z: Etržby (EET) | Finanční správa | Finanční správa <https://www.financnisprava.cz> > financni-sprava > eet

1. Podnikatel zašle datovou zprávu o transakci ve formátu XML do systému Finanční správy.
2. Ze systému Finanční správy je zasláno potvrzení o přijetí s fiskálním identifikačním kódem.
3. Podnikatel vystaví účtenku (včetně fiskálního identifikačního kódu), kterou předá zákazníkovi.
4. Zákazník obdrží účtenku.
5. Zákazník si může ověřit svoji účtenku na [Daňovém portále](#), podnikatel si ověří tržby evidované pod jeho jménem ve webové aplikaci Elektronická evidence tržeb.⁹²

3.5.8 Nespolehlivý plátce

Nespolehlivý plátce je v ZDPH definován v ustanovení § 106a a **nespolehlivá osoba** v ustanovení § 106 aa.

Nespolehlivý plátce je v ustanovení § 106a, odst. 1 definován takto:

Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.⁹³

Nespolehlivá osoba je v ustanovení § 106 aa odst. 1 definována takto:

Poruší-li osoba, která není plátcem, závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tato osoba je nespolehlivou osobou.

A v odst. 4 je upřesněno: Dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, stává se tato osoba nespolehlivou osobou okamžikem, kdy přestane být plátcem.⁹⁴

Tato ustanovení byla do zákona o DPH implementována v roce 2013, kdy byly definovány tyto pojmy, zavedena povinnost daňových subjektů zveřejnit bankovní účty v registru správce daně a při obchodních transakcích s nespolehlivým plátcem zavedeno ručení příjemce plnění za daň, kterou tento nespolehlivý plátce neodvedl.

Vzhledem k tomu, že tyto definice uvedené v zákoně jsou velmi stručné, upřesnilo Generální finanční ředitelství, co považuje za závažné porušení plnění povinností plátce daně z přidané hodnoty a jaké porušení povinností tudíž může vést k označení plátce za nespolehlivého, jsou to tyto skutečnosti:

⁹² *Etržby (EET)* [online]. [cit. 2021-7-10]. Dostupné z: [Etržby \(EET\) | Finanční správa | Finanční správa](https://www.financnisprava.cz)<https://www.financnisprava.cz> > financni-sprava > eet

⁹³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 78/2004. ustanovení § 106a

⁹⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 78/2004. ustanovení § 106aa

- Správce daně vyměří nebo doměří daň z přidané hodnoty v minimální výši 500 000,- Kč
- Plátce se zapojil do obchodů, u kterých správce daně vydal zajišťovací příkaz, který daňový subjekt ve stanovené lhůtě neuhradil
- Osobní daňový účet plátce DPH vykazuje po dobu minimálně 3 kalendářních po sobě jdoucích měsíců nedoplatek v celkové kumulované výši minimálně 500 000,- Kč, a to bez příslušenství daně
- Správce daně neuzná plátcem vykázaný nárok na odpočet a sníží jej minimálně o 500 000,- Kč a tato vyměřená daň není plátcem uhrazena
- Daň je opakovaně (minimálně za 2 zdaňovací období z 6 po sobě jdoucích) stanovena podle pomůcek
- Plátce nereaguje na výzvy správce daně a nedoloží požadované doklady a informace
- Plátce opakovaně (minimálně 2x za rok) nepodá povinná podání k DPH (přiznání k DPH, souhrnné hlášení, kontrolní hlášení), a to ani na výzvu správce daně
- Plátce uvede nepravdivě skutečné sídlo společnosti

Zda je daňový subjekt nespolehlivý plátce/nespolehlivá osoba lze ověřit v celostátním registru plátců daně z přidané hodnoty registrovaných v České republice. V tomto registru jsou evidovány také další informace o daňovém subjektu, např. daňové identifikační číslo (DIČ), právní forma, obchodní název, sídlo, a od roku 2013 také čísla zveřejněných bankovních účtů plátců DPH a informace, zda daňový subjekt není nespolehlivý plátce/nespolehlivá osoba.

První nespolehlivý plátce DPH byl označen a zveřejněn v celostátním registru plátců DPH v květnu 2013 a v polovině roku 2016 už bylo v seznamu nespolehlivých plátců DPH zveřejněno téměř 5 800 subjektů. Vzhledem k tomu, že tyto údaje jsou neustále aktualizovány, je třeba, aby daňový subjekt vždy před uskutečněním obchodních transakcí ověřil aktuální stav registrace k dani z přidané hodnoty svých obchodních partnerů.⁹⁵

Pomocí tohoto nástroje nespolehlivý plátce jsou označeni rizikovní plátcí, kteří závažným způsobem porušují své povinnosti, ale kterým nelze zrušit registraci k dani z přidané hodnoty, protože jejich obrat překročil 1 000 000,- Kč za 12 po sobě jdoucích měsíců. Těmto plátcům není zrušena registrace k DPH, tudíž mohou i nadále obchodovat, ale

⁹⁵ *Nespolehlivý plátce DPH* [online]. [cit. 2021-7-10]. Dostupné z: Nespolehlivý plátce DPH - Nespolehlivý plátce | Informace ...<https://www.financnisprava.cz> > nespolehlivy-platce > n.

odběratel, který přijme plnění od nespolehlivého plátce, ručí za nezaplacenou daň. Toto ručení za nezaplacenou daň je upraveno v ZDPH, ustanovení § 109 odst. 3, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.⁹⁶

Informaci, zda je plátce označen jako nespolehlivý plátce, lze ověřit v celostátním registru plátců daně z přidané hodnoty na www stránkách Ministerstva financí ČR. Tomuto ručení se příjemce plnění vyhne, pokud uhradí dodavateli pouze částku ve výši základu daně a daň odvede sám Finančnímu úřadu na depozitní účet svého dodavatele - nespolehlivého plátce.⁹⁷

3.5.9 Zajišťovací příkaz

Podstatou zajišťovacího příkazu je zajištění úhrady dosud nesplatné nebo dosud nestanovené daně, pokud správce daně přepokládá, že daňový subjekt v době splatnosti této daně svou daňovou povinnost nesplní. Zajišťovací příkaz obsahoval již zákon č. 337/1993 Sb., o správě daní a poplatků (účinný v letech 1993 až 2010) v ustanovení § 71.

Novinkou však je speciální úprava vztahující se k DPH. Zajišťovací příkaz je nyní tedy upravován ve dvou právních předpisech⁹⁸, a to v:

zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ustanovení § 167 až § 169, kde je v odst. 1 uvedeno: Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz⁹⁹ a v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů v ustanovení § 103, kde je uvedeno: Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho

⁹⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 78/2004. ustanovení § 109

⁹⁷ HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015, 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6. Str. 22

⁹⁸ *Zajišťovací příkaz správce daně* [online]. [cit. 2021-7-9]. Dostupné z: Zajišťovací příkaz správce daně - Portál POHODA <https://portal.pohoda.cz> > zajistovaci-prikaz-spravce-dane

⁹⁹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 87/2009. ustanovení § 167 až § 169.

vydání.¹⁰⁰ Tento nástroj dává správci daně pravomoc vydat zajišťovací příkaz a požadovat uhrazení finanční částky na předpokládanou daňovou povinnost.

Zajištění úhrady daně je možné v situaci, kdy zajišťujeme úhradu na dosud nestanovenou daň, a to v případě, kdy existuje důvodná obava z její nedobytnosti, nebo na daň již stanovenou, ale dosud nesplatnou. Toto rozhodnutí není meritorní, ale předběžné, tudíž se jedná o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní, ale protože se jedná o závažný zásah do práv daňového subjektu, na základě soudní judikatury¹⁰¹ je možné vydaný zajišťovací příkaz přezkoumat. Podmínkou vydání tohoto zajišťovacího příkazu jsou důvodné obavy správce daně, že úhrada bude v budoucnu buď částečně nebo zcela nedobytná, nebo bude výběr spojen se značnými obtížemi. Zajišťovací příkaz je tedy tzv. předstižným rozhodnutím, které je založeno na úvaze správce daně, proto musí být náležitě odůvodněn a v odůvodnění musí být přesná identifikace důvodů, na základě kterých, byl zajišťovací příkaz vydán a také, jakým způsobem správce daně stanovil výši částky k zajištění. Proti zajišťovacímu příkazu je možné se do 30 dnů ode dne následujícího po doručení odvolat, ale odvolání musí být podáno u věcně a místně příslušného správce daně a nemá odkladný účinek. O odvolání musí správce daně rozhodnout do 30 dnů, jinak se zajišťovací příkaz stává neúčinným. Účinnost zajišťovacího příkazu končí dnem, kdy je daň stanovená a splatná a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.¹⁰²

¹⁰⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 78/2004. ustanovení § 103

¹⁰¹ Rozsudek rozšířeného senátu NSS: čj: 9 Afs 13/2008-90. In: *Č. 2001/2010 Sb. NSS*. 2009.

¹⁰² BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9. Str. 1017-1022

4 Vlastní práce

Každý z nástrojů k zabránění daňovým podvodům a únikům na dani je zaměřen na určitou skupinu daňových subjektů nebo na konkrétní komoditu, proto daňové subjekty mají různé daňové povinnosti podle předmětu činnosti. Daňové povinnosti daňových subjektů a kontrolní mechanismy a opatření ke kontrole jejich správného plnění by měly být nastaveny tak, aby se vzájemně doplňovaly. Z hlediska krácení daní a daňových podvodů jsou největší problémy na dani z přidané hodnoty, kde dochází k daňovým únikům nejčastěji, proto se většina těchto nástrojů týká daně z přidané hodnoty.

4.1 Kvalitativní výzkum metodou dotazování

V analytické části práce byl proveden kvalitativní výzkum metodou dotazování s použitím nástroje rozhovoru s deseti pracovníky Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3, kteří pracují na kontrolním odboru, oddělení daně z přidané hodnoty, z nichž jeden pracuje jako vedoucí odboru, dva pracují na pozici zástupce vedoucího, jeden je garantem VIES, ostatní jsou kontrolní pracovníci s dlouhou dobou praxe a velkými zkušenostmi. V rozhovoru byly zjišťovány problémy, s kterými se kontrolní pracovníci oddělení daně z přidané hodnoty setkávají při své kontrolní činnosti, vykresleny konkrétní problémové situace, které správci daně při své kontrolní činnosti řeší, dále byl zjišťován dopad nejdůležitějších změn, které přinesly novely daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty na kontrolní činnost a také byly zjišťovány možnosti kontrolních nástrojů, kontrolních mechanismů a kontrolních postupů, které má správce daně k dispozici při své kontrolní činnosti v praxi a následně vyhodnocena jejich efektivnost v boji proti krácení daní, daňovým únikům a podvodům na dani.

V další části rozhovoru byly zjišťovány praktické zkušenosti správce daně s konkrétními kontrolními nástroji, kterými jsou Kontrolní hlášení, Souhrnné hlášení, elektronický systém VIES a mezinárodní výměna informací.

Dále byla v analytické části práce zjišťována statistická data o počtu daňových subjektů, počtu podaných souhrnných hlášení, počtu a výsledcích daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností a výše doměřené daně, přičemž tato výše doměřené daně byla přepočítána na doměrek na jednu daňovou kontrolu a dále počtu mezinárodních výměn informací.

Výsledky provedeného rozhovoru i tato statistická data byly následně vyhodnoceny a byla navržena opatření, která by zvýšila efektivnost kontrolní činnosti, kontrolních nástrojů, kontrolních mechanismů a kontrolních postupů a snížila možnosti daňových úniků a podvodů na dani.

4.1.1 Polostrukturovaný rozhovor

V této části diplomové práce byl proveden kvalitativní výzkum s použitím metody dotazování, nástroje rozhovoru. Rozhovor je polostrukturovaný, byl proveden s deseti pracovníky kontrolního odboru, z nichž jeden pracuje jako vedoucí odboru, dva pracují na pozici zástupce vedoucího, jeden je garantem VIES, ostatní jsou kontrolní pracovníci s dlouhou dobou praxe a velkými zkušenostmi. Vzhledem k ochraně osobních údajů jsou tito pracovníci označeni pouze iniciálami DV, EČ, IB, JH, LD, LV, MB, MH, PK, PN a jejich odpovědi jsou v práci sumarizovány. V tomto rozhovoru byly položeny následující otázky a dále byly zjišťovány praktické zkušenosti správců daně s konkrétními kontrolními nástroji, kterými jsou Kontrolní hlášení, Souhrnné hlášení, elektronický systém VIES a mezinárodní výměna informací:

1. S jakými konkrétními problémy se setkávají správci daně při kontrolní činnosti na dani z přidané hodnoty?
2. Jsou současné kontrolní nástroje a kontrolní mechanismy dostačující k zabránění daňovým podvodům a únikům na dani z přidané hodnoty?
3. Jaké jsou pro kontrolní činnost správce daně nejdůležitější změny v novelách daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty, týkající se kontrolní činnosti správce daně na dani z přidané hodnoty?
4. Má kontrolní pracovník správce daně účinné nástroje k zabránění úmyslnému prodlužování daňového řízení obstrukčním jednáním daňových subjektů?
5. Jsou současné kontrolní nástroje a kontrolní mechanismy na prověřování mezinárodních obchodů v rámci vnitřního trhu Evropské unie v rámci elektronického systému VIES a

mezinárodní výměny informací dostatečně efektivní a dokážou zabránit podvodům na dani z přidané hodnoty a karuselovým podvodům?

6. Je přínosem pro kontrolní činnost správce daně na dani z přidané hodnoty zavedení kontrolních nástrojů Kontrolní hlášení, Souhrnné hlášení?

7. Jsou informace, které správce daně zjišťuje a získává v rámci elektronického systému VIES a mezinárodní výměny informací dostatečně konkrétní a lze je získat dostatečně rychle?

8. S jakými dalšími problémy a komplikacemi se setkává kontrolní pracovník při kontrolách daně z přidané hodnoty? Jaké další nástroje by dále pomohly při kontrolách daně z přidané hodnoty k zamezení a včasnému odhalování daňových podvodů?

Rozhovor byl proveden s deseti pracovníky Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3, kteří pracují na kontrolním odboru, oddělení daně z přidané hodnoty a z nichž jeden je garantem VIES, jeden pracuje jako vedoucí odboru, dva pracují na pozici zástupce vedoucího, ostatní jsou kontrolní pracovníci s dlouhou dobou praxe a velkými zkušenostmi.

1. S jakými konkrétními problémy se setkávají správci daně při kontrolní činnosti na dani z přidané hodnoty?

Z odpovědí dotazovaných pracovníků FÚ na tuto otázku vyplynulo, že nejčastější problémy, s kterými se správci daně při kontrolách daně z přidané hodnoty setkávají, jsou ty, že daňové subjekty nepředkládají v průběhu dokazování veškeré doklady, potřebné k provedení daňové kontroly, kontroly před vyměřením nebo postupu k odstranění pochybností. Subjekty předloží pouze část dokladů, které samy o sobě uskutečnění zdanitelného plnění neprokazují, a buď slíbí předložení dalších dokladů následně ve stanoveném termínu, nebo i bez termínu a další část dokladů v tomto termínu nepředloží nebo je nepředloží vůbec. Správce daně musí vyčkat do uplynutí stanoveného termínu, a dle praxe i několik dní po termínu, zda daňový subjekt doklady nezašle a teprve potom může napsat další výzvu k předložení těchto dokladů, a pokud toto daňový subjekt

několikrát zopakuje, daňové řízení se tím neúměrně prodlužuje. Navíc často nastává situace, kdy v průběhu dokazování daňový subjekt nepředloží veškeré doklady ani na opakované výzvy, správce daně vyhodnotí předložené důkazní prostředky, sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění a daňový subjekt teprve až při projednání tohoto dosavadního výsledku sdělí, že ještě nepředložil všechny důkazní prostředky, a že je opět do nějakého termínu předloží nebo navrhne provedení svědeckých výpovědí. V tomto okamžiku nelze daňové řízení ukončit a dokazování pokračuje, čímž se daňové řízení protahuje. Toto se nejvíce projevilo v uplynulém roce 2020, kdy správci daně měli příkaz, že z důvodu pandemické situace mají upřednostnit nekontaktní způsoby předkládání dokladů, tj. korespondenční zasílání prostřednictvím datové zprávy nebo poštovní přepravy. Ale i v případě, kdy se daňový subjekt dostaví na jednání na Územní pracoviště správce daně a nepřinese veškeré doklady, je stanoven termín, do kterého má předložit další doklady již korespondenčně. Ještě komplikovanější situace může nastat, pokud má daňový subjekt zmocněného zástupce. První problém nastává, že může být různý rozsah zmocnění tohoto zástupce, který může být v průběhu daňového řízení i změněn. Ale i pokud se jedná o zmocnění ke všem úkonům, nemá vždy tento zástupce veškeré doklady a musí je vyžadovat od jednatele nebo nemůže odpovědět na konkrétní otázky správce daně a musí je následně zjišťovat u jednatele nebo odpovědných osob a daňové řízení se tím prodlužuje.

Další velmi častý problém je, že daňový subjekt má sídlo na virtuální adrese, kde se fyzicky vůbec nenachází, v případě právnické osoby, nebo na ohlašovně, v případě fyzické osoby a je pro správce daně nekontaktní.

Dalším častým problémem je, když daňový subjekt, ač podniká v České republice, je cizí státní příslušník a v ČR se nezdržuje vůbec nebo jen několik dní v roce a nezná český jazyk. Činnost firmy řídí ze zahraničí. Ovšem v tomto případě je nutné rozlišit, zda se jedná o subjekt, který skutečně provádí ekonomickou činnost nebo zda se nejedná o tzv. „bílého koně“ v karuselovém podvodu, kde je činnost firmy řízena organizátorem.

2. Jsou současné kontrolní nástroje a kontrolní mechanismy dostačující k zabránění daňovým podvodům a únikům na dani z přidané hodnoty?

Z odpovědí dotazovaných pracovníků FÚ na tuto otázku vyplynulo, že postupně zaváděné kontrolní nástroje jsou většinou přínosem, například kontrolní hlášení umožňuje správcům

daně, aby i bez součinnosti s daňovým subjektem mohli nahlížením do kontrolního hlášení daňového subjektu zjistit, zda je konkrétní doklad vykázan dodavatelem i odběratelem, zda je ve správné výši základ daně i daň, DUZP, číslo daňového dokladu. Ale kromě toho se tyto daňové doklady v rámci lehké analytiky párují, a pokud je dodavatel nebo odběratel nevykáže nebo vykáže nesprávně, z tohoto párování vyběhne podnět z druhého kola párování a nespárované doklady jsou správcem daně prověřovány nejdříve neformálním způsobem. Pokud je zjištěn důvod nesrovnalosti, je odstraněn již před vyměřením a není nutné zahajovat postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu. Pokud je pochybení závažnější, je zahájen postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola. Nevýhodou je, že je nutné prověřovat všechny nespárované doklady předepsaným způsobem dle metodiky i v případě, že je hned na začátku prověřování zjištěno pouze administrativní pochybení. Další nástroj, elektronická evidence tržeb, je důležitý pro evidenci a zjištění veškerých plateb v hotovosti, dříve byly tržby vykazovány na jednotlivých provozovnách následnou evidencí, tzn. podnikatel vedl evidenci, ale správnost této evidence správce daně při následné kontrole nemohl nijak ověřit. Nyní je platba zaevidována a ihned odeslána s kódem FIK a BKP a je kdykoli následně možné ji ověřit. Navíc, pokud hodnoty vykázané daňovým subjektem v daňovém přiznání nesouhlasí s údaji vykázanými v EET, přijde opět správci daně podnět, že vznikl mezi těmito hodnotami rozdíl a je nutné tento rozdíl prověřit. Zavádění třetí a čtvrté etapy bylo přerušeno pandemickou situací.

Dalšími nástroji, které může správce daně použít, je elektronický systém VIES a mezinárodní výměna informací. Těmito nástroji správce daně ověřuje plnění v rámci Evropské unie. V systému VIES správci daně ověřují data o pořízení zboží z jiného členského státu EU, v přiznání k DPH daňový subjekt tento údaj uvádí sumární částkou, pokud se sumární částka liší, správce daně ověří, z kterého státu a který subjekt z JČS na daňový subjekt vykázal dodání a v jaké výši, a může ve spolupráci s daňovým subjektem zjistit, kde vznikl rozdíl. V tomto elektronickém systému je možné zjistit pouze celkovou částku od konkrétního dodavatele z JČS za čtvrtletí, tuto částku je možné rozklíčovat dle jednotlivých měsíců. Ale v tomto systému VIES nelze zjistit větší podrobnosti. V kontrolním hlášení může správce daně zjistit, které jednotlivé doklady vykázal daňový subjekt. Ale podrobnější informace lze ověřit pouze v rámci mezinárodní výměny informací zasláním žádosti o informace nazvanou SCAC. V této žádosti správce daně žádá o ověření informací o uskutečnění obchodní transakce a může požadovat i daňové doklady,

kteře toto uskutečnění prokazují a které lze použít v rámci dokazování v tuzemském daňovém řízení. Tyto systémy jsou velkým přínosem, protože jiným způsobem by správce daně nemohl získat informace z jiného členského státu, pomůžou při odhalování karuselových podvodů, ale až následně, když už k podvodu došlo, samy o sobě nezamezí, aby se podvod stal. A i když dojde k prověření, zjištění, jakým způsobem byl karuselový podvod zorganizován, a nezaplacená daň je doměřena, neznamená to, že tato doměřená daň je také vždy vymožena.

3. Jaké jsou pro kontrolní činnost správce daně nejdůležitější změny v novelách daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty, týkající se kontrolní činnosti správce daně na dani z přidané hodnoty?

Na tuto otázku pracovníci FÚ všichni shodně odpověděli, že nejdůležitější změnou je možnost zahájit daňovou kontrolu i bez součinnosti daňového subjektu, a to doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. Před novelou bylo nutné zahájit daňovou kontrolu sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly při osobním jednání s daňovým subjektem. Při přechodu z postupu k odstranění pochybností bylo součástí tohoto protokolu ukončení tohoto postupu k odstranění pochybností, shrnutí dosud provedených důkazních prostředků a zahájení daňové kontroly, při které bylo nutné do protokolu zapsat požadavky o předložení dalších důkazních prostředků a položení dalších otázek správce daně. Teprve těmito požadavky, uvedenými v protokolu, byla daňová kontrola zahájena. Pokud daňový subjekt nespocoval, správce daně daňovou kontrolu nezačal a mohl pouze stanovit daň dokázáním nebo podle pomůcek. Ke stanovení daně dokázáním musel mít správce daně k dispozici důkazní prostředky, stanovení podle pomůcek je jednak časově náročné a také není přesné, jedná se jen o odhad průměrné daňové povinnosti, na základě ekonomické činnosti srovnatelných daňových subjektů. Na základě nové právní úpravy správce daně neformálně kontaktuje daňový subjekt a zjistí preference, zda daňový subjekt preferuje převzít oznámení o zahájení daňové kontroly při osobním jednání nebo korespondenčně, sepíše o tom úřední záznam, a poté toto oznámení o zahájení daňové kontroly předá při osobním jednání nebo zašle. Samozřejmě i při tomto novém způsobu zahájení daňové kontroly je nutné, aby toto oznámení obsahovalo kromě rozsahu daňové kontroly i požadavek o předložení důkazních prostředků a položení otázek správce daně. Doručením nebo převzetím tohoto oznámení je daňová kontrola zahájena. Stejně tak je

podle nové právní úpravy možné daňovou kontrolu ukončit při osobním jednání nebo korespondenčně. Nejdříve správce daně sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, který předá daňovému subjektu při osobním jednání nebo korespondenčně, podle preferencí daňového subjektu, umožní mu vyjádřit se k tomuto dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění hned nebo v přiměřené lhůtě, případně uvést, že daňový subjekt možnost vyjádřit se k tomuto výsledku nepožaduje a následně daňovou kontrolu ukončí předáním oznámení o ukončení daňové kontroly. Tato změna je pro správce daně velkým přínosem, kdy nesoučinnost daňového subjektu nebo opakované omlouvání se z jednání o zahájení daňové kontroly, případně nedostavení se k tomuto jednání bez omluvy a později domluva dalších termínů už neumožňuje daňovému subjektu v prodlužování termínu zahájení i ukončení daňové kontroly. Správce daně zjistí preference daňového subjektu, tj. zda preferuje převzít oznámení o zahájení nebo ukončení daňové kontroly osobně nebo korespondenčně, pokud daňový subjekt preferuje převzít toto oznámení osobně, je domluven termín, pokud se daňový subjekt nedostaví, je toto oznámení odesláno korespondenčně.

4. Má kontrolní pracovník správce daně účinné nástroje k zabránění úmyslnému prodlužování daňového řízení obstrukčním jednáním daňových subjektů?

Na tuto otázku tato pracovníci FÚ většinou odpověděli, že účinné nástroje k zabránění úmyslnému a neodůvodněnému prodlužování daňového řízení správce daně nemá a k potřebné změně nedošlo ani na základě těchto novel. Těmito novelami došlo k potřebné změně při zahájení a ukončení daňových kontrol, ale pokud daňový subjekt prodlužuje daňové řízení v průběhu dokazování, nemůže správce daně nijak zamezit daňovému subjektu v obstrukčním jednání. Toto obstrukční jednání se projevuje tím, že daňový subjekt předloží pouze část dokladů a další důkazní prostředky nenavrhne při probíhajícím důkazním řízení, ale až při projednání dříve výsledku kontrolního zjištění, dle nové právní úpravy dosavadního výsledku kontrolního zjištění, správce daně musí tyto nové doklady a důkazní prostředky zahrnout, zhodnotit a znovu projednat a teprve poté může daňové řízení ukončit.

Dále daňový subjekt prodlužuje daňové řízení tím, že podává opakované stížnosti na postup správce daně, námitky na podjatost správce daně a další. Každou takovou stížností nebo námitkou, podávanou opakovaně se správce daně musí znovu zabývat, navíc

tato úřední osoba může činit pouze nezbytné úkony do vydání rozhodnutí o podjatosti a daňové řízení se tím neúměrně prodlužuje. Dále správce daně musí vždy dodržet zákonné lhůty, které jsou ke každému úkonu procesně stanoveny. Dále například také daňové řízení prodlužuje, když se daňový subjekt opakovaně nedostavuje na jednání nebo navrhuje svědky, které mají bydliště na ohlašovně a které nelze nikde dohledat, případně cizí státní příslušníky, které nemají v České republice bydliště a správce daně musí odeslat mezinárodní dožádání, aby byl výslech svědka proveden dle adresy bydliště v jiném členském státě. Problémem je, že ani na této adrese v JČS se často svědek nezdržuje, takže není možné svědka vyslechnout vůbec. V případě svědků, kteří mají bydliště v České republice, ale na předvolání ke svědecké výpovědi se nedostaví, je nutné toto předvolání odeslat ještě podruhé a teprve potom je možné odeslat požadavek Policii České republiky k předvedení svědka. Na každé toto předvolání je potřeba stanovit přiměřenou lhůtu po posledním datu lhůty pro doručení, což celkem činí zpravidla na každé předvolání i předvedení 3 týdny.

U všech úkonů je nutné dodržet procesní postup a procesní lhůty a tím se daňové řízení neúměrně prodlužuje.

5. Jsou současné kontrolní nástroje a kontrolní mechanismy na prověřování mezinárodních obchodů v rámci vnitřního trhu Evropské unie v rámci elektronického systému VIES a mezinárodní výměny informací dostatečně efektivní a dokážou zabránit podvodům na dani z přidané hodnoty a karuselovým podvodům?

Z odpovědí dotazovaných pracovníků FÚ na tuto otázku vyplynulo, že prověřování obchodních transakcí v rámci vnitřního trhu Evropské unie je komplikovanější, protože jen některá data z jiných členských států může správce daně vyhledat v ADIS. Jsou to údaje v systému VIES, kde lze dohledat data o dodání subjektů z JČS českým daňovým subjektům, která lze rozklíčovat podle dodavatele a zdaňovacího období. Data o dodání českých daňových subjektů odběratelům z JČS v tomto systému nejsou evidována, správce daně může nahlédnout do souhrnného hlášení, kde zjistí informace, které vykázal český daňový subjekt a zda vykázal stejné hodnoty i odběratel z JČS lze zjistit pouze odesláním žádosti o informace.

Dále pokud náš daňový subjekt tvrdí a doloží doklady, že on má obchodní transakci pořízení zboží z JČS vykázanou v daňovém přiznání a kontrolním hlášení v pořádku je

opět nutné pro získání podrobnějších informací a ověření uskutečnění obchodní transakce zaslat tuto žádost o informace.

Tato žádost o informace má lhůtu na vyřízení 3 měsíce, ale pokud dožádaný stát nestihne odpovědět v rámci této lhůty, je možné lhůtu prodloužit až na dobu 1 roku. Naštěstí odeslání této žádosti o informace staví lhůtu pro tuzemské daňové řízení, to znamená, že daňové řízení je pozastaveno okamžikem odeslání této žádosti z České republiky do doby, než do České republiky přijde odpověď.

Tyto žádosti o informace do jiných členských států EU navíc odesílá vždy garant VIES, který má přístup do příslušné aplikace, ne jednotliví pracovníci samostatně. Jedna z dotazovaných pracovníků FÚ je i garantem VIES, takže tato pracovnice odpověděla na tuto otázku nejen jako kontrolní pracovník, ale i jako tento garant. Mezinárodní výměna informací se neustále zdokonaluje a zkvalitňuje, přesto některé odpovědi nejsou dostatečně kvalitně prověřeny a zpracovány dostatečně podrobně, některé státy opakovaně prodlužují termíny odpovědí, takže tyto odpovědi přijdou velmi opožděně. V EU je volný pohyb zboží i služeb (tzn. lidské práce) a není tudíž žádná kontrola a evidence přechodů přes státní hranice jednotlivých států, proto je tento volný obchod zneužíván pro karuselové podvody. Dodání zboží do jiného členského státu je od daně osvobozeno. Pokud daňový subjekt vykáže v daňovém přiznání i v souhrnném hlášení dodání do JČS nemusí odvést daň, ale kontrola tohoto dodání není jednoduchá, lze zaslat mezinárodní dožádání – žádost o informace, kdy je u obchodního partnera zjišťováno, zda zboží skutečně přijal, ale pokud se jedná o nekontaktní subjekt, nelze toto dodání jiným způsobem prověřit, jiná evidence není, existuje povinnost daňových subjektů tyto transakce vykázat ve výkazu Intrastat, ale jedná se pouze o výkaz, kam údaje zadává daňový subjekt, ale není zde žádná kontrola, zda uvedené údaje vykázal správně. Tudíž bylo by vhodnější mít ještě jinou evidenci, kde by bylo možné pohyb zboží sledovat, a kde by vykázané údaje byly prověřovány již v okamžiku přepravy.

Obdobným způsobem lze ověřit i vývoz, ale na žádosti do třetích zemí je lhůta pro odpověď 6 měsíců, a pokud stát odpověď ani po této době nezašle, není možné odpověď urgovat.

Tyto nástroje pomáhají správcům daně v odhalování podvodů na dani z přidané hodnoty a karuselovým podvodům, ale zcela zabránit jim nedokážou.

6. Je přínosem pro kontrolní činnost správce daně na dani z přidané hodnoty zavedení kontrolních nástrojů Kontrolní hlášení, Souhrnné hlášení?

Z odpovědí dotazovaných pracovníků FÚ na tuto otázku vyplynulo, že správcům daně tyto kontrolní nástroje v kontrolní činnosti určitě pomáhají. Ale pouze v těch případech, kdy je daňový subjekt skutečně podává a vykazuje v nich správné údaje. Kontrolní hlášení mají daňové subjekty povinnost podávat od 1.1.2016, Souhrnné hlášení od vstupu České republiky do Evropské unie, to je 1.5.2004.

Co se týče kontrolního hlášení, je určitě přínosem, že správce daně může i bez součinnosti daňového subjektu zjistit konkrétní doklady, které daňový subjekt uvádí v daňovém přiznání sumárními částkami, zjistit odběratele nebo dodavatele a zda dodavatel daň odvedl, případně ověřit u dodavatele nebo odběratele další skutečnosti obchodní transakce. Problém nastává v oddíle B3. V ostatních oddílech se doklady vykazují jednotlivě, vždy číslo dokladu, datum uskutečnění, základ daně, daňová sazba a daň, takže správci daně mohou vyhledat, zda doklad vykázal správně dodavatel i odběratel a daň byla odvedena. Jen v tomto oddíle B.3. daňový subjekt uvádí 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 a tyto hodnoty uvádí pouze sumární částkou. V tomto oddíle se vykazují hodnoty nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uváděných na ř. 40 a 41 přiznání k DPH. Pokud daňový subjekt v tomto oddíle vykáže veškerá přijatá plnění nebo vysoké hodnoty oproti hodnotám vykázaným v ostatních oddílech, nemůže správce daně ověřit bez součinnosti s daňovým subjektem, zda jsou tyto hodnoty vykázané správně, ani zda dodavatelé daň odvedli.

7. Jsou informace, které správce daně zjišťuje a získává v rámci elektronického systému VIES a mezinárodní výměny informací dostatečně konkrétní a lze je získat dostatečně rychle?

Z odpovědí dotazovaných pracovníků FÚ na tuto otázku vyplynulo, že informace, které lze získat v elektronickém systému VIES jsou dostatečně rychlé, lze je získat do 24 hodin, ale nejsou příliš konkrétní, jedná se o sumární hodnoty za zdaňovací období a jednotlivého dodavatele, ale není možno zjistit počet plnění, DUZP, ani v případě, kdy výsledné částky neodpovídají údajům vykázaným daňovým subjektem, kde vznikl rozdíl. Nelze zde ani

zjistit v případě změny hodnot, k jakému datu a z jakého důvodu ke změně došlo (zda daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání, tudíž hodnoty změny jsou nezkontrolované nebo došlo k doměření správcem daně, tudíž se jedná o zkontrolované údaje).

Vzniklý rozdíl lze ověřit v rámci mezinárodní výměny informací, odesláním žádosti o informace, které je sice dostatečně konkrétní a je možné požadovat i důkazní prostředky, ale odpověď lze získat za delší dobu.

8. S jakými dalšími problémy a komplikacemi se setkává kontrolní pracovník při kontrolách daně z přidané hodnoty? Jaké další nástroje by dále pomohly při kontrolách daně z přidané hodnoty k zamezení a včasnému odhalování daňových podvodů?

Z odpovědí dotazovaných pracovníků FÚ na tuto otázku vyplynulo, že pokud by měli konkretizovat největší problémy a komplikace při kontrolní činnosti, jedná se především o problém, kdy daňový subjekt je nekontaktní zcela nebo částečně, přičemž skutečnost, že daňový subjekt je nekontaktní částečně je větší komplikací, kdy dochází k prodlužování daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností. Je to z toho důvodu, že když daňový subjekt předloží pouze část dokladů, správce daně musí odesílat další výzvy na předložení chybějících důkazních prostředků, dodržet u každé výzvy procesní lhůty, zhodnotit důkazní prostředky a daňový subjekt až při projednání výsledku kontrolního zjištění (nově dosavadního výsledku kontrolního zjištění) navrhne další důkazní prostředky, příp. výslechy svědků, poté je nutné důkazy navrhované daňovým subjektem provést, příp. pokusit se provést a vše znovu zhodnotit a znovu projednat.

Jeden z kontrolních pracovníků upozornil, že v současné době řeší případ, kdy zaslal dosavadní výsledek kontrolního zjištění, stanovil 15 denní lhůtu k vyjádření daňového subjektu a daňový subjekt současně požádal o prodloužení této lhůty a zároveň se odvolal proti této lhůtě, přičemž odvolání nemělo náležitosti, tudíž nebylo možné je projednat, ale bylo nutné daňový subjekt vyzvat k doplnění náležitostí. Toto jednání tento pracovník považuje za obstrukční jednání, protože daňový subjekt nepředložil v průběhu daňové kontroly žádné doklady, jen vždy žádal o prodloužení lhůt, ale doklady ani v těchto prodloužených lhůtách nepředložil. A těmito dvěma písemnostmi pouze správci daně

znemožňuje ukončit daňovou kontrolu a uměle prodlužuje termín jejího ukončení, aniž by měl v úmyslu požadované doklady předložit.

Dalším závažným problémem jsou zápisy jednatelů do obchodního rejstříku, kdy jsou zapisováni osoby s bydlištěm na ohlašovně, příp. cizí státní příslušníci, kteří se v České republice nezdržují, obvykle ani neumí český jazyk a které nelze žádným způsobem kontaktovat, v karuselovém podvodu bývají často tyto subjekty a jejich jednatele bílí koně. Dále také zápisy sídel právnických osob na virtuálních adresách, kde daňový subjekt není k zastížení, nemá nahlášenou ani provozovnu, kde by byl k zastížení. U fyzických osob totéž s adresou bydliště, tudíž místa podnikání na ohlašovně, tj. obecním, místním nebo městském úřadě.

Dále kontrolní činnost komplikuje situace, kdy rejstříkový soud vymaže jednatele, ale nezapiše nového jednatele, a tudíž neexistuje osoba, která by byla oprávněná za daňový subjekt jednat se správcem daně.

Další pracovník upozornil na problémy se zmocněnými zástupci, kteří jsou oprávněni jednat s FÚ jménem daňového subjektu, ale nemají přístup k účetnictví daňového subjektu, nemají přehled o obchodních aktivitách daňového subjektu. Tito zmocnění zástupci se sice na jednání obvykle dostaví, ale na žádost o předložení dokladů odpoví, že doklady nemají, ale vyžádají je od jednatele, na otázky, týkající se uskutečněných obchodních transakcí neumí odpovědět, ale opět odpoví, že odpovědi na položené otázky zjistí od jednatele a buď v termínu nezašlou požadované doklady a neodpoví na položené otázky, jen se omluví, že jednatel nereagoval, nebo nezašlou v termínu bez omluvy a reagují až na další výzvu opět pouze žádostmi o prodloužení termínů.

Při kontrolách daně z přidané hodnoty, ale i jiných daní by pomohlo, kdyby alespoň některé předchozí vyjmenované problémy byly znemožněny zákonem. Tzn., že daňový subjekt by musel mít zapsáno v obchodním rejstříku jako sídlo místo, kde je skutečně provozována ekonomická činnost, uloženo účetnictví, přijímána rozhodnutí o obchodní činnosti apod. To znamená místo, kde správce daně daňový subjekt zastihne. U fyzických osob by bylo vhodné, aby tato osoba, pokud chce podnikat, měla zákaz mít trvalé bydliště na ohlašovně. I u jednatelů právnických osob by bylo vhodné nezapsat takovou osobu, která má trvalé bydliště na ohlašovně nebo nevymazat předchozího jednatele, pokud není zapsán další.

Další nástroj, který by pomohl, by byly větší pravomoci správců daně zamezit obstrukčnímu jednání daňových subjektů opakovanými podáními obdobného charakteru a tím prodlužování daňových kontrol.

U neformálního prověřování nespárovaných dokladů v kontrolním hlášení, v případě, že správce daně zjistí, že se jedná pouze o administrativní pochybení, jednodušší postup vyřešení.

Garant VIES upozornil, že velkým přínosem by bylo jednodušší prověřování mezinárodních obchodních transakcí, jejich evidence, a především sjednocení daňových i účetních předpisů v rámci Evropské unie, aby nedocházelo k tomu, že jedna transakce je v každém státě vykazována a evidována jiným způsobem, omezení nebo zrušení výjimek jednotlivých států, sjednocení stanovení místa plnění, od kterého se odvíjí, ve kterém státě Evropské unie je daňový subjekt povinen odvést daň.

Dále by bylo vhodné, aby osobě, u které byla prokázána organizace daňového podvodu nebo účast na karuselovém podvodu bylo znemožněno nebo alespoň ztíženo zakládání dalších obchodních korporací, protože lze předpokládat, že po odhalení tohoto podvodu a obchodních korporací, které se ho účastnily, tato osoba založí nové obchodní korporace a bude v těchto podvodech pokračovat.

V další části rozhovoru byly zjišťovány praktické zkušenosti těchto pracovníků FÚ s konkrétními kontrolními nástroji: Kontrolní hlášení, Souhrnné hlášení, elektronický systém VIES a mezinárodní výměna informací.

4.1.2 Praktické zkušenosti správce daně s Kontrolním hlášením

Povinnost podat kontrolní hlášení vznikla plátcům daně z přidané hodnoty 1.1.2016.

Z rozhovoru s pracovníky FÚ vyplynulo, že na základě Kontrolního hlášení správce daně rozklíčuje položky, které jsou v daňovém přiznání uvedeny sumární částkou a zjistí jednotlivé doklady, identifikace odběratele nebo dodavatele a DUZP. Kontrolní hlášení je členěno na oddíly: oddíl A-výstupy, oddíl B-vstupy a oddíl C-kontrola. V oddílu C kontrolního hlášení jsou uvedeny součty jednotlivých oddílů, které se musí shodovat s jednotlivými řádky podaného přiznání k dani z přidané hodnoty.

Kontrolní hlášení plátce podává, pokud mu vznikne povinnost jej podat podle ustanovení § 101c ZDPH. Hodnoty v něm vyplněné vychází z evidence pro daňové účely, které plátce vede v souladu s ustanovením § 100 a 100a ZDPH.

Pokud ve zdaňovacím období plátce nepřijal ani neuskutečnil žádné plnění, které se uvádí do kontrolního hlášení, pak za toto zdaňovací období kontrolní hlášení nemusí podat a tuto skutečnost nemusí správci daně ani oznamovat. Podá přiznání k dani z přidané hodnoty a v něm vyplní ta plnění, které uskutečnil a která se do kontrolního hlášení neuvádí nebo podá nulové přiznání.

Plátce musí podat kontrolní hlášení pokud:

1. Uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu, ze které mu vznikla povinnost přiznat daň
2. Ze zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, které přijal nebo z úplaty, kterou poskytl:
 - mu vznikla povinnost přiznat daň podle ustanovení § 108
 - uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce
3. uplatňuje zvláštní režim pro investiční zlato dle ustanovení § 92

Párování kontrolních hlášení, lehká a těžká analytika

Pracovníci FÚ dále shodně sdělili, že údaje z kontrolních hlášení podaných plátcí v celé republice se přenesou na Územní pracoviště v Pardubicích, které bylo pověřeno prováděním párování údajů z jednotlivých kontrolních hlášení. Na tomto Územním pracovišti nejdříve probíhá lehká analytika, při které je v rámci prvního párování zkontrolováno, zda bylo kontrolní hlášení podáno ve správném formátu a struktuře, dále je zkontrolována správnost identifikačních údajů, vyplnění jednotlivých oddílů a soulad s přiznáním k dani z přidaného hodnoty.

Pokud jsou všechny výše uvedené údaje z kontrolního hlášení shledány v pořádku, přejdou do druhého párování, kde jsou porovnávány údaje dodavatelů a odběratelů. Znamená to, že pokud dodavatel uskuteční zdanitelné plnění, vystaví daňový doklad, uvede ho v daňovém přiznání a kontrolním hlášení, je v rámci druhého párování zkontrolováno, že odběratel tento doklad také uvedl v daňovém přiznání a kontrolním hlášení, a že všechny údaje v kontrolním hlášení dodavatel i odběratel uvedli shodně, pokud je vše v pořádku, daňové doklady se spárují. Pokud je v rámci druhého párování nalezen rozdíl mezi údaji, které uvedl dodavatel a odběratel, je na místně příslušné Územní pracoviště zaslán podnět z druhého párování (P2P) k prověření rozdílů zjištěných při analýze údajů z kontrolních hlášení v rámci lehké analytiky, evidováno pod číslem TMLS = Tuzemská multilaterální spolupráce. Každý podnět obsahuje porovnání jednoho dodavatelsko-odběratelského

vztahu a ve výstupu z P2P správce daně zjistí, které údaje jsou shodné a které se liší. Z údajů, které plátcí vyplňují, jsou to především nesoulad v čísle dokladu, DIČ, částce, DUZP, ale také, pokud uvedený subjekt je neplátce, doklad v KH neuvedl, nebo KH vůbec nepodal.

Všechny typy detekce rizika mají společné to, že existuje podezření z neoprávněného uplatnění nároku na odpočet. Každý podnět musí správce daně prošetřit nejdříve neformálním způsobem. Správce daně při tomto prověřování zjišťuje především, co způsobilo rozdíl v hodnotách uvedených v KH a na základě výsledku zjištění posoudí, zda došlo k neoprávněnému nároku na odpočet u odběratele nebo nepřiznání daně u dodavatele. Poté správce daně sepiše Úřední záznam o průběhu a výsledku prověřování, a pokud prověřovaný daňový subjekt vykázal vše správně, vyměří a postoupí podnět na Územní pracoviště dodavatele nebo odběratele podle typu chyby k opravě. Pokud zjistí chybu na straně daňového subjektu, kterou daňový subjekt v průběhu prověřování neodstranil nebo daňový subjekt na neformální kontakt nereagoval a důkazní prostředky nepředložil, zahájí postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu.

Pokud daňový subjekt vykáže v oddíle B.3. Přijatá zdanitelná plnění do 10 000,- Kč všechny daňové doklady, poměr dokladů do 10 000,- Kč a nad 10 000,- Kč neodpovídá běžné ekonomické činnosti, nebo pokud nepodává KH vůbec, ač jeho dodavatelé vykazují dodání zboží tomuto daňovému subjektu, obdrží příslušný správce daně opět v rámci lehké analytiky Zvláštní podnět, který se řeší obdobným způsobem jako podnět P2P.

V rámci těžké analytiky jsou porovnávány údaje z kontrolních hlášení plátců jak jednotlivě, tzn. změny v průběhu delšího časového období, tak i ve vzájemných porovnáních kontrolních hlášení navazujících odběratelů a dodavatelů a je zjišťováno, zda nenesou znaky plátců zapojených v řetězovém podvodu. Výstupy z těchto porovnání jsou postoupeny Generálnímu finančnímu ředitelství, Sekce řízení rizik, které informace porovná, posoudí, které transakce vykazují znaky plátců zapojených v řetězovém podvodu a ty postoupí v rámci podnětu z KHTA k prověření Územnímu pracovišti, které je vybráno jako aktivní pracoviště v rámci celostátní působnosti správce daně (CEP).

4.1.3 Praktické zkušenosti správce daně se Souhrnným hlášením

Pracovníci FÚ dále shodně sdělili, že v souhrnném hlášení daňový subjekt deklaruje dodání zboží nebo poskytnutí služby do jiného členského státu, včetně třístranných

obchodů, kde je daňový subjekt na pozici prostřední osoby, které vykázal v přiznání k dani z přidané hodnoty.

Údaje, které daňový subjekt uvedl v souhrnném hlášení, projdou nejdříve formální kontrolou, při které je zkontrolováno, že daňový subjekt uvedl platné VAT ID odběratele, který byl v příslušném zdaňovacím období registrován k dani z přidané hodnoty a byl aktivní.

Hodnoty, které daňový subjekt vykázal v souhrnném hlášení, jsou provázány s hodnotami uvedenými v daňovém přiznání, ř. 20 daňového přiznání odpovídá kódu plnění 0 a 1 v souhrnném hlášení, ř. 21 v DAP odpovídá kódu plnění 3 v SH a ř. 31 v DAP odpovídá kódu plnění 2 v SH.

Údaje z podaného souhrnného hlášení jsou automatizovaně přeneseny do daňových systémů příslušných států EU. Pokud daňový subjekt vyplní v souhrnném hlášení nějaký údaj chybně, podá Následné souhrnné hlášení, ale vzhledem k již přeneseným údajům, opraví pouze řádek, který chybně vyplnil, a to tak, že k chybnému řádku vyplní storno řádek, včetně chyby, a tyto řádky v řádném a následném souhrnném hlášení se spárují a vypadnou a poté uvede nový řádek správně vyplněný.

Údaje, které se přenesly do příslušných států EU ze souhrnných hlášení ze všech ostatních členských států, jsou sumarizovány v konkrétním členském státě v systému VIES a zároveň propojeny s daňovým systémem příslušného státu, čímž jsou vytvořeny kontrolní systémy, kde správce daně může vyhledat, jaký dodavatel z JČS na jeho daňový subjekt vykázal dodání zboží nebo poskytnutí služeb, za jaké období a v jaké sumární výši.

4.1.4 Praktické zkušenosti správce daně s elektronickým systémem VIES

Obecné zkušenosti s elektronickým systémem VIES byly zjišťovány u všech dotázaných pracovníků FÚ, konkrétní zkušenosti s tímto systémem i jeho fungováním byly poté zjišťovány u pracovnice, která je také garantem VIES, tudíž má k dispozici i informace, které běžný kontrolní pracovník k dispozici nemá, shrnutím těchto odpovědí vyplynulo, že elektronický systém VIES (Value Added Tax Information Exchange System) obsahuje úroveň informací L1 a L2.

Na úrovni informací L1, která probíhá pouze elektronicky, správce daně dotazem do systému L1 zjistí sumární hodnotu dodání zboží a poskytnutí služeb za jednotlivé členské

státy, které subjekty z JČS vykazaly na konkrétní český daňový subjekt za konkrétní čtvrtletí.

Na úrovni informací L2, která také probíhá pouze elektronicky, správce daně dotazem do systému L2 zjistí již podrobnější informace, a to tuto sumární hodnotu dodání zboží a poskytnutí služeb za členský stát již rozepsanou podle jednotlivých dodavatelů za konkrétní čtvrtletí a v případě měsíčního plátce dokáže rozklíčovat, která hodnota patří do kterého měsíce.

Výměna informací na úrovni L3 již neprobíhá elektronicky a bude podrobněji popsána v kapitole 4.1.5.

System VIES (Value Added Tax Information Exchange System) obsahuje hodnoty uvedené v daňových systémech a souhrnných hlášeních jednotlivých členských států. Jedná se o data o registraci k dani z přidané hodnoty daňových subjektů, nazvaná Registrační data a hodnoty intrakomunitárních plnění, které tyto subjekty uvedly v souhrnných hlášeních, nazvaná Obratová data. Jedná se vlastně o zrcadlové přijetí informací z jiných členských států Evropské unie, které členský stát na základě registrací k dani z přidané hodnoty a podaných souhrnných hlášení do jiných členských států Evropské unie poskytuje. Registrační data jsou pravidelně aktualizována, daňový subjekt, který posílá dotaz do systému Registrační data na informaci o registraci plátce z jiného členského státu, obdrží v odpovědi na dotaz pouze aktuální stav registrace. Správce daně má rozšířený přístup a může zjistit i historii registrace k dani z přidané hodnoty konkrétního plátce z jiného členského státu. I obratová data (data ze souhrnných hlášení) po podání dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty a následných souhrnných hlášení se po odeslání každého dalšího elektronického dotazu aktualizují. V členském státě, kam plátce zboží dodal nebo službu poskytl, jsou data o pořízení intrakomunitárního plnění členěna podle druhu plnění, tj. zboží, služby a třístranný obchod, ale také na data podaná v řádném termínu souhrnného hlášení a změnu obratu vykázaného v následném souhrnném hlášení, příp. doměření správcem daně.

Národní databáze jednotlivých členských států jsou propojeny prostřednictvím společné komunikační sítě CCN (Common Communication Network). Správci daně v jednotlivých členských státech se dotazují přímo nebo prostřednictvím příslušného orgánu CLO na tyto data do systémů ostatních členských států. V ČR jsou tyto data získávány prostřednictvím samostatné úlohy v ADIS VIES.

Obrázek 8 Vzor dotazu na registrační data



Zdroj: Finanční správa.cz

4.1.5 Praktické zkušenosti správce daně s Mezinárodní výměnou informací

Obecné zkušenosti s Mezinárodní výměnou informací byly opět zjišťovány u všech dotázaných pracovníků FÚ, ale konkrétní zkušenosti s tímto systémem i jeho fungováním byly poté zjišťovány u pracovnice, která je také garantem VIES, tudíž má k dispozici i informace, které běžný kontrolní pracovník k dispozici nemá, shrnutím těchto odpovědí vyplynulo, že Mezinárodní výměna informací (nebo také mezinárodní dožádání) na úrovni výměny informací L3 probíhá mimo ADIS a je možné tímto způsobem získat největší podrobnosti k dožadovaným údajům a také důkazní prostředky, které se vztahují k jednotlivým obchodním transakcím, nicméně tento způsob je časově náročný.

Mezinárodní výměna informací probíhá mimo ADIS, v členském státě mezi příslušnými orgány finanční správy v aplikaci pro výměnu informací L3 a mezi členskými státy prostřednictvím zabezpečených CCN mailů v rámci společné komunikační sítě EU (Common Communication Network), stejným způsobem jsou posílány i přílohy v elektronické podobě, které musí být v požadovaném tvaru i velikosti. Pokud velikost příloh překročí povolenou velikost (přílohy mohou být maximálně 4 o velikosti 13 MG), je možné zaslat je prostřednictvím zašifrovaného CD.

Při této výměně správci daně používají dva základní **typy** předávaných **informací**:

- Výměna informací na žádost = žádost o informace
- Výměna informací bez předchozí žádosti = spontánní výměna informací

Tato výměna je uskutečňována prostřednictvím standardizovaných elektronických formulářů nazývaných SCAC formulář (Standing Committee on Administrative Cooperation).

U těchto **formulářů** se rozlišují **dvě kategorie**:

- Obecná výměna informací
- Výměna informací zaměřená na boj proti podvodům

Obecná výměna informací se použije, pokud správce daně požaduje zkontrolovat, zda byla intrakomunitární transakce vykázána správně, obchodní transakce se jeví jako běžná a plátce není podezřelý z účasti na organizovaném podvodu.

Výměna informací zaměřená na boj proti podvodům se použije, pokud je podezření na účast při organizovaném podvodu nebo již byla účast prokázána a je potřeba zjistit podrobnější informace, příp. důkazní prostředky.

Dožadující se správce daně v případě odchozí Žádosti o informace musí splnit limit (15 000 EUR) a dožádaný správce daně musí odpovědět v nejkratším možném čase, nejdéle však do 3 měsíců. Pokud se jedná o informace, které má dožádaný správce daně již k dispozici, zpravidla při ověřování registračních údajů, zkracuje se lhůta pro vyřízení žádosti na 1 měsíc.

Pokud dožádaný správce daně nebude schopen odpovědět v rámci lhůty, požádá o prodloužení lhůty, s uvedením předpokládaného data odpovědi a odůvodněním, z jakého důvodu žádá o prodloužení.

V případě spontánní informace není stanoven limit, ani lhůta pro odpověď, ale může být požadovaná zpětná vazba, jakým způsobem byly informace použity. Případně, pokud není požadovaná zpětná vazba, ale dožádaný správce daně zjistí v průběhu prověřování informace, které mají vliv na daňové řízení správce daně dožadujícího státu a daňovou povinnost jím spravovaného subjektu, může odeslat zpětnou vazbu i na základě vlastního uvážení.

Pokud dožádaný orgán, kterému byla zaslána spontánní informace, požaduje další informace o obchodní transakci, musí odeslat odchozí Žádost o informace.

Výměna informací na úrovni L3 je používána správci daně příslušných daňových subjektů především při kontrolní činnosti. Pokud v průběhu daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností správce daně zjistí skutečnosti, které nasvědčují tomu, že intrakomunitární dodání nebo pořízení neproběhlo v souladu s formálně správnými

daňovými doklady předloženými daňovým subjektem, daňový subjekt předloží pouze část dokladů nebo je zcela nekontaktní, vyplní správce daně příslušný SCAC formulář (tj. žádost o mezinárodní dožádání - Standing Committee on Administrative Cooperation) a tento formulář prostřednictvím CLO svého členského státu odešle dožádanému členskému státu EU.

4.1.6 Praktické zkušenosti správce daně s kontrolními postupy

Pracovníci FÚ dále shodně sdělili, že **postup k odstranění pochybností i daňová kontrola** jsou postupy, které slouží k prověření správnosti daňových povinností. Který postup je v konkrétním případě vhodnější, rozhodne správce daně.

Správce daně může zvolit postup k odstranění pochybností, a pokud v průběhu dokazování zjistí, že toto dokazování bude obsáhlejší a časově i personálně náročnější, může přejít do daňové kontroly nebo může zvolit daňovou kontrolu rovnou.

Postupem k odstranění pochybností řeší správce daně konkrétní pochybnosti dílčího charakteru s předpokladem rychlého, časově a personálně nenáročného prověření, ukončení postupu k odstranění pochybností, vyměření daňového přiznání a v případě nadměrného odpočtu jeho vrácení do 4 měsíců.

Pokud v průběhu tohoto prověřování správce daně zjistí, že dokazování bude obsáhlé, časově a personálně náročné, překlopí postup k odstranění pochybností do daňové kontroly, která je pro toto náročnější dokazování vhodnějším nástrojem. Dnem zahájení daňové kontroly je ukončen postup k odstranění pochybností.

Postup k odstranění pochybností musí být zahájen do 30 dnů od termínu pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty zasláním **výzvy k odstranění pochybností**.

V této výzvě musí správce daně daňovému subjektu sdělit konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti daňového tvrzení podaného daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených a stanoví 15denní lhůtu k odstranění těchto pochybností. Pokud daňový subjekt nepředloží všechny doklady, prokazující uskutečnění předmětného plnění, zpochybněného touto výzvou, správce daně zašle daňovému subjektu **výzvu k prokázání skutečností**, ve které ho vyzve k předložení chybějících důkazních prostředků a stanoví přiměřenou lhůtu (ne kratší než 8 dní).

Pokud daňový subjekt neodstraní pochybnosti správce daně, sdělí správce daně daňovému subjektu dosavadní výsledek postupu k odstranění pochybností a daňový subjekt může do

15 dnů podat návrh na pokračování v dokazování, společně s navržením dalších důkazních prostředků.

Pokud správce daně neshledá důvody k pokračování v dokazování, rozhodne o stanovení daně.

Daňová kontrola musí být zahájena do 3 let po uplynutí termínu pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty.

Daňovou kontrolu správce daně zahajuje na již vyměřené daňové tvrzení a poté vystavuje dodatečný platební výměr.

Pokud daňové tvrzení ještě není vyměřeno, zahajuje správce daně daňovou kontrolu před vyměřením a po jejím ukončení vystavuje platební výměr.

Správce daně při zahájení daňové kontroly přenesse na daňový subjekt důkazní břemeno, tzn. vyzve daňový subjekt, aby doložil skutečnosti, které uvedl ve svém daňovém tvrzení, a to v rozsahu, v jakém je daňová kontrola zahájena.

V předchozí právní úpravě (DŘ) byla daňová kontrola zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly s daňovým subjektem v sídle správce daně, v sídle daňového subjektu nebo jeho provozovny. Správce daně se zpravidla nejdříve pokusil domluvit s daňovým subjektem termín zahájení neformální způsobem, pokud daňový subjekt nereagoval, odeslal správce daně neformální dopis a poté Výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly. Pokud daňový subjekt se správcem daně nespolečně pracoval a zahájení daňové kontroly neumožnil, daňovou kontrolu nebylo možné zahájit a správce daně mohl pouze stanovit daň dokázáním, pokud měl důkazní prostředky z jiného řízení, že daňový subjekt v daňovém tvrzení nevykázal daň ve správné výši nebo podle pomůcek, pokud důkazní prostředky k dispozici neměl.

Poslední novelizace právní úpravy (DŘ) umožňuje od 1.1.2021 zahájit daňovou kontrolu i bez součinnosti daňového subjektu. Nejdříve správce daně neformálním způsobem kontaktuje daňový subjekt a sdělí mu informaci, že má v úmyslu zahájit daňovou kontrolu a dotáže se, zda daňový subjekt preferuje předání Oznámení o zahájení daňové kontroly na osobním jednání nebo korespondenčně a podle volby daňového subjektu toto Oznámení předá při osobním jednání nebo zašle. Pokud se správci daně nepodaří daňový subjekt neformálně kontaktovat toto Oznámení zašle. Daňová kontrola je tedy zahájena doručením

oznámení o zahájení daňové kontroly, nebo jeho předáním při osobním jednání. V tomto Oznámení o zahájení daňové kontroly musí být vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Ovšem i po novele DŘ platí, že daňová kontrola je zahájena přenesením důkazního břemene, tj. správce daně v Oznámení o zahájení daňové kontroly vyzve daňový subjekt, aby doložil skutečnosti, které uvedl ve svém daňovém tvrzení.

Po zahájení daňové kontroly správce daně provádí dokazování, tzn. na základě důkazních prostředků zjišťuje skutkový stav, který je nezbytný pro rozhodování a naplňuje tak cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Správce daně přeneše výzvou k prokázání skutečností důkazní břemeno na daňový subjekt, který má povinnost daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Proces dokazování se skládá z několika fází a je zakončen hodnocením těchto důkazních prostředků.

Poté správce daně sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, který obsahuje důkazní prostředky, hodnocení a závěry správce daně. Tento dosavadní výsledek kontrolního zjištění správce daně sdělí daňovému subjektu při ústním jednání nebo korespondenčně podle preferencí daňového subjektu a stanoví mu přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření. Při ústním jednání mohou nastat následující situace: daňový subjekt prohlásí, že stanovení lhůty pro vyjádření nepožaduje a současně nevyužije svého práva vyjádřit se, vyjádří se ihned nebo vysloví souhlas s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění. Dotaz, zda daňový subjekt požaduje stanovit lhůtu, musí správce daně zachytit do protokolu, stejně jako odpověď a příp. vyjádření daňového subjektu.

Dále může daňový subjekt požádat o přiměřenou lhůtu k vyjádření nebo sdělí, že se vyjádří a navrhne lhůtu sám.

V situaci, kdy tento dosavadní výsledek kontrolního zjištění lze považovat za konečný, sepíše správce daně Zprávu o daňové kontrole, do níž tento výsledek promítne, Zprávu o daňové kontrole projedná s daňovým subjektem a daňovou kontrolu ukončí. Na základě této Zprávy o daňové kontrole je vystaven platební výměr příp. dodatečný platební výměr a podle § 147 odst. 3 DŘ je zpráva o daňové kontrole považována za odůvodnění tohoto rozhodnutí o stanovení daně, tj. platebního nebo dodatečného platebního výměru.

Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek (odst. 4).

Přičemž i v této právní úpravě zůstala správci daně možnost stanovit daň dokázáním, pokud má údaje z KH jiných subjektů nebo údaje z EET daňového subjektu, bez zahájení daňové kontroly. Je to v případě, pokud daňový subjekt na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, vystavenou na základě údajů z těchto evidencí nereaguje a dodatečné daňové přiznání nepodá.

4.1.7 Zhodnocení a posouzení praktického přínosu kontrolního a souhrnného hlášení a výměn informací na úrovni L1, L2, L3 k odhalování a zamezení daňových podvodů

Kontrolní hlášení

Na základě rozhovoru s pracovníky FÚ vyplynulo, že hlavním cílem zavedení kontrolního hlášení byla systémová pomoc správcům daně v odhalování daňových podvodů. Zamezením daňových podvodů se zamezí daňovým únikům, zefektivní se výběr daní, zvýší se inkaso daně z přidané hodnoty, ale také se narovná konkurenční prostředí mezi daňovými subjekty. Kontrolní hlášení, především porovnávání údajů v rámci těžké analytiky, bylo zavedeno především z důvodu zamezení nebo alespoň včasného odhalení karuselových podvodů. Princip karuselového podvodu je popsán v kapitole 3.4.2. Takto rozsáhlý a organizovaný podvod už nelze odhalit prověřením dokladů u daňového subjektu a jeho dodavatele nebo odběratele, protože jednotlivé obchodní transakce nepůsobí podezřele. Podezřelým se stává až odhalení všech článků řetězce, struktury konkrétního řetězce, pozice jednotlivých subjektů, jejich vazby a propojení, fiktivní doklady, kdy obchodní transakce, uvedené na těchto dokladech vůbec neproběhly a časté zapojení subjektů z jiných členských států, kdy dodání do JČS je fiktivní z důvodu, že takovéto dodání je osvobozeno od daně a v rámci řetězce znepřehlední jeho strukturu.

Zjištění konkrétních informací o intrakomunitárních transakcích a potvrzení jejich uskutečnění je možné pouze mezinárodním dožádáním, které je ale časově náročné, a pokud je subjekt z jiného členského státu nekontaktní, nelze uskutečnění těchto intrakomunitárních transakcí nijak ověřit.

Podrobněji je kontrolní hlášení popsáno v kapitole 3.5.2.

Souhrnné hlášení

Na základě údajů vykázaných daňovými subjekty v souhrnném hlášení státu dodání se přenesou data do státu pořízení. A správci daní ve státě pořizovatele mohou tyto data porovnat s údaji v daňového přiznání tohoto pořizovatele a v součinnosti s daňovým

subjektem zjistit, v kterém státě a u kterého dodavatele vznikl rozdíl a poté již řešit konkrétní nesrovnalost, nejdříve s daňovým subjektem, v případě pochybností zaslat žádost o informace do příslušného členského státu dodavatele. Ovšem toto mezinárodní dožádání je časově náročné, a pokud je subjekt z jiného členského státu nekontaktní, nelze uskutečnění těchto intrakomunitárních transakcí nijak ověřit. Podrobněji je souhrnné hlášení popsáno v kapitole 3.5.3.

Výměny informací na úrovni L1, L2, L3

Výměny informací probíhají podle nařízení EU na třech různých úrovních této výměny a jednotlivé úrovně se rozlišují podle míry podrobnosti dožádané informace.

V elektronickém systému VIES (Value Added Tax Information Exchange System) jsou obsaženy úrovně informací L1 a L2.

Úroveň informací L3, kde je možné získat největší podrobnosti k požadovaným údajům je mimo tento elektronický systém a umožňuje správci daně získat i důkazní prostředky, které se vztahují k jednotlivým obchodním transakcím, ale je časově náročnější a pokud je subjekt z jiného členského státu nekontaktní, nelze tyto informace jiným způsobem ověřit. Přesto tyto systémy Výměn informací pomáhají odhalovat mezinárodní podvody na dani z přidané hodnoty, kdy je zneužito osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, ale nemají funkci preventivní, tzn. nemohou těmto podvodům zamezit. Podrobněji je mezinárodní výměna informací popsána v kapitole 3.5.4 a systém VIES v kapitole 3.5.6.

4.1.8 Zhodnocení a posouzení praktického přínosu změn v kontrolních postupech v důsledku novel daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty

Zásadní změnou je možnost zahájení daňové kontroly i bez součinnosti daňového subjektu, a to doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. V dřívější právní úpravě, pokud se daňový subjekt nebo jeho zmocněný zástupce nedostavil k sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly, nebylo možné daňovou kontrolu jiným způsobem zahájit a bylo možné pouze stanovit daň podle pomůcek nebo dokázáním. V nové právní úpravě je daňová kontrola zahájena doručením nebo předáním při ústním jednání Oznámení o zahájení daňové kontroly, což je skutečnost rozhodně přínosná pro kontrolní činnost správce daně. Ovšem možnost stanovit daň dokázáním, bez zahájení daňové kontroly, pokud je tento postup vhodnější, zůstala i v této právní úpravě zachována.

Kontrolní postupy jsou podrobněji popsány v kapitole 3.3.2.

4.2 Statistická data - přehledy o počtu daňových subjektů, počtu podaných souhrnných hlášení, počtu a výsledcích daňových kontrol, postupů k odstranění pochybností a výše doměřené daně, počtu mezinárodních výměn informací

V této části diplomové práce jsou uvedena statistická data a přehledy týkající se daně z přidané hodnoty a kontrolní činnosti na této dani.

4.2.1 Přehled o počtu daňových subjektů

Všechny subjekty, které se v ČR registrovaly k jednotlivým daním, nejsou vždy aktivní, tzn. nevykonávají ekonomickou činnost, tyto subjekty správce daně nazývá evidované daňové subjekty. Jedná se obvykle o nekontaktní daňové subjekty, které nemají reálné sídlo, právnické osoby jsou evidovány na tzv. virtuálních sídlech, fyzické osoby jsou přihlášeny k trvalému pobytu na adrese ohlašovny, tj. obecního nebo městského úřadu. Často bývají nespolehlivými plátcí. Subjekty, které jsou nejen evidované, ale také aktivně vykonávají ekonomickou činnost, se nazývají aktivní.

Následující tabulka uvádí přehled evidovaných a aktivních daňových subjektů, registrovaných k dani z přidané hodnoty v jednotlivých letech od roku 2010.

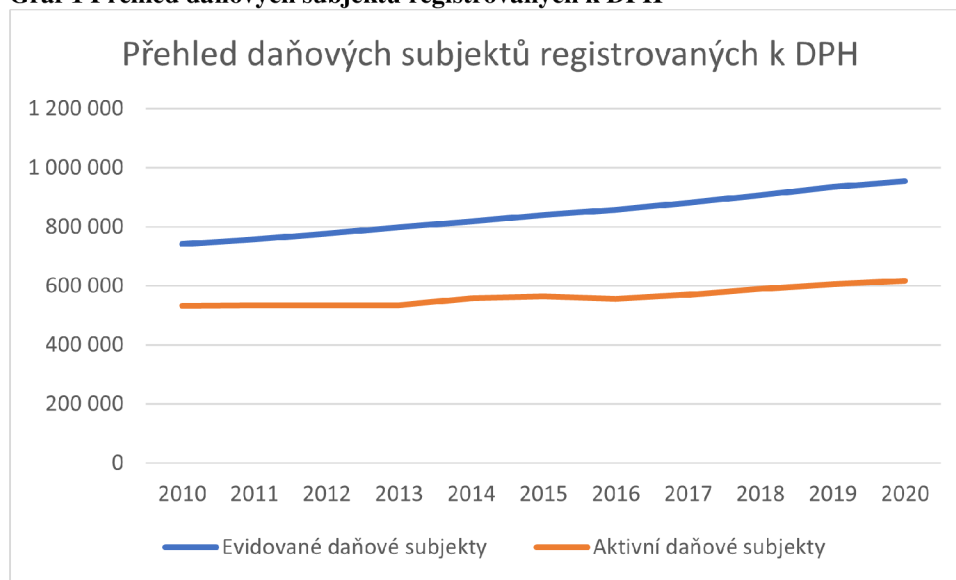
Jak je patrné z této tabulky, a ještě více z následného grafu, trendem je neustálé zvyšování počtu daňových subjektů, registrovaných k DPH. Tzn, počet daňových subjektů podnikajících v České republice a registrovaných k dani z přidané hodnoty neustále stoupá. Tento stoupající trend není přerušeno ani v roce 2016, kdy daňové subjekty prohlašovaly, že v důsledku zavedení povinnosti podávat kontrolní hlášení a zahájení první vlny zavádění elektronické evidence tržeb budou nuceny ukončovat činnost.

Tabulka 2 Přehled daňových subjektů registrovaných k DPH

Rok	Evidované daňové subjekty	Aktivní daňové subjekty
2010	741 911	532 055
2011	757 549	534 904
2012	776 562	534 880
2013	798 209	534 643
2014	817 902	558 835
2015	839 236	563 736
2016	857 719	556 684
2017	881 627	569 010
2018	907 815	588 813
2019	934 068	604 740
2020	954 942	616 327

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

Tytěž údaje pro větší přehlednost zpracované do grafu:

Graf 1 Přehled daňových subjektů registrovaných k DPH

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

4.2.2 Přehled počtu podaných souhrnných hlášení

V další tabulce jsou uvedeny počty podaných souhrnných hlášení a členěny podle toho, zda je podal plátcem nebo identifikovaná osoba. Celkový počet podaných souhrnných hlášení ve sledovaných letech mírně stoupá, kromě roku 2020, kdy byla ekonomická aktivita daňových subjektů omezena pandemickou situací.

V letech 2010 až 2013 není evidováno žádné podání souhrnných hlášení identifikovanou osobou, povinnost zaregistrovat se jako identifikovaná osoba byla zavedena až od roku 1.1.2013, což znamená, že v letech 2010 – 2012 tato kategorie neexistovala a v roce 2013 není tento údaj ve statistikách ještě rozlišován.

Identifikovaná osoba má povinnost podat souhrnné hlášení od 1.1.2013 v případě, že uskutečnila poskytnutí služby s místem plnění v JČS podle § 9, odst. 1 ZDPH, kdy je povinen přiznat daň příjemce této služby. Pro ostatní plnění, tuzemská i intrakomunitární, je identifikovaná osoba považována za neplátce.

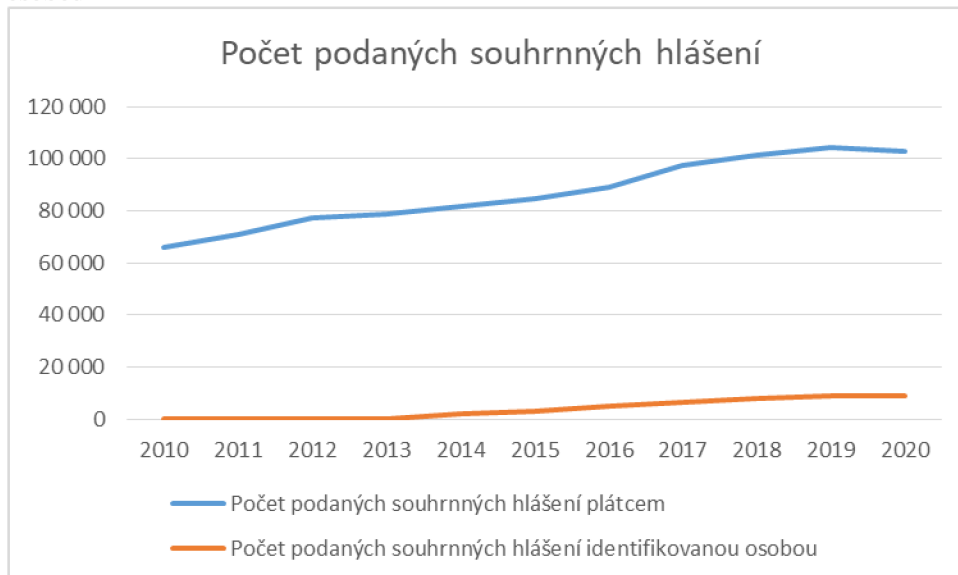
Tabulka 3 Přehled počtu podaných souhrnných hlášení v rozlišení podání plátcem a identifikovanou osobou

Rok	Počet podaných souhrnných hlášení	
	plátcem	identifikovanou osobou
2010	64 902	0
2011	70 782	0
2012	77 543	0
2013	78 926	0
2014	81 648	2 060
2015	84 628	3 232
2016	89 110	5 048
2017	97 625	6 460
2018	101 370	7 725
2019	104 456	8 718
2020	103 100	9 019

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

Tytěž údaje pro větší přehlednost zpracované do grafu:

Graf 2 Přehled počtu podaných souhrnných hlášení v rozlišení podání plátcem a identifikovanou osobou



Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

Od roku 2010 byla rozšířena povinnost pro plátce podat souhrnné hlášení nejen v případě dodání zboží do JČS (od 1.5.2004), ale i v případě poskytnutí služby s místem plnění v JČS podle § 9 odst. 1 ZDPH, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby. Od tohoto roku také dochází ke změně, kdy souhrnné hlášení lze podat pouze elektronicky, ne v papírové formě, jak to bylo možné do roku 2009.

V roce 2016 podalo souhrnné hlášení 89 110 plátců, a 5 048 Identifikovaných osob, celkem 94 158 subjektů, což je nárůst o 11 % oproti roku 2015.

V roce 2017 podalo souhrnné hlášení o dodání zboží/poskytnutí služby do jiného členského státu 97 625 plátců (o 15 % více než v roce 2016) a 6 460 Identifikovaných osob (meziroční nárůst oproti roku 2016 o 100 %). Tento nárůst byl způsoben tou skutečností, že se zvyšuje počet subjektů, které se na základě podmínek zákona musí stát Identifikovanými osobami.

V roce 2018 podalo souhrnné hlášení o dodání zboží/poskytnutí služby do jiného členského státu 101 370 plátců (nárůst o 4 % oproti roku 2017 = 97 625) a 7 725 Identifikovaných osob (nárůst o 20 % oproti roku 2017 = 6 460).

Za rok 2019 podalo souhrnné hlášení o dodání zboží/poskytnutí služby do jiného členského státu 104 456 plátců (nárůst o 3 % oproti roku 2018) a 8 718 Identifikovaných osob (nárůst o 13 % oproti roku 2018).

Za rok 2020 podalo souhrnné hlášení o dodání zboží/poskytnutí služby do jiného členského státu 103 100 plátců (obdobný počet jako v roce 2019) a 9 019 Identifikovaných osob (nárůst o 14 % oproti roku 2019).¹⁰³

Na základě těchto podaných souhrnných hlášení odchází data o plněních vykázaných Českými daňovými subjekty, tj. dodání zboží/poskytnutí služby do jiného členského státu do systému VIES jiných členských států, kteří si ve svém systému VIES mohou zkontrolovat, že Český daňový subjekt vykázal dodání jejich daňovému subjektu. Dále v tomto systému zjistí za jaké zdaňovací období, v jaké výši a který konkrétní subjekt toto dodání vykázal a v případě nesrovnalostí s údaji vykázanými jejich daňovým subjektem mohou tuto nesrovnalost řešit, nejdříve se svým daňovým subjektem, pokud nesouhlas bude přetrvávat nebo jejich daňový subjekt je nekontaktní, mohou poslat mezinárodní dožádání na úrovni L3.

4.2.3 Přehled počtu příchozích a odchozích žádostí o informace a spontánních informací

V následující tabulce jsou uvedeny počty příchozích a odchozích žádostí o informace a spontánních informací za roky 2010 až 2020.

¹⁰³ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky

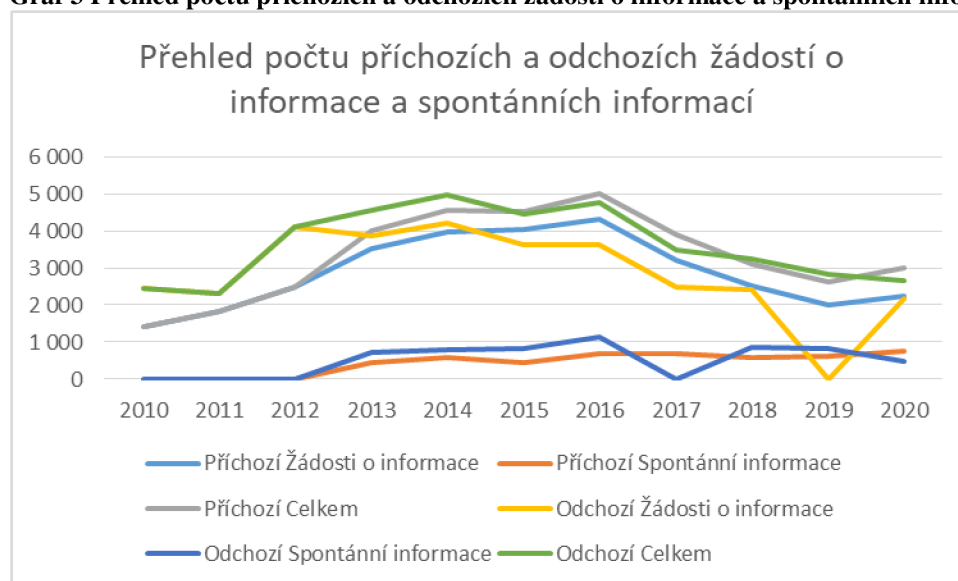
Tabulka 4 Přehled počtu příchozích a odchozích žádostí o informace a spontánních informací

Rok	Příchozí			Odchozí		
	Žádosti o informace	Spontánní informace	Celkem	Žádosti o informace	Spontánní informace	Celkem
2010	1 410	0	1 410	2 456	0	2 456
2011	1 820	0	1 820	2 308	0	2 308
2012	2 490	0	2 490	4 115	0	4 115
2013	3 526	465	3 991	3 854	712	4 566
2014	3 973	577	4 568	4 195	781	4 976
2015	4 050	461	4 511	3 611	824	4 435
2016	4 303	694	4 997	3 622	1 121	4 743
2017	3 196	684	3 880	2 471	1 019	3 490
2018	2 533	570	3 103	2 403	850	3 253
2019	1 991	635	2 626	1 978	837	2 815
2020	2 241	749	2 990	2 169	492	2 661

Zdroj: Finanční správa [online]. [cit. 2021-9-29]. Dostupné z: Finanční správa financnisprava.cz Zpracování: vlastní

Tytěž údaje pro větší přehlednost zpracované do grafu:

Graf 3 Přehled počtu příchozích a odchozích žádostí o informace a spontánních informací



Zdroj: Finanční správa [online]. [cit. 2021-9-29]. Dostupné z: Finanční správa financnisprava.cz Zpracování: vlastní

Na základě údajů uvedených v této tabulce, došlo v této oblasti výměny informací, tj. informací na žádost a spontánní výměny informací po řadě let, kdy se počet žádostí zasílaných do jiných členských států meziročně neustále zvyšoval, k přerušení tohoto stoupajícího trendu, a naopak od roku 2017 nastoupil opačný trend, tedy dochází ke snižování počtu těchto odchozích žádostí.

Souvisí to se zefektivňováním tohoto typu výměny informací, s větším zaměřením na transakce, které jsou zatížené zvýšeným rizikem podvodu a také se souběžným prověřováním konkrétních intrakomunitárních transakcí poskytnutých subjekty z jiných členských států v systému VIES s údaji v daňových přiznáních českých daňových subjektů.

Dalšími formami mezinárodní spolupráce jsou přímé přeshraniční spolupráce se sousedními zeměmi, které umožňují rychlejší a efektivnější předávání informací. A také souběžné kontroly (čl. 29 a 30 Nařízení Rady EU č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty). Tyto souběžné (multilaterální) kontroly (MLC) jsou prováděny u přeshraničních plnění a fakticky se jedná o zahájení koordinovaných kontrol subjektů nejméně ze dvou členských států správci daně z více členských států, kdy správci daně z těchto členských států mají společné nebo doplňující se daňové zájmy.¹⁰⁴

Mezinárodní spolupráce s třetími zeměmi na základě smluv o zamezení dvojího zdanění a dohod o výměně informací spočívá nejčastěji v žádostech o výsledky svědků a počet těchto mezinárodních výměn informací s třetími státy neustále roste, nicméně konkrétní počty těchto forem mezinárodní spolupráce nebyly zjištěny.¹⁰⁵

4.2.4 Přehled vývoje inkasa na DPH a rozdíl daně přiznané a vyměřené

V roce 2020 byly daňové příjmy, stejně jako celá ekonomika, výrazně ovlivněny pandemií COVID 19. V porovnání s rokem 2019 došlo k poklesu inkasa všech daňových příjmů celkem o 56 215 mil Kč, tj 6,2 %. Na dani z přidané hodnoty tento pokles činil 5 113 mil Kč, tj. 1,2 %.

¹⁰⁴ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky

¹⁰⁵ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky

Propad inkasa byl primárně způsoben zásadním poklesem celkové ekonomické aktivity daňových subjektů v důsledku omezení podnikatelských aktivit.

Státní rozpočet byl dále ovlivněn opatřeními státu zaměřenými na pomoc podnikatelům a na celkové oživení ekonomiky, které se projevily zvýšenými výdaji státního rozpočtu. Jedná se především o daňové úlevy, všechny typy kompenzačních bonusů, ale také posečkání a hrazení daně ve splátkách a posunutí termínů splatnosti daňových povinností.¹⁰⁶

Jak je patrné z následující tabulky inkasa za kalendářní rok a následně z těchto hodnot sestavených grafů kromě poklesu v roce 2020 má meziročně vývoj inkasa na dani z přidané hodnoty neustále od roku 1993 stoupající trend.

Tabulka 5 Přehled vývoje celkového inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 - 2020 v mil Kč

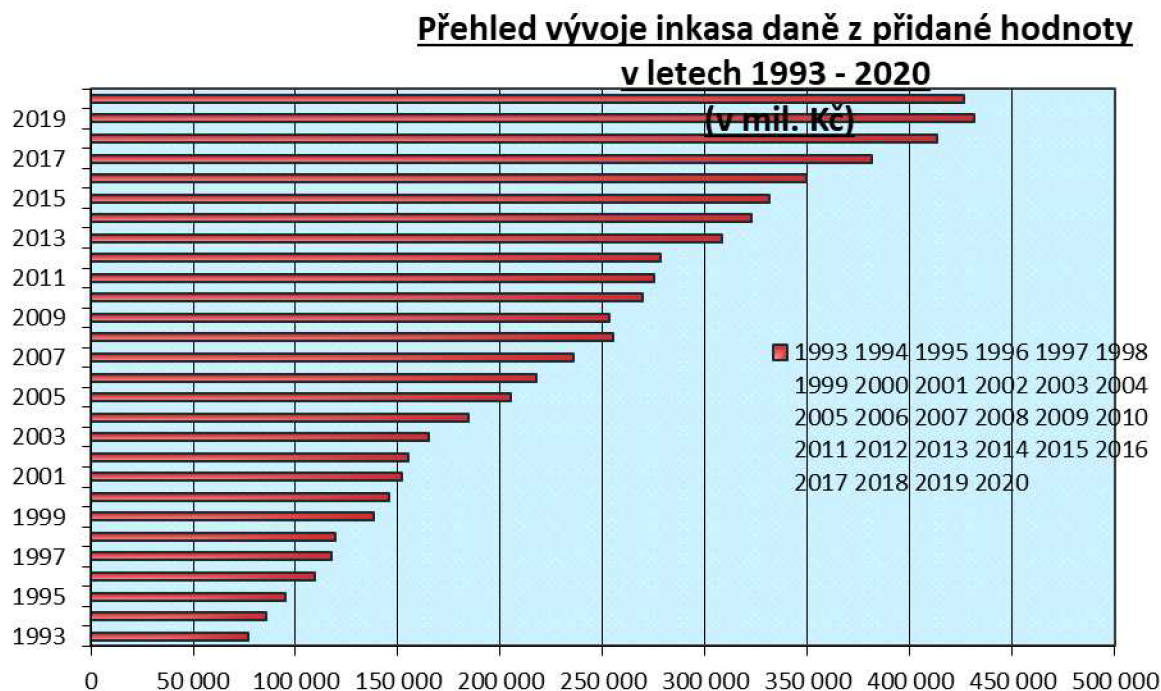
rok	1993	1994	1995	1996	1997	1998
∑ mil Kč	77 104	85 849	94 801	109 313	117 573	119 358
rok	1999	2000	2001	2002	2003	2004
∑ mil Kč	138 282	145 908	151 886	155 209	164 856	184 320
rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010
∑ mil Kč	204 941	217 394	235 844	254 939	253 464	269 582
rok	2011	2012	2013	2014	2015	2016
∑ mil Kč	275 188	278 052	308 300	322 662	331 604	349 460
rok	2017	2018	2019	2020		
∑ mil Kč	381 435	413 013	431 311	426 198		

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

Tentýž přehled vývoje celkového inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993–2020 v mil Kč pro větší přehlednost zpracovaný do grafů, a to sloupcového a pro lepší přehled vývoje inkasa i spojnicového:

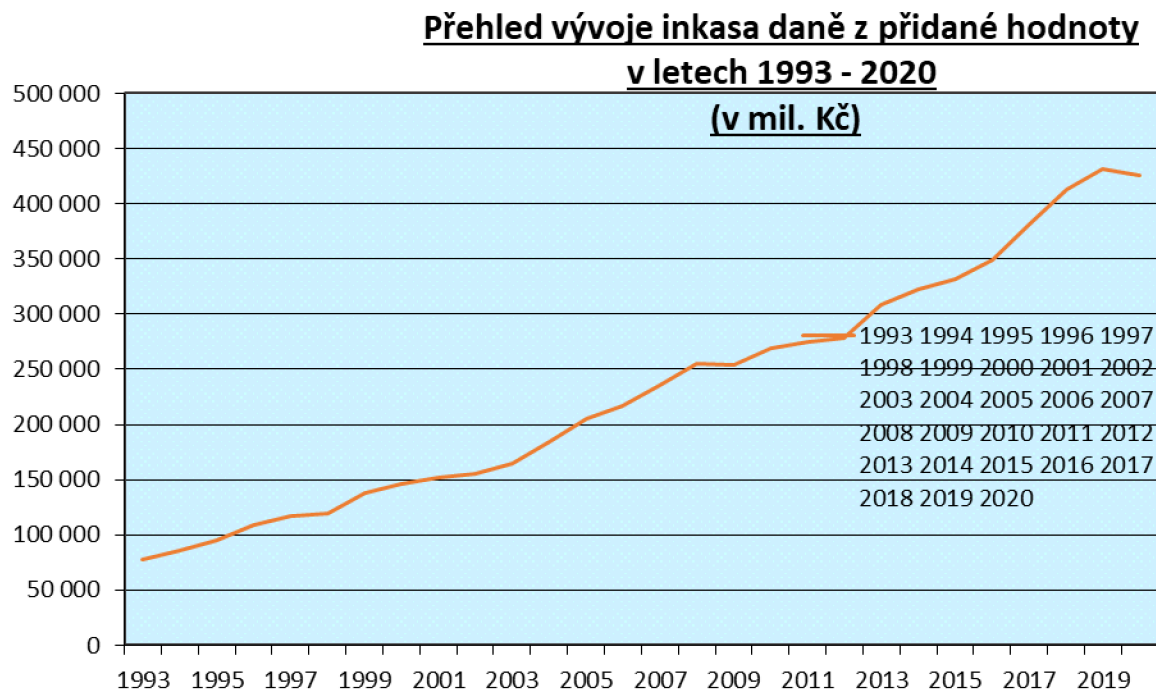
¹⁰⁶ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky

Graf 4 Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 - 2020 v mil Kč



Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

Graf 5 Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 - 2020 v mil Kč



Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

4.2.5 Přehled vývoje daně z přidané hodnoty přiznané, vyměřené a doměřené

V následující tabulce je uveden Vývoj rozdílu daně z přidané hodnoty přiznané v daňových tvrzeních a daně skutečně vyměřené za roky 2010 až 2020.

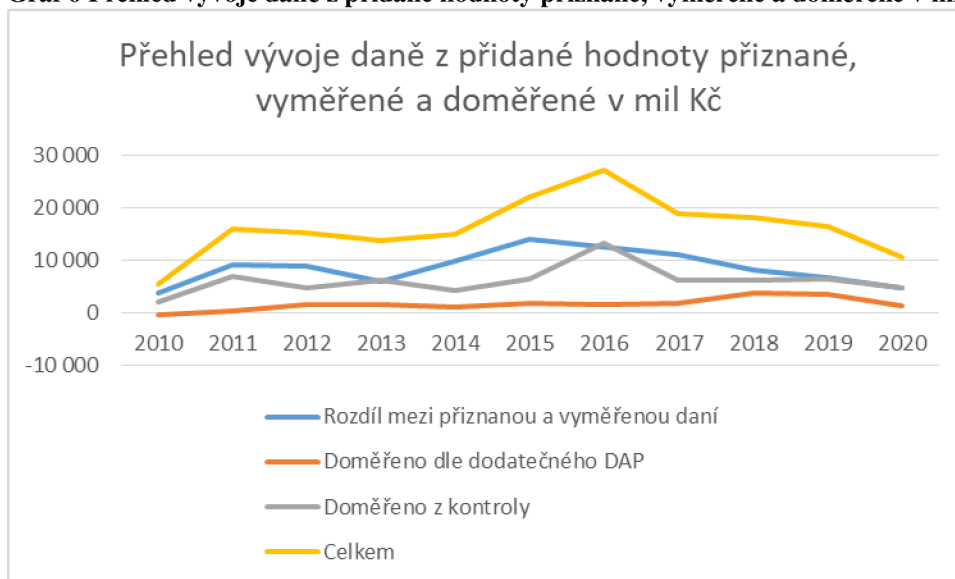
Tabulka 6 Přehled vývoje daně z přidané hodnoty přiznané, vyměřené a doměřené v mil Kč

Rok	Rozdíl mezi přiznanou a vyměřenou daní	Doměřeno dle dodatečného DAP	Doměřeno z kontroly	Celkem
2010	3 758	-372	2 029	5 415
2011	9 009	202	6 776	15 987
2012	8 924	1 552	4 631	15 107
2013	5 980	1 444	6 238	13 662
2014	9 674	1 023	4 117	14 814
2015	13 876	1 634	6 355	21 865
2016	12 426	1 475	13 169	27 070
2017	10 926	1 784	6 014	18 724
2018	8 100	3 684	6 177	17 961
2019	6 648	3 339	6 309	16 296
2020	4 731	1 154	4 749	10 634

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

Tytéž údaje pro větší přehlednost zpracované do grafu:

Graf 6 Přehled vývoje daně z přidané hodnoty přiznané, vyměřené a doměřené v mil Kč



Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

V tabulce Přehled vývoje rozdílu daně z přidané hodnoty přiznané a doměřené v mil. Kč jsou zvýrazněné hodnoty roku 2016, což je rok zavedení Kontrolního hlášení. Ve sloupci doměřeno z kontroly je v roce 2016 uvedena více než dvojnásobná hodnota než v ostatních letech, a to částka 13 69 mil. Kč. Což znamená, že očekávání vkládaná do zavedení Kontrolního hlášení byla oprávněná. V tomto roce bylo zavedením tohoto nástroje odhaleno a doměřeno dvojnásobně více daňových úniků. Ovšem v následujících letech se částka doměrků z kontroly vrací do k hodnotám před zavedením kontrolního hlášení, což může částečně znamenat, že obchodní korporace zúčastňující se daňových podvodů, zdokonalily strukturu podvodu a přizpůsobily svá daňová tvrzení údajům, které se v kontrolním hlášení uvádí. Ale především se jedná o ten důvod, že vzhledem k složitějším strukturám karuselových podvodů, trvá analytická činnost k odhalení tohoto podvodu, ale i samotná kontrolní činnost déle a kontroly nelze uzavřít dříve, než je prošetřen celý řetězec.

4.2.6 Přehled výsledků kontrolní činnosti

Kontrolní činnost správce daně spočívá nejen ve vlastní kontrolní činnosti, ale také v kvalitní, systematické a cíleně zaměřené vyhledávací a analytické činnosti, která využívá kontrolních nástrojů a kontrolních mechanismů, které jí zákon umožňuje a také moderních technologií, které tuto vyhledávací a analytickou činnost a její správné vyhodnocení ulehčí.

V rámci vyhledávací činnosti dochází k prověřování a vyhodnocování všech informací o daňových subjektech, které jsou správci daně dostupné a které souvisí s plněním daňových povinností daňových subjektů. Správce daně tak spolupracuje s ostatními orgány veřejné moci a třetími osobami a v důsledku elektronizace finanční správy jsou správci daně dostupné další zdroje informací, především veřejné registry a rejstříky, ale i vlastní činnost daňového subjektu v internetovém prostředí. Dále správce daně využívá všechny druhy mezinárodní spolupráce mezi členskými státy EU, a také opatření proti daňovým únikům, které postupně zavádí do zákona o DPH, např. režim přenesení daňové povinnosti od r. 2011, institut nespolehlivého plátce, zveřejňování účtů daňového subjektu v registru plátců DPH a rozšíření titulů pro ručení příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem zdanitelného plnění od r. 2013, kontrolní hlášení od r. 2016, elektronická evidence tržeb, zaváděná postupně ve 4 etapách od prosince 2016.

Výstupy z vyhledávací činnosti jsou dále zpracovány a hodnoceny moderními technologiemi, na základě výstupů z těchto analýz a vyhodnocení je kontrolní činnost cíleně zaměřena na konkrétní daňové subjekty a jejich ekonomickou činnost v rámci skupin daňových subjektů. Na základě těchto informací volí správce daně optimální nástroje pro řešení rizikových situací, odhalení daňových úniků, nápravu v plnění povinností daňových subjektů a tím tyto informace vedou k naplnění hlavního cíle správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

Přestože fiskální efekt této vyhledávací činnosti není možné vždy vyčíslit přesně, tato vyhledávací činnost výrazným způsobem přispívá ke zvýšení efektivity kontrolní činnosti finanční správy a působí také jako prevence rizikového chování daňových subjektů.

V důsledku těchto opatření je dynamika výběru daně z přidané hodnoty vyšší, než je makroekonomický vývoj a v meziročním srovnání je růst inkasa ovlivněn vyšší efektivitou výběru daně, jak je patrné v tabulce a grafech uvedených v kapitole 4.2.3. Pouze v roce 2020 je přerušen trend růstu inkasa, který byl způsoben vládními opatřeními a omezením ekonomické činnosti daňových subjektů v důsledku protiepidemických opatření.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky

Výsledky postupů k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností správce daně použije v případě konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového tvrzení, nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Přestože procesní prostor, který tento postup správci daně umožňuje využít, je užší než u daňové kontroly, je tento institut stále významný nástroj při správě daní při komunikaci s kontaktními daňovými subjekty, kdy správce daně řeší pochybnosti dílčího charakteru a předpokládá rychlý a pružný postup, kdy nebude nutné obsáhlé a časově i personálně náročné dokazování.

Tabulka 7 Počty a výsledky postupů k odstranění pochybností

Rok	Počet ukončených	Počet ukončených s rozdílem	Změna daňové povinnosti v tis. Kč	Změna nadměrného odpočtu v tis. Kč
2010	20 434	8 290	5 354 544	-2 159 299
2011	14 864	6 779	6 968 133	-2 144 840
2012	16 045	7 767	6 528 438	-2 706 163
2013	12 213	5 484	2 876 534	-1 713 981
2014	16 522	8 312	4 755 414	-1 526 874
2015	17 672	10 011	4 459 754	-3 105 244
2016	13 493	7 552	4 193 994	-678 862
2017	8 898	5 304	2 555 284	-545 691
2018	13 976	11 248	2 421 706	-1 298 920
2019	12 612	9 944	2 052 843	-1 168 004
2020	9 644	7 814	1 160 740	-804 860

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

Tytéž údaje pro větší přehlednost zpracované do grafu:

Graf 7 Přehled počtů a výsledků postupů k odstranění pochybností



Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

V roce 2010 byly procesní úkony daňového řízení upraveny zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, tzn. správce daně prováděl vytykáací řízení (od 1.1.2011 dle DŘ postup k odstranění pochybností). Vytykáací řízení v tomto roce byla zahajována v návaznosti na uplatnění nároku na odpočet z plnění přijatého od neplátce, neprokázání přijetí plnění a uplatnění nároku na odpočet, který nebyl použit pro ekonomickou činnost. Při vytykáacích řízeních i daňových kontrolách se v tomto roce rozvíjely elektronické metody práce, zkvalitnila se mezinárodní výměna informací, zvýšila se míra spolupráce s Finančně analytickým útvarem Ministerstva Financí i Policií ČR.¹⁰⁸

Od roku 2011 je prováděn postup k odstranění pochybností podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který od 1.1.2011 nahradil vytykáací řízení. V tomto roce došlo k mírnému snížení počtu postupů k odstranění pochybností oproti roku 2010, a to především z důvodu, že daňový řád umožňuje neformální kontaktování daňových subjektů při zjištění drobných pochybení především administrativního charakteru. Z tohoto důvodu byla tato pochybení vyřešena neformálním způsobem bez nutnosti zahajování postupu k odstranění pochybností.

V roce 2012 bylo nejčastěji prověřováno správné vykázení ustanovení § 92e zákona č. 235/2001 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, které je účinné od

¹⁰⁸ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky

1.1.2012 a upravuje přenesení daňové povinnosti při poskytnutí stavebních prací. Oproti roku 2011 došlo k navýšení počtu ukončených postupů k odstranění pochybností a také se podařilo nevyplatit v rámci neoprávněně vykázaných nadměrných odpočtů vyšší částky než v roce 2011.

V roce 2013 byly nejčastěji prověřovány rizikové případy, kdy jedinou ekonomickou činností daňového subjektu bylo pořízení zboží z JČS a následné dodání do JČS, bez jakýchkoli tuzemských plnění, případy fiktivních plnění nebo případy, kdy přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění vykazuje daňový subjekt téměř ve shodné výši. Ovšem v tomto roce došlo k poklesu ukončených postupů k odstranění pochybností, což může být částečně způsobeno tím, že správce daně, jednodušší případy vyřeší v rámci neformálního kontaktu.

V roce 2014 došlo k navýšení ukončených postupů k odstranění pochybností a také k navýšení ukončených POP s rozdílem oproti roku 2013. Z výsledků POP je patrný nárůst pokusů vylákat nezákonným způsobem nadměrný odpočet zneužitím systému DPH.

I v roce 2015 došlo k navýšení ukončených postupů k odstranění pochybností a také k navýšení ukončených POP s rozdílem oproti roku 2014. V tomto roce došlo k významnému fiskálnímu efektu oproti předchozím rokům. Prověřovány byly zejména obchodní transakce v rizikových komoditách (např. barevné a drahé kovy, maso, PHM) .

Od 1.1.2016 mají daňové subjekty povinnost podávat kontrolní hlášení, v rámci POP byly řešeny i nedostatky v podávaných kontrolních hlášeních. Nejčastěji zjištěné nedostatky byla snaha daňových subjektů o zneužití systému DPH, neprokázání nároku na odpočet z přijatých plnění, uplatnění odpočtu z fiktivních faktur, neprokázání vývozu nebo dodání do JČS.

Počet postupů k odstranění pochybností v roce 2017 klesá, oproti roku 2016 je pokles o 23,6 %. Tento pokles je částečně způsoben tím, že některé nesrovnalosti jsou odstraněny v rámci neformálního kontaktu a jiné, především při zjištění řetězových podvodů přechází do daňových kontrol. Nejčastěji zjištěné nedostatky jsou neoprávněné uplatnění nároku na odpočet z fiktivního plnění, neprokázání použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost, neoprávněné osvobození od daně na výstupu (při dodání zboží do JČS).

V roce 2018 ve srovnání s rokem 2017 vzrostl počet ukončených postupů k odstranění pochybností. Nejčastěji zjištěné nedostatky v tomto roce byly neprokázání hmotně právních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, dále neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele nebo neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění, dále

chybné určení místa plnění, neprokázání použití pro ekonomickou činnost plátce, neprokázání osvobození při dodání zboží do JČS nebo vývozu, a tudíž dodanění tohoto plnění jako plnění uskutečněného v tuzemsku.

V roce 2019 byly počty ukončených a ukončených s rozdílem mírně nižší. Nejčastěji zjištěné nedostatky v roce 2019 bylo opět nedodržení hmotně právních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, dále se vyskytovaly případy, kdy v rámci analýzy kontrolních hlášení byly zjištěny nesrovnalosti ve vykázaných hodnotách v oddílech A.5 a B.3, případně se jednalo o uměle nadhodnocené poskytnuté plnění v rámci řetězových obchodů.

Údaje za rok 2020 nelze plnohodnotně porovnávat, protože v důsledku vládních opatření souvisejících s pandemickou situací probíhala kontrolní činnost v plném rozsahu pouze v prvním čtvrtletí 2020 a poté bylo doporučeno omezit osobní kontakt správců daně s daňovými subjekty a upřednostnit korespondenční předkládání důkazních prostředků i ukončování postupů k odstranění pochybností. Nejčastěji zjištěné nedostatky v roce 2020 byly neoprávněně uplatněné odpočty z plnění, které se vůbec neuskutečnilo, nebo nebylo použito k ekonomické činnosti plátce, dále nezaevidování uskutečněných zdanitelných plnění, tj. neodvedení daně na výstupu, dále chybně uplatněná sazba daně nebo daňový subjekt nespolupracoval, na výzvu k odstranění pochybností nereagoval a nepředložil daňové doklady, příp. evidenci pro daňové účely DPH u dokladů do 10 000,- Kč uvedené v kontrolním hlášení v oddíle B.3, a také neoprávněně uplatnění přenesení daňové povinnosti před účinností o registraci k DPH.¹⁰⁹

Výsledky daňových kontrol

Daňová kontrola je komplexní kontrolní postup, ucelený soubor úkonů, kterými správce daně prověřuje jednotlivá daňová tvrzení daňových subjektů a další skutečnosti, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a vztahující se k daňovému řízení. Tento postup správce daně použije, když předpokládá, že dokazování bude obsáhlé a časově i personálně náročné. Institut daňové kontroly správce daně může využít jak k řádnému stanovení daně (kontrola před vyměřením, ukončená platebním výměrem), tak k dodatečnému stanovení daně (kontrola po vyměřením, ukončená dodatečným platebním výměrem).

¹⁰⁹ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky

Významný vliv na efektivitu daňových kontrol má spolupráce s Policií České republiky a Celní správou. Další významný vliv má důkladná analýza kontrolních hlášení, která pomáhá při odhalování komplikovaných daňových úniků, jejichž prokazování je časově a obsahově velmi náročné. Velkým přínosem je spolupráce správců daně v rámci celostátní působnosti (CEP), která umožňuje kontrolní činnost soustředit u jednoho správce daně, což je důležité především při prověřování daňových subjektů, zapojených do řetězců, kdy subjekty jsou místně příslušné různým Územním pracovištím v rámci České republiky a do řetězce jsou obvykle zapojeny i subjekty z jiných členských států. Tato celostátní působnost zvýšila komplexnost prověřování a kvalitu vyhodnocování důkazních prostředků, jimiž se plátcí pokouší optimalizovat své daňové povinnosti i nelegálním způsobem.

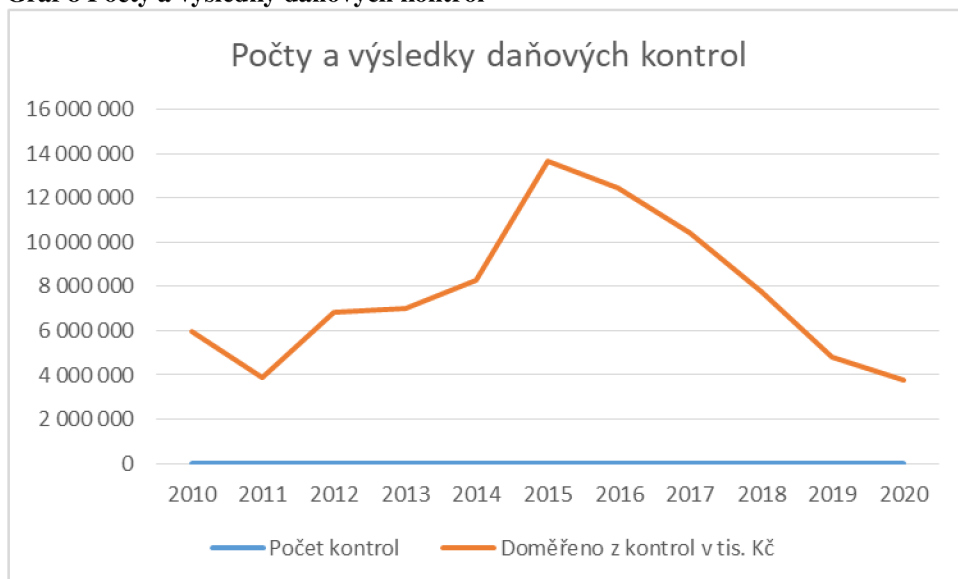
Tabulka 8 Počty a výsledky daňových kontrol

Rok	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol v tis. Kč
2010	17 144	5 949 126
2011	13 710	3 879 254
2012	13 466	6 830 573
2013	10 228	7 033 203
2014	11 565	8 259 054
2015	10 130	13 660 791
2016	8 351	12 454 914
2017	6 712	10 388 494
2018	5 256	7 763 568
2019	4 679	4 803 415
2020	3 432	3 776 526

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

Tytéž údaje pro větší přehlednost zpracované do grafu:

Graf 8 Počty a výsledky daňových kontrol



Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

Výše uvedená doměřená daň přepočtená na průměrný doměrek na jednu daňovou kontrolu.

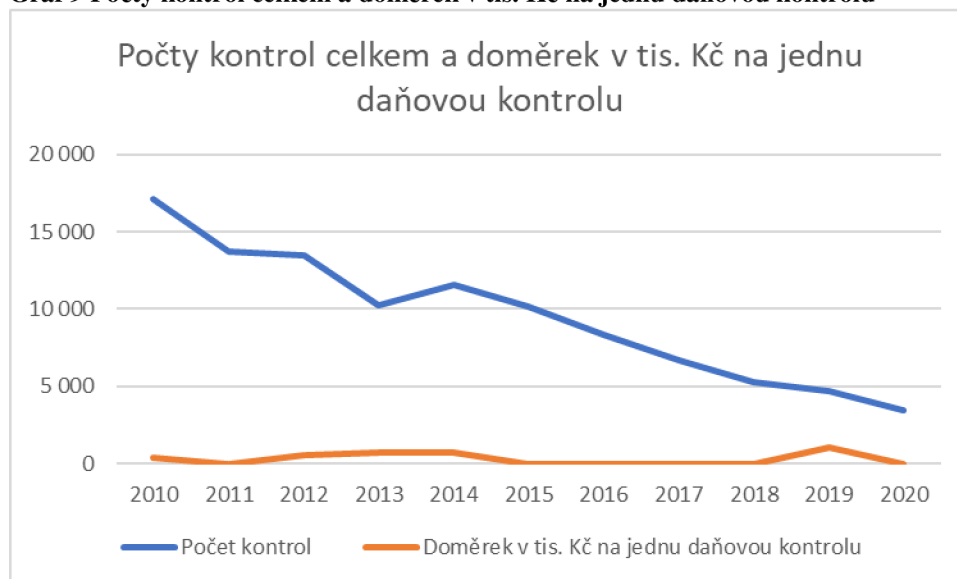
Tabulka 9 Počet kontrol celkem a doměrek v tis. Kč. na jednu daňovou kontrolu

Rok	Počet kontrol celkem	Doměrek v tis. Kč na jednu daňovou kontrolu
2010	17 144	347,0098
2011	13 710	282,9507
2012	13 466	507,2459
2013	10 228	687,6421
2014	11 565	714,1422
2015	10 130	1 348,5479
2016	8 351	1 491,4278
2017	6 712	1 547,7494
2018	5 256	1 477,0867
2019	4 679	1 026,5900
2020	3 432	1 100,3863

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

Tytěž údaje pro větší přehlednost zpracované do grafu:

Graf 9 Počty kontrol celkem a doměrek v tis. Kč na jednu daňovou kontrolu



Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky Zpracování: vlastní

V roce 2010 došlo ve srovnání s minulým rokem k poklesu počtu daňových kontrol o 12 %. Důvody tohoto poklesu je jednak složitost prováděných kontrol, ale také snahy daňových subjektů znemožnit správci daně splnění lhůt pro ukončení daňových řízení navrhováním účelových důkazních prostředků, jejichž provedení je časově náročné a mnohdy nedůvodné, podávání neoprávněných námitek a stížností, změnami jednatelů, zástupců i sídel, požadavky na opakované nahlížení do spisů a další obstrukční jednání daňových subjektů. Situaci ztěžují i časté změny zákonů a vývoj soudní judikatury, která výklad zákona často posouvá do jiné roviny, než byl v době probíhajícího daňového řízení. V roce 2011 byla kontrolní činnosti poznamenána přechodem na novou procesní úpravu Daňový řád, kdy bylo nejdříve nutné vyjasnit procesní postupy a jejich aplikace do praxe. Počet daňových kontrol byl oproti roku předchozímu nižší, důvodem byly náročnější, hlubší, cílenější a efektivnější kontroly, zejména v těch případech, kdy je očekáván vyšší fiskální efekt. Pokles byl i v celkové výši doměřené daně za tento rok.

Počet daňových kontrol v roce 2012 byl ovlivněn vznikem Specializovaného finančního úřadu a přípravou na změnu organizační struktury od 1.1.2013. I v tomto roce došlo

k poklesu daňových kontrol, ale zároveň k navýšení doměřené daně. Což znamená, že efektivnost daňových kontrol se zvýšila.

Výsledky kontrolní činnosti v roce 2013 ovlivnily organizační a legislativní změny (postupně zaváděné od roku 2010). Počet daňových kontrol i nadále klesá, ale doměřená daň se opět zvýšila. Největší daňové úniky jsou zjišťovány v karuselových podvodech, které jsou vysoce organizované, proto je kontrolní činnost zaměřována na sledování subjektů, které obchodují s rizikovými komoditami (PHM, řepkový olej, minerální oleje, betonářská ocel, barevné kovy, šroty, mobilní telefony, výpočetní technika).

Počet daňových kontrol neustále klesá a tento pokles počtu kontrol je úměrný snížení doměrku z těchto kontrol. K poklesu počtu daňových kontrol v roce 2017 došlo i oproti roku 2016. Příčinou tohoto poklesu je zejména zaměření kontrol na daňové subjekty, u kterých v důsledku porovnání údajů z kontrolních hlášení a výstupů z těžké analytiky jsou indicie o krácení daňových povinností a zapojení do řetězových podvodů. Kontrola celého podvodného řetězce jedním správcem daně v rámci celostátní působnosti způsobuje, že v rámci celého řetězce nelze v některých případech ukončovat daňové kontroly u jednotlivých daňových subjektů, dokud není vyhodnocen celý řetězec.

Ale na poklesu počtu daňových kontrol se podílí i samy daňové subjekty, které v rámci prověřování podnětů z druhého kola párování kontrolních hlášení v rámci lehké analytiky na základě neformálního kontaktu odstraní některé nesrovnalosti již v rámci tohoto podnětu, a není nutné zahajovat daňovou kontrolu.

Takto v rámci neformálního kontaktu daňové subjekty odstraní především neúmyslné chyby, které se často týkají administrativního pochybení. V případě subjektů, u kterých je v rámci těžké analytiky zjištěno zapojení do řetězových podvodů, je zahájena daňová kontrola před vyměřením, daňová kontrola, nebo pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností, tento postup přejde do daňové kontroly.

V roce 2018 pokračovaly daňové kontroly daňových subjektů, u nichž existovaly důvodné pochybnosti, že jsou zapojeny do řetězových podvodů, ale kontrolovaly se také daňové subjekty, které dlouhodobě vykazují nízkou výkonnost nebo nepřiznávají daň při pořízení zboží z JČS. V roce 2018 došlo ke zvýšení efektivity daňových kontrol, doměrek na jednu kontrolu se zvýšil na 866 000,- Kč, což činí zvýšení o 4,4 %. K nejčastěji zjištěným nedostatkům patřilo uplatnění nároku na odpočet z fiktivních plnění nebo fiktivních dokladů a také z plnění, jež bylo zasaženo řetězovým podvodem.

I v roce 2019 došlo k poklesu ukončených daňových kontrol a také k poklesu celkového doměrku. Příčinou tohoto poklesu byla především délka zahájených daňových kontrol, která je důsledkem zefektivnění analytické činnosti, především rizikových analýz, kdy dochází k odhalování rozsáhlých řetězových podvodů a s tím je spojeno náročné prověřování všech daňových subjektů, které jsou do těchto řetězců zapojeny. Proces unesení důkazního břemene, kdy správce daně musí prokázat, že daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty, je sám o sobě velmi komplikovaný a často ho doprovází obstrukční jednání daňových subjektů, kdy je cílem co nejvíce zkomplikovat a prodloužit zahájenou daňovou kontrolu. V roce 2019 byly nejčastěji zjištěny nestandardní situace spojené s řetězovými podvody, kdy účelem je narušit daňovou neutralitu daně z přidané hodnoty za účelem vylákání nadměrného odpočtu. Dále situace, kdy daňový subjekt neodvedl daň u uskutečněných zdanitelných plnění nebo neprokázal oprávněnost nároku na odpočet.

Rok 2020 byl naprosto odlišný od ostatních období z důvodu pandemické situace, základní zaměření kontrolní činnosti zůstalo stejné jako v předchozích letech a soustředilo se na fiskálně významné oblasti, kterou je mimo jiné i na daň z přidané hodnoty. V důsledku zavedení protiepidemických opatření došlo ke snížení počtu daňových kontrol, ale kontrolní činnost nebyla zastavena zcela. V rámci daňových kontrol byly v roce 2020 na základě analýzy kontrolních hlášení detekovány podvody v řetězcích, fiktivní plnění nebo plnění deklarovaným dodavatelem, kdy daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet daně, dále nepřiznání uskutečněných zdanitelných plnění, chyby v sazbách daně, chyby ve vykázání přenesené daňové povinnosti, zdanění přijaté úplaty nebo správnost vykázání zálohy, výpočet koeficientu ke krácení daně (s čímž souvisí správné vykázání osvobozených plnění).¹¹⁰

Jak je patrné z tabulky 9 a také z grafu 9 od roku 2010 do 2017 docházelo meziročně k trendu neustálého zvyšování průměrného doměrku na jednu daňovou kontrolu, od roku 2018 dosud je patrný opačný trend, dochází k mírnému snižování tohoto průměrného doměrku na jednu daňovou kontrolu.

¹¹⁰ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky

5 Výsledky a diskuse

Daň z přidané hodnoty je jedním z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Celková výše daňového inkasa na dani z přidané hodnoty závisí na rozdílu v hodnotách daňových povinností vykázaných daňovými subjekty, od nichž je odečtena hodnota nadměrných odpočtů vykázaných daňovými subjekty a tento rozdíl je příjmem státního rozpočtu. Na výši inkasa na této dani se také významnou mírou podílí kontrolní činnost, kdy část nadměrných odpočtů po kontrole správcem daně v rámci postupů k odstranění pochybností nebo kontrol před vyměřením není po zjištění chybného vykazání, příp. podvodu na dani z přidané hodnoty vůbec vyměřena a vyplacena nebo v rámci daňových kontrol, kdy jsou následně zjištěné chyby, příp. podvody na dani z přidané hodnoty a výsledkem je doměření daně z přidané hodnoty.

5.1 Zjištění

Na základě rozhovoru provedeného s deseti pracovníky Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 a dále na základě zjištěných statistických dat a přehledů, týkajících se počtu daňových subjektů, počtu daňových subjektů, počtu podaných souhrnných hlášení, počtu a výsledcích daňových kontrol, postupů k odstranění pochybností a výše doměřené daně a počtu mezinárodních výměn informací byly vyhodnoceny kontrolní nástroje, kontrolní mechanismy a kontrolní postupy, které má správce daně k dispozici při kontrolní činnosti a navrženy změny, které by zvýšily efektivnost kontrolní činnosti správců daně.

Kontrolní hlášení a kontrolní činnost

Jak je patrné z tabulky 5 Přehled inkasa na dani z přidané hodnoty za jednotlivé kalendářní roky od roku 1993 a z grafů 4 a 5 sestavených na základě hodnot této tabulky má meziročně vývoj inkasa na dani z přidané hodnoty neustále od roku 1993 stoupající trend.

Kromě roku 2020, kdy došlo k poklesu, který byl způsobený pandemickou situací. Na dani z přidané hodnoty tento pokles činil 5 113 mil Kč, tj. 1,2 %. Propad inkasa byl v roce 2020 primárně způsoben zásadním poklesem celkové ekonomické aktivity daňových subjektů v důsledku omezení podnikatelských aktivit.

Dále v tomto roce došlo ke zvýšení výdajů státního rozpočtu, které byly ovlivněny opatřeními státu zaměřenými na pomoc podnikatelům a na celkové oživení ekonomiky.

Jedná se především o daňové úlevy, všechny typy kompenzačních bonusů, ale také posečkání a hrazení daně ve splátkách a posunutí termínů splatnosti daňových povinností. Ač došlo k výraznému uvolnění restrikcí, tak ani v tomto okamžiku nejsou uvolněny všechny restriktce, tudíž ekonomickou činnost nelze provozovat bez určitých omezení. Vzhledem k tomu, že další uvolnění nebo zpřísnění těchto restrikcí záleží na epidemiologické situaci nelze usuzovat, jak dlouho bude pokles ekonomické aktivity trvat a jak rychle bude nastartován ekonomický růst. V dlouhodobém horizontu lze předpokládat návrat k trendu zvyšování ekonomického růstu a inkasa na dani z přidané hodnoty, ale nelze odhadnout, kdy nastane.

V tabulce 6 a grafu 6 Přehled vývoje rozdílu daně z přidané hodnoty přiznané, vyměřené a doměřené v mil. Kč jsou zvýrazněné hodnoty roku 2016, což je rok zavedení kontrolního hlášení. Ve sloupci doměřeno z kontroly je v roce 2016 uvedena více než dvojnásobná hodnota než v ostatních letech, a to částka 13 169 mil. Kč. Ve sloupci rozdíl mezi přiznanou a vyměřenou daní je uvedena hodnota 12 426 mil Kč, zde se jedná především o doměrky z postupů k odstranění pochybností. Celkem v tomto roce rozdíl mezi daní přiznanou a vyměřenou včetně dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty činil 27 070 mil Kč. V tomto roce se jedná z větší části o doměrky na základě lehké analytiky, kdy správce daně odhalil jednodušší chyby a podvody, kdy jeden ze subjektů daň neodvedl, ale druhý vykazoval nárok na odpočet. Což znamená, že očekávání vkládaná do zavedení kontrolního hlášení byla již v tomto roce oprávněná a doměrky se výrazně zvýšily. V tomto roce bylo zavedením tohoto nástroje odhaleno a doměřeno dvojnásobně více daňových úniků.

Ovšem daň doměřená na základě těžké analytiky, tzn. odhalení karuselových podvodů se v tomto roce teprve začínalo rozbíhat, těžká analytika k provedení analýzy a vytipování rizikových subjektů a rizikových obchodních transakcí potřebuje více dat a data za delší časové období. Proto doměrky na základě výstupů z těžké analytiky nastaly až později v závěru tohoto roku, ale protože je prověřování a dokazování časově náročnější, často je možné daňovou kontrolu ukončit až pro prověření celého řetězce. Proto se v následujících letech částka doměrků z kontroly vrací k hodnotám před zavedením kontrolního hlášení. Toto může částečně znamenat, že obchodní korporace zúčastňující se daňových podvodů, zdokonalily strukturu podvodu a přizpůsobily svá daňová tvrzení údajům, které se v kontrolním hlášení uvádí, dále, že mnoho nesrovnalostí je vyřešeno v rámci podnětu z 2.

kola párování a postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola není vůbec zahájena. Ale především je důvodem to, že vzhledem k složitějším strukturám karuselových podvodů, trvá analytická činnost k odhalení tohoto podvodu, ale i samotná kontrolní činnost déle a kontroly nelze uzavřít dříve, než je prošetřen celý řetězec. Tato kontrolní činnost byla v roce 2020 narušena pandemickou situací, kdy v důsledku omezení osobních jednání správců daně s daňovými subjekty se prodloužila doba trvání daňových kontrol i postupů k odstranění pochybností a bylo upřednostněno korespondenční předkládání důkazních prostředků.

Přes tyto úskalí je z pohledu Finanční správy zavedení kontrolního hlášení přínosem. V roce 2016 došlo k výraznému navýšení inkasa na dani z přidané hodnoty, ale také se v tomto roce i v letech následujících zefektivnila kontrolní činnost, protože na základě dat z lehké i těžké analytiky jsou daňové kontroly i postupy k odstranění pochybností zaměřeny na poplatníky, kteří úmyslně krátí daně, jsou zapojeny do řetězců, karuselových podvodů a nejsou tak zatěžováni ti poplatníci, kteří své povinnosti řádně plní. Pokud daňový subjekt udělá administrativní chybu, správce daně kontaktuje tento daňový subjekt neformálním způsobem a tuto chybu odstraní v rámci podnětů z druhého kola párování a není nutné zahajovat Postup k odstranění pochybností nebo Daňovou kontrolu. Pracovníci kontrolních oddělení tak na základě analýz kontrolních hlášení odhalili mnoho řetězových podvodů, které by při běžné kontrolní činnosti zůstaly neodhaleny.

Další přínos kontrolního hlášení spočívá i v prevenci. Vzhledem k tomu, že pokud daňový doklad nevykáže v kontrolním hlášení odběratel i dodavatel, tento daňový doklad se nespáruje a pracovníci kontrolních oddělení ihned tento doklad prověřují, došlo ke snížení pokusů o vylákání nadměrného odpočtu na základě fiktivních dokladů.

Souhrnná hlášení

V souhrnném hlášení daňový subjekt deklaruje dodání zboží nebo poskytnutí služby do jiného členského státu, včetně třístranných obchodů, kde je daňový subjekt na pozici prostřední osoby, které vykázal v přiznání k dani z přidané hodnoty.

Jak je patrné z tabulky 3 a grafu 2 Přehled počtu podaných souhrnných hlášení v rozlišení podání plátcem a identifikovanou osobou je trend počtu podaných souhrnných hlášení od roku 2017 neustále stoupající, jen v roce 2020 došlo k mírnému snížení počtu podaných souhrnných hlášení plátcem, ale zvýšení počtu podaných souhrnných hlášení

identifikovanou osobou. Což v součtu obou kategorií činí mírné snížení, které ale opět nastalo především v důsledku pandemické situace a omezení ekonomických aktivit daňových subjektů.

Na základě těchto podaných souhrnných hlášení odchází data o dodání zboží/poskytnutí služby do jiného členského státu vykázaných českými daňovými subjekty, tj. do systému VIES jiných členských států, kteří si ve svém systému VIES (úroveň L1 a L2) mohou zkontrolovat, že český daňový subjekt vykázal dodání jejich daňovému subjektu, za jaké zdaňovací období, v jaké výši a který konkrétní subjekt. Pokud mají pochybnosti o uskutečnění transakce, mohou poslat žádost o informaci na úrovni L3.

Mezinárodní výměny informací na úrovni L1, L2 a L3

Mezinárodní spolupráce při správě daně z přidané hodnoty probíhá na základě výměn informací s Finančními správami z jiných členských států a klade důraz na zamezení daňových úniků v rámci jednotného vnitřního trhu EU.

Výměny informací probíhají podle nařízení EU na třech různých úrovních této výměny a jednotlivé úrovně se rozlišují podle míry podrobnosti dožádané informace.

V elektronickém systému VIES (Value Added Tax Information Exchange System) jsou obsaženy úrovně informací L1 a L2, kde správce daně získá aktuální informace o dodání subjektů z JČS uvedených v jejich souhrnných hlášeních českému daňovému subjektu, které mu mohou pomoci vyměřit daň ve správné výši v tuzemských daňových řízeních.

Mimo ADIS a tento elektronický systém probíhá úroveň informací L3, kde je možné získat největší podrobnosti k požadovaným údajům a také získat důkazní prostředky, které se vztahují k jednotlivým obchodním transakcím.

Po řadě let, kdy docházelo ke zvyšování počtu žádostí o informace a spontánních informací, dochází od roku 2017 ke snižování počtu žádostí odesílaných do JČS i přijatých z JČS. Tento trend je patrný v tabulce 4 a grafu 3 Přehled počtu příchozích a odchozích žádostí o informace a spontánních informací a trvá dosud. Množství žádostí zásadně neovlivnila ani pandemická situace v roce 2020, protože komunikace mezi jednotlivými Finančními správami probíhá elektronicky, nepřímo mohl být počet příchozích i odchozích žádostí ovlivněn nižším počtem zahájených daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností v důsledku pandemické situace.

5.2 Návrhy a doporučení

Kontrolní hlášení

Z provedené analýzy je nezpochybnitelný přínos kontrolního hlášení v boji proti daňovým únikům a při odhalování karuselových podvodů, který se týká zpřehlednění obchodních vztahů, tj. identifikace daňových subjektů zúčastněných na obchodní transakci, identifikace daňových dokladů a data uskutečnění zdanitelného plnění.

Ale zásadní nedostatek kontrolního hlášení je dle této analýzy identifikován v oddíle 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 tomto oddíle mohou plátcí vykazovat jednotlivé doklady s celkovou částkou do 10 000 Kč ne po jednotlivých dokladech jako v ostatních oddílech, ale pouze sumární částkou bez omezení počtu dokladů nebo částky. A v tom je identifikován problém, že pokud daňový subjekt v tomto oddíle vykáže částky v řádech statisíců nebo i milionů nelze bez kontroly každého jednotlivého dokladu zjistit, zda je tento doklad vykázan v tomto oddíle i v daňovém přiznání oprávněně, ani zda obchodní partner daň z tohoto dokladu odvedl. Z tohoto důvodu je tento oddíl rizikový především v případech, kdy v něm daňový subjekt vykazuje vysoké hodnoty, které neodpovídají hodnotám vykázaným v ostatních oddílech kontrolního hlášení a řádcích daňového přiznání nebo dokonce v tomto oddíle vykazuje veškerou činnost.

Řešením by bylo snížení hodnoty dokladu, kterou lze vykázat v tomto oddíle, na 1 000,- Kč, stanovení maximálního počtu dokladů, které lze v tomto oddíle vykázat na 50 dokladů nebo stanovení limitu celkové hodnoty dokladů včetně daně, které lze v tomto oddíle vykázat na 50 000,- Kč.

Na základě výše uvedeného by bylo nutné vytvořit v Kontrolním hlášení další oddíl, např. označený B.3a, kde by daňový subjekt vykázal ostatní doklady, které nyní vykazuje v oddíle B.3, které by podle zvoleného kritéria překročily buď částku 1 000,- Kč, nebo počet 50 dokladů nebo limit 50 000,- Kč.

Kontrolní činnost

K ještě větší účinnosti údajů z kontrolních hlášení v boji proti daňovým únikům a při odhalování karuselových podvodů a kontrolní činnosti by pomohla legislativní opatření, která by zamezila zapisování sídel daňových subjektů na virtuální adresy a účelovým změnám statutárních orgánů, kdy jsou jako statutární orgán zapisování bílí koně (např.

osoby s bydlištěm na ohlašovně, které nikde nelze kontaktovat) nebo je statutární orgán vymazán bez náhrady.

Dále by efektivnějšímu zpracování výstupů z párování kontrolních hlášení, souhrnných hlášení, ale i kontrolní činnosti přispěl jednodušší software Finanční správy, odstranění nadbytečných úkonů a zlepšení a zrychlení komunikace mezi jednotlivými správci daně i ostatními orgány státní správy.

Souhrnná hlášení

U souhrnných hlášení by bylo vhodné sjednotit místo plnění při dodání zboží a poskytnutí služby, čímž by se sjednotila povinnost, v kterém státě bude odvedena daň z přidané hodnoty. Podrobněji je toto téma rozepsáno v následující Mezinárodní výměně informací.

Mezinárodní výměna informací

Zjednodušení a sjednocení legislativy v rámci jednotného vnitřního trhu EU, vytvoření jednoduššího neutrálního systému daně z přidané hodnoty bez neustálých změn a výjimek jednotlivých států. Vytvoření jednotných pravidel pro určení místa plnění při dodání zboží a poskytnutí služby, kdy bude jednotně stanoveno, v jakém státě a který subjekt má odvést daň.

V rámci zamezení karuselovým podvodům a přeprodejům zboží za účelem ztížení nebo znemožnění identifikace zboží a státu spotřeby, kde má daňový subjekt povinnost odvést daň, zavedení určité identifikace zboží, jakýsi certifikát původu, který bude mít na dalších stránkách seznam všech odběratelů a kde se vždy doplní další odběratel a tento certifikát původu bude součástí dokumentace povinně předkládané správci daně při kontrolní činnosti.

Dále by bylo možné zavést standardizovaný jednotný formulář daně z přidané hodnoty, včetně souhrnných a kontrolních hlášení pro všechny státy Evropské unie, čímž by byl lépe využit potenciál jednotného vnitřního trhu. Data z tohoto formuláře by byla přenášena finančním správám obchodních partnerů z jiných členských států a mohla by být využita pro kontrolní i statistické účely.

6 Závěr

Tato diplomová práce se zabývala problematikou kontrolního procesu, kontrolních nástrojů a kontrolních mechanismů, které mají správci daně k dispozici při své kontrolní činnosti, v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty a organizovaným karuselovým podvodům.

V teoretické části byl popsán kontrolní proces komplexně, tzn. všechny kontrolní nástroje, kontrolní mechanismy i kontrolní postupy, včetně souvisejících zákonů, v praktické části byl proveden kvalitativní výzkum, rozhovor s deseti pracovníky Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 a dále na jeho základě byly podrobněji popsány a provedeny analýzy vybraných kontrolních nástrojů, kontrolních mechanismů a kontrolních postupů, které se týkají kontrolního procesu v souvislosti s tuzemskými i intrakomunitárními plněními (tj. plněními v rámci Evropské unie), dále byly informace zjištěné v teoretické části a výsledky zjištěné pomocí rozhovoru ověřeny na základě analýzy dat a přehledu o počtu a vývoji daňových subjektů, daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností, mezinárodní výměny informací zjištěných na stránkách Finanční správy.

Na základě informací z těchto rozhovorů i analýzou kontrolních hlášení (kde se uvádí jak tuzemská, tak intrakomunitární plnění) bylo zjištěno, že se jedná o efektivní nástroj, jehož pomocí dochází k odhalování a zamezení daňových úniků a tím dochází k lepšímu výběru daní, ale také k narovnání podnikatelského prostředí. V roce 2016, v roce zavedení kontrolního hlášení byla výnosnost inkasa významně nejvyšší, a to od roku 1993. Konkrétní vliv kontrolního hlášení nelze kvantifikovat zcela přesně, protože výsledky na základě lehké analytiky se projevily hned v tomto roce, ale výsledky na základě těžké analytiky nabíhají postupně a nelze je vždy přesně vyčíslit, přesto můžeme posoudit vliv zavedení kontrolního hlášení jako jednoznačně pozitivní.

Ve sledovaných obdobích byly postupně zavedeny i další nástroje proti daňovým únikům, jako je například institut nespolehlivého plátce, elektronická evidence tržeb, režim přenesení daňové povinnosti nebo již zmiňované kontrolní hlášení. Všechny tyto nástroje působí i jako prevence a nelze přesně vyčíslit konkrétní přínos každého nástroje jednotlivě, nicméně každý z nich je pro kontrolní činnost přínosem a společně přispívají k efektivnějšímu a účinnějšímu odhalování a zamezení daňových úniků.

Na základě informací z těchto rozhovorů i z analýzy kontrolních postupů lze jednoznačně odvodit, že od roku 2016 dochází k snížení počtu postupů k odstranění pochybností i daňových kontrol. Ale toto snížení lze považovat za důsledek toho, že mnoho nesrovnalostí z párování je vyřešeno v rámci podnětů z druhého kola párování, a tudíž není nutné postup k odstranění pochybností, kontrolu před vyměřením nebo daňovou kontrolu vůbec zahajovat.

Všechny formy mezinárodní výměny informací na všech úrovních L1, L2 i L3 jsou určitě přínosem pro kontrolní činnost, ale vzhledem k tomu, že daňové systémy jednotlivých členských států jsou v některých aspektech odlišné a existuje mnoho výjimek, je v jednotném vnitřním trhu EU mnoho příležitostí k daňovým únikům a k organizování karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty. Mezinárodní výměny na úrovni L1 a L2 probíhají automaticky v systému VIES a není evidován jejich počet, počet mezinárodních výměn na úrovni L3 nejdříve každoročně stoupal, ale posledních několik let klesá.

Obecně lze říci, že všechny tyto nástroje pomáhají identifikovat dodavatelsko-odběratelské vztahy, tudíž pomáhají rozkrývat řetězce karuselových podvodů.

Tyto nástroje jsou rozhodně přínosem pro kontrolní činnost, jsou účinné v odhalování karuselových podvodů, ale přesto karuselové podvody neznemožňují zcela.

Přesto lze přínos a účinek těchto kontrolních nástrojů a kontrolních mechanismů pro odhalování a zamezování daňových úniků a karuselových podvodů hodnotit rozhodně pozitivně, nicméně vzhledem k tomu, že daňové subjekty neustále zdokonalují způsoby, jakými se pokouší zkrátit svou daňovou povinnost a podvody na dani z přidané hodnoty jsou profesionálně organizované, je potřeba neustále zlepšovat kontrolní nástroje a kontrolní mechanismy. Návrhy na tato zlepšení jsou uvedeny v kapitole 5.2.

Vzhledem k doporučenému rozsahu práce nebylo možné provést další ověřování, např. zpracovat případovou studii.

7 Seznam použitých zdrojů

BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář II. díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH a daňové doklady*. Praha: BOVA POLYGON, 2013, 160 s. ISBN 978-80-7273-172-5.

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: Praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 7. aktualizované vydání. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2017, 408 s. ISBN 978-80-7273-179-4.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH ...: výklad s příklady*. 2019. Praha: Grada, [2019]-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2244-8.

HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015, 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014, 248 s. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2013. ISBN 978-80-80-7263-769-0.

KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2015, 487 s. ISBN 978-80-7554-029-4.

NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

PAVLÁSEK, Vlastimil. *Veřejné finance*. Plzeň: FinEco, 1999, 135 s. ISBN 80-902426-7-7.

SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017, 223 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-226-4.

STIGLITZ, Joseph E. *Ekonomie veřejného sektoru*. Praha: GRADA Publishing, spol. s r.o., 1997, 664 s. ISBN 80-7169-454-1.

Z amerického originálu *Economics of the Public Sector*, vydaného nakladatelstvím W.W.Norton and Company

ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, 96 s. Teoretik. ISBN 978-80-7502-252-3.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, Společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), Akční plán BEPS, Zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018, 382 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

Slovník Obchodně technický, účetní a daňový. Praha, 1931.

Internetové zdroje:

Elektronická evidence tržeb [online]. [cit. 2021-6-19]. Dostupné z: O co jde | Elektronická evidence tržeb (EET)<https://www.eltrzyby.cz> > o-co-jde

Etržby (EET) [online]. [cit. 2021-7-10]. Dostupné z: Etržby (EET) | Finanční správa | Finanční správa<https://www.financnisprava.cz> > financni-sprava > eet

Evidence tržeb [online]. [cit. 2021-6-19]. Dostupné z: Evidence tržeb | Dotazy a odpovědi | Daňové informace ...<https://www.financnisprava.cz> > dotazy-a-odpovedi > eet

Informace k režimu přenesení daňové povinnosti k DPH [online]. [cit. 2021-7-8]. Dostupné z: Informace k režimu přenesení daňové povinnosti k DPH ve ...<https://www.sagit.cz> > info > informace-k-rezimu-prenese..

Karuselový podvod [online]. [cit. 2021-7-7]. Dostupné z: Karusel (karuselový podvod) | Kontrolní hlášení DPH | Daň z ...<https://www.financnisprava.cz> > kontrolni-hlaseni-DPH

K čemu slouží systém VIES? [online]. [cit. 2021-7-9]. Dostupné z: K čemu slouží systém VIES? Jako ověřit platnost DIČ ...<https://www.finance.cz> > dph > system-vies

Kontrolní hlášení DPH [online]. [cit. 2021-7-8]. Dostupné z: Kontrolní hlášení DPH | Daň z přidané hodnoty | Daň ...<https://www.financnisprava.cz> > kontrolni-hlaseni-DPH

Nespolehlivý plátc DPH [online]. [cit. 2021-7-10]. Dostupné z: Nespolehlivý plátc DPH - Nespolehlivý plátc | Informace ...<https://www.financnisprava.cz> > nespolehlivy-platce > n.

Podávání souhrnného hlášení od roku 2010 [online]. [cit. 2021-7-8]. Dostupné z: Podávání souhrnného hlášení od roku 2010 a dále ...<https://www.financnisprava.cz> > dane > souhrnna-hlaseni

VAT and Administrative Cooperation [online]. [cit. 2021-7-9]. Dostupné z: VAT and Administrative Cooperation | Taxation and Customs ...<https://ec.europa.eu> > business > vat..

VIES - European commission [online]. [cit. 2021-7-9]. Dostupné z: VIES - European Commission<https://ec.europa.eu> > taxation_customs > vies

VIES (VAT Information Exchange System) [online]. [cit. 2021-7-25]. Dostupné z: VIES (VAT Information Exchange System - TAXNET, sro<https://www.taxnet.cz> > vies

Zajišťovací příkaz správce daně [online]. [cit. 2021-7-9]. Dostupné z: Zajišťovací příkaz správce daně - Portál POHODA<https://portal.pohoda.cz> > zajistovaci-prikaz-spravce-dane

Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR [online]. [cit. 2021-9-27]. Dostupné z: Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za ...<https://www.mfcr.cz> > dane > danove-a-celni-statistiky

Legislativa:

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 87/1990.

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

In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 157/2011.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 78/2004.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 87/2009.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 117/1992.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 71/1992.

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 6/1993.

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 70/2013.

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 5/2012.

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů.

In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka: 73/2000.

Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7.10.2009, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

Směrnice Rady 2006/112/ES.

Směrnice 2008/8/ES, 2008/9/ES, 2008/117/ES, 2009/47/ES, 2010/45/EU o pravidlech fakturace.

Směrnice Rady č. 2013/43/EU o společném systému daně z přidané hodnoty z hlediska mechanismu přenesení daňové povinnosti.

Směrnice Rady č. 2013/42/EU, které se týkají mechanismu rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH.

Listina základních práv a svobod, čl. 11, odst. 5.

Judikatura:

Rozsudek ESD ve spojených věcech C 536/08 a C 539/08 Fiscale eenheid Facet – Facet Trading

Rozsudek rozšířeného senátu NSS: čj: 9 Afs 13/2008-90. In: *Č. 2001/2010 Sb. NSS*. 2009.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu: čj. 1 Afs 107/2014-31. In: 10. 9. 2014,n. 1

8 Přílohy

Vzor přiznání k dani z přidané hodnoty

A. ODDĚL
Nad svěřenou vyplňovat fyzická a právnická osoba
Údaje v následujícím přiznání lze ověřit automaticky na naší databázi
Finanční správa ČR | Štěpánkovice 150 | Brno 602 00

PŘIZNÁNÍ k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období roční: _____ číselní: _____ ná: _____
za období od: _____ do: _____

B. ODDĚL
Příloha k dani z přidané hodnoty
Příloha k dani z přidané hodnoty
Příloha k dani z přidané hodnoty

C. ODDĚL - daň z přidané hodnoty

Číslo řádku	Popis	Právní předpis	Základ daně	Daň na výstupu
1	Základní příděl	17		
2	Daň z přidané hodnoty v režimu přímé výše	17		
3	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
4	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
5	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
6	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
7	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
8	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
9	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
10	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
11	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
12	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
13	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
14	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
15	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
16	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
17	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
18	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
19	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
20	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
21	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
22	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
23	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
24	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
25	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
26	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
27	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
28	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
29	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
30	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
31	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
32	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
33	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
34	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
35	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
36	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
37	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
38	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
39	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
40	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
41	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
42	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
43	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
44	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
45	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
46	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
47	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
48	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
49	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		
50	Příloha k dani z přidané hodnoty (17) - výše	17		

Zdroj: Finanční správa.cz

KONTROLNÍ OPIŠ

Příloha daňového přiznání / Číslo jednání:

A. ODDĚL - Přiznání, u kterých je plátcem povinen přiznat daň a uskutečnil příjmy v režimu přiznání daňové povinnosti

A. 1. - Ostatní uspořádání zdanitelných příjmů a příjmy uplatňující povinnosti přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) a hodnotou do 10.000,- Kč včetně daň, nebo příjmy, u nichž neovládá povinnosti vypládat daňové daně

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

B. ODDĚL - Přiznání zdanitelných příjmů a příjmy uplatňující povinnosti přiznat daň dle § 73 odst. 1 písm. a) a hodnotou do 10.000,- Kč včetně daň

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

C. ODDĚL - Kontrolní tabulky na Daňové přiznání k DPH (DAP)

Číslo DAP	Základ daně
1. A.4 + A.5. celkem základy daně u odměn a služeb DPH	
2. A.4 + A.5. celkem základy daně u první odměny a druhé odměny DPH	
40. B.2 + B.3. celkem základy daně u pracovního vstupu DPH	
41. B.2 + B.3. celkem základy daně u odměn a druhé odměny DPH	
25. A.1 celkem základy daně	
10. B.1 celkem základy daně z odměn a služeb DPH	
11. B.1 celkem základy daně u první odměny a druhé odměny DPH	
Suma řádků 1-11	A.2 celkem základy daně

Zdroj: Finanční správa.cz

Vzor souhrnného hlášení

A. ODDĚL

Příloha daňového přiznání / Číslo jednání:

Právní forma:

Číslo jednání:

Číslo: /

SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

k dani z přidané hodnoty

podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

za kalendářní měsíc: za kalendářní čtvrtletí: rok:

Právní forma:
 Obchodní jméno:

Právní osoba:
 Příjmový: Město: IČO:

Právní osoba, fyzická osoba nebo osoba právnické osoby:
 Obec: PSČ:

Osoba, která odvádí (převádí) / odvádí (převádí):
 IČO:

Osoba z podnikatelské osoby / Kdo podnikatelské osoby:

Právní osoba a příjemce / Název právnické osoby:

Osoba (příjemce) / Číslo účtu (bankovní spořicího účtu) / Číslo účtu (bankovní spořicího účtu):

Fyzická osoba (příjemce) a příjemce (pro fyzické osoby) / Osoba (příjemce) a příjemce (pro fyzické osoby):

Osoba (příjemce) / IČO a právnické osoby:

Bankovní účet / Osoba (příjemce) a příjemce:
 Datum: Osoba (příjemce): Bankovní účet:

Kontaktní osoba: Telefon:

JN 02/04, vlna 02/04, verze 1.1

