

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Opatření státu ve vztahu k daňovým únikům na dani z přidané hodnoty

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Michala PAUROVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr KOUT, CSc.

Znojmo, 2019

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Opatření státu ve vztahu k daňovým únikům na dani z přidané hodnoty“ zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího bakalářské práce Ing. Petra Kouta, CSc. a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v seznamu použité literatury.

V Praze dne 13. 4. 2019

.....

Jméno Příjmení

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Petrovi Koutovi, CSc. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Michala PAUROVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Opatření státu ve vztahu k daňovým únikům na dani z přidané hodnoty
Název (v angličtině)	State provision against the tax evasions on (VAT) value added tax

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem této bakalářské práce je definovat a zevrubně popsat daňové úniky na dani z přidané hodnoty a popsat a zhodnotit působení opatření Finanční správy v boji s daňovými úniky páchanými plátcí této daně.

Postup práce:

1. Uvedení do problematiky DPH, popis fungování DPH.
2. Vymezení podvodů na DPH.
3. Finančněprávní nástroje boje proti podvodům na DPH.
4. Analýza výsledků aplikace nástrojů boje proti daňovým únikům.
5. Zhodnocení výsledků a návrhy opatření.

Metody: deskripce, komparace, aplikace matematicko-statistických metod, analýza, syntéza

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016, s. 224. ISBN 978-80-7552-128-6.
2. MOLÍN, Jan. *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 188 s. ISBN 978-80-7357-600-4.
3. NERUDOVIČ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
4. SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Leges, 2017, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.
5. ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. 1. vyd. Praha: Leges, 2018, 100 s. ISBN 978-80-7502-252-3.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2019




Michala PAUROVÁ
student


Ing. Petr KOUT, CSc.
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce „Opatření státu ve vztahu k daňovým únikům na dani z přidané hodnoty“ se věnuje soudobé problematice daňových úniků páchaných plátcem daně z přidané hodnoty. Cílem této práce je identifikace jednotlivých typů daňových úniků a definice nástrojů a opatření státu, kterým byly zformulovány a uvedeny do praxe a následné zhodnocení jejich účinnosti.

Teoretická část vychází zejména ze studia odborných publikací a je zaměřena na vymezení základních pojmů, postupů správce daně dle daňového řádu, popis základních druhů daňových úniků a dále poskytuje informace o sjednocování daňových pravidel v rámci členských států Evropské unie.

Praktická část vychází ze zveřejněných dat Finančním analytickým úřadem za roky 2015–2017 a Finanční správou za období let 2012–2017, jež jsou analyzována a následně hodnocena s cílem klasifikace tendence výběru daně z přidané hodnoty v případě aplikace státních opatření určených pro eliminaci daňových úniků.

Závěrečnou částí jsou posuzovány a srovnávány výstupy vyplývající z výpočtů realizovaných v praktické části. Součástí je syntéza získaných dat, která jsou následně interpretována.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, daňový únik, kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb, opatření státu proti daňovým únikům

ABSTRACT

The bachelor thesis „State provision against the tax evasions on (VAT) value added tax“ deals with the current issue of tax evasion committed by value added tax payers. The objective of the thesis is identification of individual types of tax evasion and definition of tools of the state, as well as measures, leading to their formulation and implementation. Next, the efficiency of the tools is assessed.

The theoretical part is based on professional literature study and focuses on basic terms definition, tax administrator’s procedures in accordance with tax regulations and description of basic kinds of tax evasion, and further, the information on tax regulation unification within the European Union member states.

The practical part is based on data published by the Financial Analytical Office in 2015 – 2017 and Financial Administration in 2012 – 2017. The data are analysed and processed with the objection to classify the tendency of value added tax collection in case of application of the state measures to eliminate the tax evasion.

In the conclusion, the outputs of all calculations carried out in the practical part are assessed and compared, including the synthesis of acquired data, which is finally interpreted.

Key words: value added tax, tax evasion, inspection report, electronic registration of sales, state measures against tax evasion

OBSAH

1	ÚVOD	10
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	12
3	TEORETICKÁ ČÁST	13
3.1	DANĚ	13
3.1.1	Celní správa	13
3.1.2	Finanční správa.....	14
3.2	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	15
3.2.1	Princip fungování DPH	15
3.2.2	Vysvětlení základních pojmů	16
3.2.3	Režim přenesení daňové povinnosti	17
3.2.4	Předmět a základ daně, zdanitelné plnění, osoby zatížené DPH a registrace.....	18
3.2.5	Sazba daně	19
3.2.6	Stanovení daně.....	21
3.3	DPH A EVROPSKÁ UNIE	22
3.3.1	Daňová harmonizace	22
3.3.2	Normativy Evropské unie ve vztahu k DPH	22
3.4	DAŇOVÝ ŘÁD, POSTUPY SPRÁVCE DANĚ	25
3.4.1	Vyhledávací činnost	25
3.4.2	Vysvětlení	25
3.4.3	Místní šetření	26
3.4.4	Daňová kontrola	27
3.4.5	Postup k odstranění pochybností	28
3.5	DAŇOVÝ ÚNIK	30
3.5.1	Vyhýbání se daňové povinnosti.....	30
3.5.1	Obcházení zákona.....	31
3.5.2	Zneužití práva	31
3.5.3	Chybějící daň.....	32
3.5.4	Karuselový podvod.....	32
3.5.5	Ostatní daňové úniky	33
4	PRAKTICKÁ ČÁST	35
4.1	MOŽNÉ NÁSTROJE VEDOUcí K ODSTRANĚNí DAŇOVÝCH ÚNIKŮ V RÁMCI EU	35
4.1.1	Odmítnutí priznání odpočtu daně na vstupu.....	35
4.1.2	Odmítnutí priznání osvobození plnění s nárokem na odpočet	35
4.1.3	Zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty	36
4.1.4	Ručení z hlediska daně z přidané hodnoty	36

4.1.5	Reverse-charge	36
4.2	OPATŘENÍ STÁTU PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM	37
4.2.1	Zajišťovací příkaz.....	37
4.2.2	Elektronická evidence tržeb.....	39
4.2.3	Kontrolní hlášení	40
4.2.4	Nespolehlivý plátce	41
4.2.5	Nespolehlivá osoba.....	42
4.3	BOJ S DAŇOVOU TRESTNOU ČINNOSTÍ V ČR	43
4.3.1	Daňová Kobra.....	43
4.3.2	Finanční analytický úřad	44
4.3.3	Oznamování trestných činů správcem daně	45
4.4	ANALÝZA DŮSLEDKŮ VYBRANÝCH NÁSTROJŮ V BOJI PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM	47
5	ZÁVĚR	58
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	61
7	SEZNAM TABULEK A GRAFŮ	64

1 ÚVOD

„Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.“ (Benjamin Franklin)

Daň z přidané hodnoty je objektem zájmu debat široké veřejnosti, politických potyček, ale také pro řadu lidí představuje starost. S daňovými povinnostmi se v širším slova smyslu potýkáme od nepaměti. Nabízí se otázka, zda tempo a trend současné doby v souvislosti se silící světovou globalizací, technickým rozvojem, ale i smýšlením lidí, bude transformovat také oblast daňové problematiky.

Bohužel ne všechny daňové povinnosti bývají vždy poplatníky či plátcí dobrovolně realizovány, proto oprávněným zájmem státu je zabezpečit prostřednictvím dostupných legislativních nástrojů její výběr a současně tak mařit počátek daňových úniků, příp. proti daňovým únikům bojovat, neboť existence daní je soustavně daňovými úniky doprovázena. Nutnost vypořádání se s daňovými úniky jako se soudobým negativním jevem v oblasti daně z přidané hodnoty není jen cílem jednotlivých evropských zemí nebo Evropské unie, ale celého světa, a právě úniky na dani z přidané hodnoty představují z tohoto hlediska velice složitou problematiku.

V důsledku existence daňových úniků dochází ke krácení příjmů směřujících do státního rozpočtu a tím tak k negativnímu ekonomickému dopadu. K nejzávažnějším daňovým únikům na dani z přidané hodnoty patří bezesporu tzv. řetězové podvody, též označované jako karuselové, které se vyznačují specifickými charakteristikami, mezi něž patří např. organizovanost na poměrně vysoké úrovni, zapojení většího počtu obchodních korporací, obchody sahající za hranice České republiky, schopnost udržet si krok s platnou legislativou a samozřejmě také výše škody bývá oproti ostatním typům daňových úniků nebo daňovým optimalizacím značně rozsáhlejší.

Zájmem každého státu Evropské unie je se s touto problematikou vypořádat prostřednictvím účinných nástrojů, mezi které patří zejména daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, přenesení daňové povinnosti, zajišťovací příkaz, institut nespolehlivý plátce, institut nespolehlivá osoba a v neposlední řadě, v České republice poměrně nové nástroje, kterými jsou kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb.

Princip fungování daně z přidané hodnoty je založen na poměrně jednoduchém mechanismu. Na jedné straně plátce daň přízná a zaplatí, na straně druhé plátce uplatní nárok na odpočet této

daně a konečný zákazník, čili neplátce ji odvede prostřednictvím plátce, u kterého zakoupil zboží či službu, která je ve většině případů předmětem daně. Proto je daň z přidané hodnoty označována za daň nepřímou. Avšak související legislativa by se dala označit za poměrně složitou a nepřehlednou, současně ovlivněnou soudní judikaturou, jejíž úlohou je zejména sjednocování postupů a rozhodnutí související s problematikou daně z přidané hodnoty.

Finanční správa prostřednictvím svých webových stránek www.financnisprava.cz přináší plátcům daně z přidané hodnoty aktuální údaje, a tím jim tak usnadňuje orientaci v této problematice především za pomoci vyhlášek, pokynů, tiskových zpráv, sdělení a stanovisek. Plátcům daně rovněž tímto způsobem Finanční správa poskytuje současné informace o svých opatřeních, kterými aktivně bojuje proti daňovým únikům.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cíl této bakalářské práce spočívá ve specifikaci soudobých typů daňových úniků na dani z přidané hodnoty a současně ve vymezení jednotlivých nástrojů a opatření státu, jímž byly vytvořeny a následně aplikovány do praxe správců daně ve snaze cíleného a účinného boje s daňovými úniky a jejich následné vyhodnocení.

Za účelem přiblížení problematiky týkající se daňových úniků a stávajícím opatřením v boji proti nim, bude nezbytná teoretická deskripce pojmů základních, ale také souvisejících s postupy správce daně, charakteristika nejobvyklejších forem daňových úniků, rovněž tak přiblížení oblasti daně z přidané hodnoty ve vztahu k Evropské unii.

Analytická část bude prostřednictvím kompilace a rozborů údajů zveřejněných Finančním analytickým úřadem za období let 2015, 2016 a 2017 a Finanční správou za roky 2012 až za rok 2017, a to i za použití aplikace matematicko-statistické metody vyhodnocovat a vyčíslit vývojové trendy a další poznatky ve výběru daně z přidané hodnoty, také v interakci s využitím některých opatření státu v boji proti nelegální daňové činnosti páchané plátcí této daně.

Pro zajištění přehlednosti a vypovídací schopnosti získaných údajů, budou všechna data interpretována za pomoci vytvořených tabulek a grafů s využitím programu EXCEL, výsledky provedených analýz budou slovně formulovány.

Na základě analýzy získaných dat bude proveden rozbor, z něhož bude následně vyhodnocen dopad na výběr daně z přidané hodnoty správcem daně, a to za pomoci jím použitých nástrojů a opatření státu využitelných zejména v boji proti daňovým únikům.

Závěrem bakalářské práce bude prostřednictvím syntézy provedeno vyhodnocení získaných dat ve vazbě na správcem daně použité nástroje a opatření v rámci vedených daňových řízení, ze zjištěných výsledků budou formulována vhodná doporučení.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Daň definujeme jako jednostranný pohyb finančních prostředků směřujících ze soukromého do veřejného sektoru. Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je platbou neúčelovou a neekvivalentní, opakující se v pravidelných časových intervalech, ale také může být nepravidelnou a pak je povinnou jen v případě, že nastanou jisté skutečnosti. (Kubátová, 2018, s. 15–16)

3.1 Daně

Správa daní a daňový systém v České republice se stále více přibližuje k podobě daňových systémů v zemích Evropské unie. Právní předpisy České republiky prvotně člení daně na přímé a nepřímé. Přímé daně dělíme na daň z příjmů osob, jak fyzických, tak i právnických. Zdaňování těchto osob upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Mezi přímé daně dále patří daně majetkové, tzn. daň z nemovitých věcí (zákon č. 338/1992 Sb.) a z nabytí nemovitých věcí (zákon č. 340/2013 Sb.), silniční daň (zákon č. 16/1993 Sb.).

Mezi nepřímé daně, které lze nazvat také daní ze spotřeby, řadíme daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb.), spotřební daně (zákon č. 353/2003 Sb.), ekologické daně (zákon č. 261/2007 Sb.) a cla. Cla upravuje celní kodex Evropské unie a jeho sazby udává jednotný sazebník, clo, daň spotřební a ekologickou spravuje Celní správa České republiky. Daňový systém České republiky zahrnuje dále pod pojmem ostatní daně různé formy poplatků a v neposlední řadě též pojištění zdravotní a sociální. (Finanční správa, c2013)

3.1.1 Celní správa

Celní správa České republiky je bezpečnostním sborem a je podřízena Ministerstvu financí, stejně tak jako správa finanční. Celní orgány na našem území především zajišťují funkci výkonu ve sféře cel a některých vybraných daní. Úkolem celní správy je chránit a regulovat trh za pomoci výběru cla u dovážených komodit a zajištění, aby tyto komodity žádným způsobem neohrožovaly životy a zdraví. Celní orgány na území České republiky od 1. 1. 2004 jsou správci spotřebních daní, kam řadíme daň z minerálních olejů, z tabákových výrobků, z lihu, piva, vína a meziproductů. Ode dne 1. 1. 2008 se celní orgány navíc staly správci pro tehdy nové ekologické daně, kterými jsou daně ze zemního plynu a některých dalších plynů, z pevných paliv a z elektřiny a od 1. 1. 2015 se celní správa stala spravující institucí pro nově zavedenou daň ze surového tabáku. Celní orgány se řadí také mezi správce daně z přidané

hodnoty, ale jen v případě dovozu zboží ze zemí mimo Evropskou unii a jen v situaci, kdy deklarantem není český plátcce daně z přidané hodnoty. Své kompetence Celní správa České republiky zajišťuje za pomoci dvoustupňové organizační struktury, kterou tvoří Generální ředitelství cel ČR, jemuž je podřízeno 15 celních úřadů. (Celní správa České republiky, c2015)

3.1.2 Finanční správa

Finanční správu zřizuje zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, který stejně tak udává její pozici a působnost. Její kompetence jsou obsáhlé, zabezpečuje chod řady agend, ale její charakteristickou funkcí je bezesporu správa daní, mezi něž řadíme tyto: z příjmů právnických a fyzických osob, z přidané hodnoty, silniční, z nemovitých věcí, z nabytí nemovitých věcí, z převodu nemovitostí, dědická a darovací. Finanční správa je podřízena Ministerstvu financí.

Skladba finanční správy České republiky:

- Generální finanční ředitelství
- Odvolací finanční ředitelství
- Finanční úřady (Specializovaný finanční úřad a 14 finančních úřadů dle krajů)

Generální finanční ředitelství má své sídlo v Praze a je nadřízeným orgánem pro ostatní finanční ředitelství a úřady. Odvolací finanční ředitelství, jehož působnost zahrnuje celou Českou republiku, sídlí v Brně. Specializovaný finanční úřad sídlí v Praze a zastává agendu pro vybrané subjekty, kterými jsou např.: podnikající právnická osoba, jež dosahuje obrátu nad 2 000 000 000 Kč, banky a pobočky zahraničních bank, spořitelní a úvěrní družstva, pojišťovny, zajišťovny, investiční fondy, provozovatelé loterií a podobných her. Specializovaný finanční úřad naopak nezastává agendu správy daně z nemovitých věcí a daně z jejich nabytí. Působnost 14 finančních úřadů je stanovena § 8 zákona č. 456/2011 Sb., kteří ji vykonávají na území vyššího územního samosprávného celku a v jejichž názvu je toto území obsaženo, např. Finanční úřad pro hlavní město Prahu nebo Finanční úřad pro Olomoucký kraj. Finanční úřady jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství. Pod tyto finanční úřady spadají územní pracoviště, která jsou tzv. místně příslušnými správci daně a jejich označení je odvozeno dle konkrétní spádové oblasti, např. Územní pracoviště pro Prahu 1, Územní pracoviště Praha – východ, Územní pracoviště ve Slaném. (Finanční správa, c2015)

3.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“), jako součást ceny výrobků a služeb, v teorii i praxi je chápána jako složitá a rozmanitá. Je bezesporu vhodné uvést a vysvětlit souvisejícími pojmy, jako jsou osoby, kterých se tato daň týká, předmět daně, zdanitelná plnění, osvobozená plnění, základ daně, sazby daně, výpočet daně a dále také s principem jejího fungování na území České republiky, v rámci Evropské unie, ale i ve vztahu k třetím zemím. Ruku v ruce s daní z přidané hodnoty kráčí pojmy např. daňové úniky, karuselové podvody, přenesení daňové povinnosti a v neposlední řadě nutné určení podmínek, za kterých si může plátce uplatnit odpočet daně na vstupu a způsob stanovení nároku na odpočet. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 296)

3.2.1 Princip fungování DPH

Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou a současně daní ze spotřeby výrobků a služeb, jež zatěžuje nejvíce koncového spotřebitele, odvádí se do státního rozpočtu prostřednictvím daňových subjektů, registrovanými plátcí této daně. Vzhledem ke skutečnosti, že DPH je odváděna v jednotlivých stupních výroby, prodeje zboží a v rámci poskytování služeb, má plátce daně povinnost přiznat daň na výstupu za jím uskutečněná zdanitelná plnění a současně má nárok uplatnit si daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, a tak odvádí do státního rozpočtu pouze svou zdaněnou přidanou hodnotu. Výsledkem rozdílu vzniklého po odečtení daně na vstupu od daně na výstupu může být jak kladná, ale tak i záporná hodnota. Pokud je výsledná hodnota se znaménkem plus, pak vzniká plátcí vlastní daň a v případě výsledné záporné hodnoty tzn., že daň na vstupu je vyšší nežli daň na výstupu, pak vzniká plátcí nadměrný odpočet. (Hušáková, 2018, s. 2)

Jako příklad fungování mechanismu DPH si lze představit situaci, ve které dřevorubec, který je plátcem DPH, prodává vytěžené dřevo v hodnotě 1000 Kč na pilu. Zákon o DPH mu ukládá povinnost připočítat daň na výstupu, která by v tomto případě podléhala základní sazbě daně ve výši 21 %, neboť do první snížené sazby daně, jak je uvedeno v příloze zákona o DPH (Zákon č. 235/2004 Sb., příloha č. 3) patří pouze palivové dříví a ve druhé snížené sazbě daně, která se vztahuje na komodity vyčtené v příloze č. 3a se žádné dříví nenachází (Zákon č. 235/2004 Sb., příloha č. 3a). Tudíž dřevorubec prodává na pilu v celkové hodnotě 1 210 Kč a z toho 210 Kč představující daň vypočtenou podle této sazby odvádí do státního rozpočtu. Na pile vyrobí z tohoto materiálu prkna v hodnotě základu daně 2 000 Kč, ke kterým se opět připočte základní sazba daně a v celkové hodnotě 2 420 Kč prodá prkna truhláři. Pila je povinna odvést do

státního rozpočtu rozdíl mezi daní na vstupu a daní na výstupu, tudíž 420 Kč, od kterých se odečte 210 Kč a pila tak ve výsledku odvede z této transakce a při současné abstrakci od dalších vstupních nákladů, které by byly předmětem daně 210 Kč. Truhlář vyrobí z tohoto materiálu nábytek, který se v hodnotě základu daně 3 000 Kč rozhodne prodat zákazníkovi, a protože i on je plátcem DPH, připočte daň vypočtenou podle základní sazby ve výši 630 Kč, kterou mu zákazník zaplatí v celkové ceně, tj. 3 630 Kč. Truhlář odvede do státního rozpočtu stejně jako pila pouze rozdíl mezi daní zaplacenou při pořízení tohoto materiálu a daní, kterou obdržel za hotový výrobek od zákazníka, tudíž 210 Kč. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 297–298)

Z takto popsaného principu je tedy patrné, že došlo pouze ke zdanění hodnoty, kterou k danému produktu připočetl každý výrobní, případně prodejní článek celého hodnotového řetězce, tudíž přidané hodnoty. Samozřejmě ale ne všichni jsou plátcí DPH. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 297–298)

3.2.2 Vysvětlení základních pojmů

Výstupem ve vztahu k DPH označujeme de facto prodej, z něhož vypočteme daň na výstupu a naopak vstupem rozumíme nákup pro ekonomickou činnost plátce, jehož součástí je daň na vstupu. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 298–299)

Podle § 5 zákona o DPH je za ekonomickou činnost považována činnost výrobců, obchodníků a osob poskytující služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkon svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.

Časovým ukazatelem, z něhož se přiznává a odvádí daň z přidané hodnoty, se označuje jako zdaňovací období (měsíční nebo čtvrtletní). Během tohoto časového úseku plátce eviduje na straně jedné DPH ze svých vstupů, tzv. odpočet, a na straně druhé DPH z hodnot na výstupu. Rozdílem těchto hodnot vypočteme daňovou povinnost za zdaňovací období. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 298–299)

3.2.3 Režim přenesení daňové povinnosti

Alternativou k výše popsanému způsobu přiznávání a uplatňování DPH, který je založen na propojení subjektů v tom smyslu, že jednomu vznikne povinnost přiznat a zaplatit státu daň (dodavatel) a druhému, jenž dodavateli uhradí sumu včetně DPH a tím mu tak vzniká nárok na odpočet, je již od roku 2011 tzv. režim přenesení daňové povinnosti, také známý jako reverse-charge, který je zákonodárcem ustanoven § 92a až § 92i zákona o DPH. Zde platí pravidlo, že daň odvádí odběratel, u něhož je zaručeno přiznání daně, neboť v situaci, že by daň nedeklaroval na výstupu, nemohl by ji evidovat zcela jistě ani na vstupu. Aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti lze považovat za jeden z nástrojů obrany státu proti daňovým únikům na DPH. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 298–299)

Režim přenesení daňové povinnosti je trvale uplatněn u komodit uvedených v ustanoveních § 92b až § 92e zákona o DPH (dodání zlata, dodání zboží dle přílohy č. 5 k zákonu o DPH, dodání nemovité věci, poskytnutí stavebních nebo montážních prací), dočasně pak v situacích uvedených v příloze č. 6 zákona o DPH, které vláda stanoví nařízením ve smyslu ust. § 92f zákona o DPH, nebo opět dočasně, a to za pomoci mechanismu rychlé reakce v souladu s ust. § 92g zákona o DPH. (Šefčík, 2018, s. 72)

Mechanismus rychlé reakce představuje další z řady nástrojů boje proti únikům na DPH, neboť v případě, že dodání konkrétního zboží nebo poskytnutí specifické služby podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, již tak nemohou být součástí řetězového podvodu právě z důvodu neexistence chybějící daně. Princip tohoto mechanismu spočívá v možnosti členského státu Evropské unie, jenž si žádá zavedení opatření rychlé reakce, předložit Evropské komisi a současně ostatním členským státům oznámení, prostřednictvím kterého poskytne specifikaci, kterého odvětví, druhu a charakteru podvodu se toto opatření dotýká a dále také důvody naléhavé nutnosti a důsledky v podobě značných fiskálních ztrát. (Šefčík, 2018, s. 72)

Dočasný režim přenesení daňové povinnosti, kterým byl na základě rozhodnutí vlády č. 155/2015 Sb., ze dne 15. 6. 2015 rozšířen okruh plnění, na které se většinou jen dočasně vztahuje aplikace režimu přenesení daňové povinnosti na plnění uskutečněná v tuzemsku, se týká vybraných výrobků, překračujících při dodání základ daně 100 000 Kč a které jsou mimo jiné konkretizovány příslušnými kódy uvedenými v sazebníku celní nomenklatury. Obecně se jedná o obiloviny a podobné plodiny, kde je tento režim uplatněn až na výjimky od 1. 7. 2015, dále některé kovy, mobilní telefony, počítačové komponenty, herní konzole a zařízení na

automatizované zpracování dat, kde byla tato povinnost stanovena již od 1. 4. 2015. (Informace GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016, s. 1–5)

3.2.4 Předmět a základ daně, zdanitelné plnění, osoby zatížené DPH a registrace

Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání a pořízení zboží v rámci Evropské unie a třetích zemí (dovoz, vývoz) a poskytování a přijetí služeb z ostatních zemí, jednotně toto lze označit za plnění, jež však musí být uskutečněno za úplatu, současně osobou povinnou k dani (pouze takové osoby, jež vykonávají ekonomickou činnost), v rámci své ekonomické činnosti a s místem plnění v tuzemsku. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 301)

Pokud jde o zboží, lze z hlediska DPH konstatovat, že se jedná o hmotné (výjimky u peněz a cenných papírů) věci a právo stavby, teplo, chlad, elektřinu a plyn, ale také živá zvířata, lidské tělo a jeho části. Dodání zboží můžeme dle zákona o DPH zjednodušeně charakterizovat jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník za úplatu, kdežto přesné specifikace služeb se nelze v zákoně dočíst, jen to, že za poskytnutí služby se pokládají ekonomické činnosti, které nejsou dodáním zboží. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 301)

Předmět daně z přidané hodnoty dále můžeme členit na zdanitelné a osvobozené plnění, která dále dělíme na osvobozené plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet daně, tedy takové, které jsou předmětem daně, ale plátce není povinen uplatnit daň na výstupu. Osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou přesně konkretizována v zákoně o DPH, jedná se např. o finanční, pojišťovací transakce a služby související se zdravotnictvím. Osvobozená plnění s nárokem na odpočet se týkají převážně plnění, která jsou poskytována osobám mimo Českou republiku, jako je kupříkladu dodání zboží nebo také mezistátní přeprava osob. Zdanitelné plnění je takové, kdy má plátce povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 303)

Osobu povinnou k dani lze charakterizovat jako podnikající subjekt, přičemž tato osoba může, ale i nemusí být registrována k DPH. Podnikající subjekt, který není registrován k DPH, nemá povinnost přiznávat a hradit daň ze svých plnění a současně nemá ale ani nárok na odpočet daně, v tomto případě mluvíme o neplátcích. Podnikající osoby, které jsou registrované k DPH, členíme na tzv. plátce a identifikované osoby. Plátcí mají zákonem danou povinnost ze všech

svých zdanitelných plnění odvádět DPH, ale současně mají také nárok na odpočet této daně, kdežto identifikované osoby mají povinnost hradit DPH jen ze zákonem jmenovaných zdanitelných plnění a současně ale nemají nárok na odpočet daně. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 304–306)

Pravděpodobným smyslem institutu identifikované osoby je zbavit osobu povinnou k dani administrativních a další povinností souvisejících s plátcovstvím v případě jediné transakce, například pořízení zboží z JČS, kdy se tento daňový subjekt registruje jako identifikovaná osoba a odvádí daň pouze z této transakce, bez nároku na odpočet. (Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty, s. 3)

Povinnost registrace k DPH je zákonem definována pro ty osoby, jež mají v České republice místo výkonu ekonomické činnosti, tzn. své sídlo, bydliště, či organizační složku a současně pokud tyto podnikatelské subjekty přesáhnou obrat jeden milion Kč za nejvíce dvanáct po sobě jdoucích předcházejících kalendářních měsíců. Obrat lze charakterizovat jako sumu úplat za subjektem uskutečněná zdanitelná plnění a osvobozená plnění s nárokem na odpočet a naopak do obratu se zpravidla nezahrnují příjmy z osvobozených plnění bez nároku na odpočet a dále příjmy z prodeje odpisovaného dlouhodobého majetku a pozemků. Registrační povinnost jednotky je při překročení limitu, tak jak je uvedeno výše, vázána do 15 dnů po skončení měsíce, v němž byl limit překročen, k registraci u svého místně příslušného správce daně (finančního úřadu) a od druhého měsíce po překročení stanoveného limitu se stává tato jednotka plátcem daně z přidané hodnoty. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 306–307)

Jako základ daně lze označit všechny úplaty, které plátce DPH obdržel či má obdržet za svá uskutečněná zdanitelná plnění od osoby, pro niž plátce zdanitelná plnění uskutečnil, nebo od třetí osoby ve smyslu ust. § 36 odst. 1 zákona o DPH, ale v tomto případě se jedná za úplatu bez daně. Do základu daně se započítávají daně spotřební a z energií, dotace k ceně, ostatní poskytovaná plnění spojená s produktem, jako je např. balné a přepravné a dále materiál zahrnutý v hodnotě poskytované služby. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 301–309)

3.2.5 Sazba daně

V souladu se směrnicí Evropské unie Česká republika používá základní sazbu 21 % a dvě sazby snížené 10 % a 15 %. Zdanitelná plnění podléhající 10% snížené sazbě zahrnují mimo jiné např. léky, tištěné knihy, noviny, časopisy, kojeneckou a pokračující výživu, mlýnské výrobky. Zboží spadající do 15% snížené sazby zahrnuje např. potraviny, nealkoholické nápoje,

zdravotnické pomůcky, teplo a chlad, dodání stavby pro sociální bydlení. Služby podléhající 15% sazbě jsou např. zdravotní a sociální péče, úklidové práce v domácnostech, ubytovací a stravovací služby, kulturní akce a vstupenky na ně apod. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 310–311)

K 1. 1. 2019 nabyla účinnosti novela zákona o DPH č. 283/2019 Sb., k 1. 2. 2019 nabyla účinnosti novela zákona o DPH č. 6/2019 Sb., a následné přijetí daňového balíčku, který byl vyhlášen ve Sbírce zákonů pod č. 80/2019 Sb. a nabyl (až na výjimky) účinnosti dnem 1. 4. 2019, vneslo do zákona o DPH velké množství změn, k nimž došlo také u sazeb DPH. (BP DPH 2019, c2019)

Již od 1. 2. 2019 došlo ke změně v sazbě u hromadné dopravy osob, tzn., že do 10% snížené sazby daně bylo přeřazeno jízdné u pozemní a vodní hromadné pravidelné dopravy cestujících a jejich zavazadel s výjimkou osobní dopravy lyžařskými vleky. Další změny u sazeb v souvislosti s daňovým balíčkem č. 80/2019 Sb., by mělo dojít nejdříve od 1. 1. 2020 přeřazením do 10% sazby dodání tepla. (BP DPH 2019, c2019)

V souvislosti s vládním návrhem přijetí novely zákona o evidenci tržeb, kterou zatím poslanecká sněmovna projednala v prvním čtení, jehož součástí je mimo jiné přeřazení některých poskytnutí služeb a dodání zboží do 10% sazby DPH, by se ale tak v návrhu obsažené změny promítly do problematiky DPH nejdříve od 1. 1. 2020. (BP Novela EET, c2019)

Sazby daně z přidané hodnoty, aplikované v České republice, jsou spíše na vyšší úrovni, což platí zejména pro sazby snížené. Při porovnání s ostatními členskými státy je první snížená sazba druhá nejvyšší hned po Maďarsku, které užívá první sníženou sazbu ve výši 18 %, avšak druhou sníženou sazbu má ve výši 5 %, tedy ve srovnání s Českou republikou pouze poloviční. Ostatní členské státy uplatňují první sníženou sazbu mnohdy na nižší úrovni, než je 10 %. V Evropské unii nejsou výjimkou ani přechodné parkovací sazby, které nesmí být nižší, než je hranice 12 %, jež užívá: Belgie, Irsko, Lucembursko, Rakousku a Portugalsko, nebo super snížené sazby pod 5 %, které užívají členské státy Lucemburska, Francie, Španělska, Irska a také sazby nulové, které uplatňuje např. Velká Británie, Irsko a Dánsko. (VAT rates applied in the Member States of the European Union: (Situation at 1st July 2018, s. 3–7, 9–11, 15–20)

3.2.6 Stanovení daně

Základ daně definujeme jako částku za zboží či služby, nezahrnující daň z přidané hodnoty. Pokud však vycházíme ze sumy již uhrazeného produktu, pak tato zahrnuje DPH a stejně tak, v případě hodnoty zjištěné v rámci oceňování, hovoříme o ceně včetně daně. Na základě výše popsaného proto musíme při určení výše daně zohledňovat skutečnost, zda je uvedená hodnota s daní či bez daně. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 313)

Dle ustanovení § 37 zákona o DPH se daň u dodání zboží a poskytnutí služby vypočte jako:

- součín základu daně a sazby daně, nebo
- rozdíl mezi:
 1. částkou odpovídající výši úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, nebo výši částky stanovené dle ust. § 36 odst. 6 zákona, která je včetně daně bez zahrnutí částky vzniklé zaokrouhlením celkové úplaty při platbě v hotovosti, a
 2. částkou, která se vypočítá jako podíl částky podle bodu 1. a koeficientu 1,21 v případě základní sazby daně, 1,15 v případě první snížené sazby daně nebo 1,10 v případě druhé snížené sazby daně.

V případě, že se jedná o hodnotu s DPH, počítáme daň tzv. shora podle Vzorce 1 a 2 (Zákon č. 235/2004 Sb., § 37):

$$DPH = \text{hodnota zdanitelného plnění} - \frac{\text{hodnota zdanitelného plnění}}{\frac{\text{sazba daně} + 100}{100}} \quad (1)$$

$$\text{základ daně} = \text{hodnota zd. plnění} - \text{vypočtená DPH} \quad (2)$$

V případě, že se jedná o hodnotu nezahrnující DPH, pak počítáme tzv. daň zdola dle níže uvedeného Vzorce 3 (Vančurová a Láchová, 2018, s. 313):

$$DPH = Z \frac{s}{100} \quad (3)$$

přičemž: DPH = daň z přidané hodnoty; Z = hodnota základu daně; s = sazba daně

3.3 DPH a Evropská unie

DPH s účinností ode dne 1. 1. 1993 v České republice plně vystřídala daň z obratu. Dne 1. 5. 2004, vstupem ČR do Evropské unie, bylo nezbytnou nutností aktualizovat příslušné právní předpisy a tak byl vydán zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který je poměrně často novelizován zvláště z důvodu kýženého souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH, jež uspořádává problematiku DPH napříč zeměmi Evropského společenství a současně pro DPH má význam základního právního předpisu. (Berger, Kindl, Wakounig, 2010, s. 31)

3.3.1 Daňová harmonizace

Pojem daňová harmonizace lze chápat jako postup sjednocování daňových pravidel v rámci členských států Evropské unie (dále také „EU“), jehož nástrojem je snaha o zrušení daňových ustanovení, které vytváří zábrany v chodu jednotného trhu Evropského společenství, nebo v negativním smyslu slova přetváří hospodářskou soutěž. Účelem této harmonizace je nastolení souladu daní ve všech členských státech EU, nikoliv však snaha o úplné sjednocení. (Nerudová, 2014, s. 20)

V případě, že by k harmonizaci nepřímého zdaňování v EU nebylo přistupováno, společný trh by nemohl být nastolen, protože za předpokladu nesourodých daňových norem by na trhu v každém členském státě vedlo k deformaci hospodářské soutěže. (Nerudová, 2014, s. 45)

Od začátku etapy začleňování evropských států jde ruku v ruce harmonizace nepřímého zdaňování. Francie původně byla jediným státem, jenž aplikoval soustavu daně z přidané hodnoty. Zbývající státy využívaly daň z obratu. Postupy a fázemi harmonizačního procesu byla daň z obratu plně zastoupena daní z přidané hodnoty. Aplikace byla konána s ohledem na zrod kompaktního trhu, jehož vznik by však bez společné struktury nepřímých daní nebyl uskutečnitelný. (Nerudová, 2014, s. 46)

3.3.2 Normativy Evropské unie ve vztahu k DPH

Stanovení zákonných norem umožňuje volný pohyb zboží a služeb v rámci celé EU a díky těmto standardům se dá jednoznačně určit, kterého z členských států se předmět daně týká, tedy kterým členským státem bude DPH inkasována, aby nedocházelo k tzv. dvojímu zdanění. Zákonodárce každého členského státu vydává své předpisy vztahující se k DPH, ale pouze

s ohledem na směrnice EU. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 322–323)

Z územního hlediska rozeznáváme tři pásma:

- tuzemsko (př. pro ČR se jedná o území České republiky)
- jiné členské státy EU (tj. území EU s výjimkami jako jsou např. Kanárské ostrovy, které do tohoto pásma nepatří a u Monackého knížectví je tomu právě naopak)
- třetí země (ostatní země, které nespádají do EU)

Komunitárním plněním označujeme takové plnění, kdy dodavatel a odběratel mají sídlo v odlišných zemích EU. Dále je nezbytné stanovit, zda se plnění týká DPH, tedy zda bylo uskutečněno v rámci ekonomické činnosti, a ve které zemi bude DPH přiznána a odvedena. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 323–324)

Dodání zboží do jiného členského státu EU, nebo také intra-komunitární plnění pokládáme za plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně ve smyslu ust. § 64 zákona o DPH, pokud je odběratel (pořizovatel) z jiného členského státu registrovaný k DPH a současně mu bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu jím samotným, dodavatelem nebo zmocněným přepravcem (třetí osobou). Odběratel z jiného členského státu musí zboží přiznat ve svém členském státě podáním přiznání k DPH. Dodavatel předmětné plnění deklaruje ve svém daňovém tvrzení, tj. daňovém přiznání k DPH a souhrnném hlášení. Souhrnné hlášení podávají v souladu s ust. § 102 zákona o DPH plátcí vždy při dodání zboží nebo plátcí a identifikované osoby při poskytnutí služby s místem plnění stanoveném podle základního pravidla (podle sídla příjemce plnění) v jiném členském státě a to pouze v elektronické podobě ve lhůtě pro podání daňového přiznání, resp. pokud jde jen o poskytnutí služeb dle ust. § 9 odst. 1 zákona o DPH, tj. do 25 dnů po skončení zdaňovacího období plátce, tedy buď za kalendářní měsíc, nebo čtvrtletí. V případě, že plátce dodává jen zboží, nebo současně poskytuje také služby, musí podávat souhrnné hlášení za každý měsíc. Identifikovaná osoba je povinna podat souhrnné hlášení za každý kalendářní měsíc, ve kterém poskytla stanovenou službu. Pokud plátce dodával zboží do jiného členského státu osobě registrované k DPH v jiném členském státě, pak je povinen podávat souhrnné hlášení až do konce příslušného kalendářního roku i v případě, že žádné další dodání jím již uskutečněno nebylo. (Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona)

Dodání zboží do jiného členského státu osobě neregistrované k DPH v jiném členském státě není předmětem DPH, a proto se nejedná o osvobozené plnění a zboží je tak dodáváno včetně

DPH s tuzemskou výší sazby. Zvláštní režim se mimo jiné vztahuje na zasílání zboží, kterým se rozumí dodání zboží osobám nepovinným k dani (nepodnikající fyzické osoby) v jiném členském státě, pokud přepravu zprostředkuje registrovaný dodavatel zboží, nebo třetí osoba. Místem plnění při zasílání zboží je místo výskytu zboží v době, kdy začíná jeho přeprava nebo odeslání. V situaci, pokud by se jednalo o zboží podléhající spotřební dani (vybrané výrobky), nebo kdyby byla překročena hodnota zasílaného zboží v průběhu jednoho kalendářního roku (limity stanoveny každým jednotlivým členským státem), pak se pro tato dodání mění místa plnění a tuzemský plátcce je pak povinen se registrovat k DPH v tom členském státě, kde byl překročen stanovený limit. Svou registrací se subjekt však nestává plátcem, nýbrž je povinen z následných zasílání zboží v tomto státě přiznat a zaplatit DPH. Zvláštní režim zasílání zboží se nevztahuje na dodání nových dopravních prostředků, dodání zboží s montáží nebo instalací, na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti. Zvláštní režim zasílání zboží upravuje § 8 zákona o DPH. (Informace pro plátcce DPH k vybraným ustanovením zákona)

O vývozu hovoříme v situaci, kdy je zboží dodáváno mimo Evropskou unii, tedy do tzv. třetí země. V tomto případě se jedná o plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně a nehledě na skutečnost, zda je odběratelem ve své zemi registrovaný plátcce či nikoliv. (Informace pro plátcce DPH k vybraným ustanovením zákona)

Z výše uvedeného je patrná snaha o snížení administrativní náročnosti při uplatňování DPH ve vztahu mimo tuzemsko, kdy ať se jedná o dodání zboží do jiného členského státu EU, nebo u vývozu, je vždy toto plnění osvobozeno od DPH a současně má plátcce nárok na plný odpočet daně na vstupu. Za další důvod tohoto osvobození se dá považovat spravedlnost při rozdělování výnosů z DPH mezi státy s uzákoněnými různými sazbami daně. Pokud by vývoz a dodání zboží nebylo osvobozeno, ale zdaňováno (tzv. mechanismus zdaňování v zemi původu), v tom případě by nebylo na místě využívat přenesení daňové povinnosti ve styku tuzemska s ostatními státy, tak jak vyplývá z výše uvedených skutečností, neboť si představme situaci, kdy za trvání různých sazeb DPH by byl vývoz státu, v němž jsou platné vyšší sazby DPH, více výhodný nežli v zemi dovozu s uzákoněnými nižšími sazbami, protože by musel v takové situaci být uznán dovozci vyšší odpočet DPH právě z důvodu zaplacení vyšší částky dodavateli – vývozci. Z tohoto pohledu by samozřejmě také byly znevýhodněny země s vyšší sazbou DPH při uplatnění na mezinárodním trhu. I za existence těchto faktů Evropská komise bojuje za mechanismus zdanění v zemi původu, jehož principem je shodný způsob zdaňování jako v rámci tuzemska. Členské státy EU jsou však jednoznačně proti, neboť právě tento

mechanismus představuje usnadnění subjektům, kteří páchají fiskální ztráty na DPH v podobě daňových úniků. (Legierská, 2016, s. 80–82)

3.4 Daňový řád, postupy správce daně

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“) substituoval v roce 2011 do té doby platný předpis, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dnes daňový řád představuje nejen pro správce daně, ale též pro daňové subjekty závazné pravidlo pro postupy při správě daní.

3.4.1 Vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost (ust. § 78 daňového řádu) správce daně představuje takovou činnost, v rámci které může provádět svá šetření bez ohledu na skutečnost, zda bylo již nějaké daňové řízení zahájeno či nikoliv. V rámci této činnosti správce daně dle daňového řádu prověřuje plnění daňového subjektu z hlediska povinně vedených výkazů a povinnosti registrace, zkoumá informace o příjmech, majetku a ostatních faktech, která jsou rozhodující pro správné zjištění, stanovení a úhradu daně. Dále kompletuje získaná data s vysvětleními daňových subjektů a provádí místní šetření. V průběhu této činnosti je správce daně oprávněn daňovým subjektům zasílat rozhodnutí, prostřednictvím kterých jsou vyzváni ke splnění zákonných povinností. (Kopřiva a Novotný, 2013, s. 239–240)

3.4.2 Vysvětlení

Vysvětlení (ust. § 79 daňového řádu) správce daně získává v průběhu své vyhledávací činnosti, které lze požadovat od zainteresovaných osob jen v případech, kdy jej správce daně nemůže získat z jiných informačních zdrojů, ke kterým má přístup. Vysvětlení je povinna podat každá osoba, jež je správcem k tomuto vyzvána. Naopak správce daně je však limitován zákonnými instrumenty k dosažení součinnosti vyzvanými osobami. Díky institutu vysvětlení může být správce daně doveden k důkazním prostředkům, ale samotné vysvětlení nemůže být bráno za samotný důkaz, proto jej nelze využívat při dokazování. Vysvětlení je tedy pomůckou a to pouze v konkrétní situaci a za předpokladu naplnění legitimních podmínek. (Kopřiva a Novotný, 2013, s. 241–242)

3.4.3 Místní šetření

Místní šetření (ust. § 80 daňového řádu) správci daně umožňuje získávat důkazní prostředky a to nejlépe přímo u daňového subjektu nebo u ostatních osob účastných správy daní. Správce daně není povinen hlásit se daňovému subjektu před zamýšleným provedením samotného místního šetření, dokonce ani osobně daňový subjekt nemusí být přítomen, pokud je toto možné uskutečnit za spolupráce jiných osob. Úřední osoby správce daně toto šetření konají v rozsahu svých pravomocí a dokonce jsou oprávněny k němu přizvat další osoby, pokud je jejich přítomnost žádoucí z hlediska posouzení situace. V tomto případě se může jednat např. o znalce v určitém oboru. Postup místního šetření má správce daně za povinnost popsat, a to buď do protokolu, nebo úředního záznamu. Zda bude sepsán protokol či úřední záznam, je rozhodující skutečností, jestli v rámci místního šetření proběhlo také ústní jednání, v tom případě průběh bude zachycen správcem daně v protokolu. Je nutné si však uvědomit, že protokol je veřejnou listinou, a tudíž také má větší důkazní moc. Stejně tak by správce daně měl dbát na charakter a zadání svých otázek, neboť v případě, že by jeho dotazy naplňovaly spíše institut výslechu svědka, pak by byl tento provedený úkon nezákonný, protože v takovém případě by nedošlo k poučení svědka a daňovému subjektu by nebylo umožněno klást svědkovi otázky. V případě, že by správce daně chtěl opatřit z místního šetření audio nebo vizuální záznam, má za povinnost všechny přítomné osoby o tomto svém záměru informovat. Za účelem úspěšného provedení místního šetření je správce daně vybaven níže uvedenými právy:

- oprávněný vstup na pozemky, do budovy, místnosti a místa, do dopravních prostředků, přepravních obalů, do obydlí (jen za předpokladu, že objekt určený k bydlení je současně využíván k podnikání a správcem daně požadované nelze zjistit žádným dalším způsobem)
- přístup k účetním a ostatním informacím
- oprávněné pořízení kopií účetních a ostatních písemností, jež poskytují žádaná data
- pravomoc požadovat spolupráci po daňovém subjektu i účastných osobách na správě daní a ti mají povinnost vydat správcem daně požadované důkazní prostředky

Za účelem získání důkazních prostředků disponuje správce daně oprávněním jejich zajištění, a to i bez spolupráce daňového subjektu nebo ostatních osob účastných na správě daní. (Kopřiva a Novotný, 2013, s. 242–250)

3.4.4 Daňová kontrola

Daňová kontrola (upravena ust. § 85 - § 88 daňového řádu) jako postup, jehož cílem je prověření plnění zákonných závazků daňovým subjektem se zřetelem na všeobecný úkol správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně. Daňová kontrola se provádí před i po vyměření, pak hovoříme buď o vyměřovacím, nebo doměřovacím řízení. Daňovou kontrolu lze provést u správce daně, u daňového subjektu, ale také např. u firmy, jež daňovému subjektu vede účetnictví. Všeobecně platí, že se provádí na nejvhodnějším místě. Správce daně je povinen přesně definovat cíl daňové kontroly již při jejím zahájení, konkrétně o jakou daň se jedná a zda bude prováděna v úplném rozsahu, nebo zda bude zaměřena např. pouze na vstupy, nebo na přijatá plnění konkrétním dodavatelem. Daňovou kontrolu lze považovat za zahájenou až na základě první provedené činnosti, při které je jasně stanoveno správcem daně, že se jedná o zahájení daňové kontroly, včetně jejího konkrétního vymezení, vše je zaznamenáno do protokolu. Cíl daňové kontroly může správce daně v jejím průběhu rozšířit, ale i zúžit. Povinností daňového subjektu je takovou kontrolu správci daně umožnit, v případě že tak neučiní, může správce daně stanovit daň i bez jeho součinnosti např. využitím pomůcek ve smyslu ust. § 98 odst. 4 daňového řádu (kupř. bankovní výpisy, získané doklady od obchodních partnerů, elektronický systém pro mezinárodní výměnu informací - VIES apod.). Všeobecně však je dáno, že daňová kontrola je důkazním řízením, proto musí být v jejím průběhu daňovému subjektu dána možnost unést své důkazní břemeno. Prezentování důkazních prostředků daňovým subjektem správci daně je právem, ale stejně tak jeho povinností, protože důkazní břemeno doléhá právě na daňový subjekt, neboť právě on je povinen doložit veškerá fakta, která uvádí ve svém daňovém tvrzení. Práva správce daně jsou totožná jako u již zmíněného místního šetření a navíc se mu dostává dalších oprávnění, která jsou přesně definována příslušnými ustanoveními pojednávajícími o daňové kontrole dle daňového řádu. Zde nutno dodat, že daňový subjekt po zahájení daňové kontroly, popř. po doručení výzvy k zahájení kontroly, nemá již možnost podat dodatečné přiznání, a to až do vydání daňového výměru, pokud je na základě provedené daňové kontroly vydán. Krokem k ukončení daňové kontroly je správce daně sepsaný výsledek kontrolního zjištění, který zaznamenává samotný průběh kontroly a její vyhodnocení. Jedná se de facto o návrh podoby zprávy o daňové kontrole, se kterým musí být daňový subjekt seznámen. Na základě obeznámení s výsledkem má daňový subjekt právo na další návrhy a předkládání důkazních prostředků. Pakliže tak daňový subjekt učiní, následuje vydání dalšího výsledku kontrolního zjištění správcem daně. Následným krokem je sepsání zprávy o daňové kontrole,

její projednání a předání daňovému subjektu. Zpráva o daňové kontrole se tak stává podkladem pro stanovení daně a může i nahradit odůvodnění pro platební či dodatečný platební výměr v závislosti, zda se jedná o vyměřovací, nebo doměřovací řízení. Daňová kontrola se dle daňového řádu považuje za skončenou:

- podepsáním zprávy o daňové kontrole
- bezdůvodným odmítnutím podepsání zprávy o daňové kontrole
- v případě nesoučinnosti daňového subjektu k projednání zprávy, se považuje kontrola za ukončenou jejím doručením

(Kopřiva a Novotný, 2013, s. 251–276)

3.4.5 Postup k odstranění pochybností

Postupem k odstranění pochybností (ust. § 89 a § 90 daňového řádu) je rozuměno daňové řízení vymezené obdobím od podání daňového přiznání daňovým subjektem do jeho vyměření. Cílem tohoto postupu je odstranění nejistoty způsobené pochybnostmi, které by mohly správci daně vzniknout na základě dat obsažených v podaném přiznání. A právě výzvou odůvodněné pochybnosti brání samotnému vyměření DPH, tudíž zahájení postupu zcela jistě oddaluje uvolnění částky nadměrného odpočtu správcem daně. Je tedy na místě, že v případě zahájení postupu k odstranění pochybností, jehož výsledek je bez zjištění a výše nadměrného odpočtu se tudíž nemění, aby byly v takové situaci (pozn. po uplynutí lhůty vymezené pro postup, tedy pokud nedojde k včasnému ukončení) státem vypláceny úroky. Proto by tento postup správce daně měl být proveden spěšně a bez zbytečných prodlení. Správce daně tedy prověřuje skutečnosti deklarované daňovým subjektem ve svém přiznání nejčastěji provedením místního šetření ještě před zahájením postupu k odstranění pochybností (dále také „POP“). V rámci tohoto ověřování mohou nastat níže uvedené okolnosti:

- Daň byla daňovým subjektem vykázána řádně, tj. v souladu se zákonem, pak je daň stanovena ve smyslu ust. § 147 odst. 1 a § 140 daňového řádu.
- Daň nebyla tvrzena v souladu s příslušnými předpisy a daňový subjekt svou nesprávnost akceptuje, pak není nezbytností zahajovat POP a dochází ke stanovení správcem daně ve správné výši, na základě čehož je vydán platební výměr v souladu s ust. § 147 odst. 1 daňového řádu, avšak přijetí poklesku daňového subjektu musí v tomto případě být správcem daně zaprotokolováno, aby nemohlo dojít k jeho

případnému zpochybnění.

- Daň nebyla tvrzena v souladu se zákonem a daňový subjekt tento závěr se správcem daně nesdílí, či správci daně vzniknou další pochybnosti, pak je na místě zahájení POP s cílem realizovat podrobnější důkazní činnost. Správcem daně je v takové situaci započat POP dle ust. § 89 daňového řádu tím, že vydá a adresuje výzvu daňovému subjektu, ve které vymezí své konkrétní pochybnosti.

Správce daně může vydat výzvu podle ust. § 89 daňového řádu i bez předcházejícího provedení místního šetření, a to na základě např. rozboru dříve podaných priznání, která vykazují diametrálně rozdílné údaje, nežli správcem daně zpochybňované deklarované hodnoty v aktuálním tvrzení daňového subjektu. V každém případě výzva k odstranění pochybností musí být patřičně odůvodněna, požadavky uvedené ve výroku musí být konkrétní, pochopitelné, zřejmé a proveditelné. Daňový subjekt musí z výzvy přesně vyrozumět, jakou konkrétní pochybnost správce daně má, a které skutečnosti musí před správcem daně dokazovat. Správce daně musí reakci daňového subjektu na výzvu posoudit a konstatovat, zda byly či nebyly pochybnosti správce daně daňovým subjektem odstraněny. Na základě této kontrolní činnosti správce daně, mohou nastat níže uvedené situace:

- Pochybnosti správce daně jsou daňovým subjektem odstraněny a tzn., že dojde k určení daně prostřednictvím platebního výměru.
- Pochybnosti správce daně daňovým subjektem odstraněny nebyly, pak připadá v úvahu několik variant. Správce daně obeznámí daňový subjekt se svým zjištěním a ten následně může do 15 dnů navrhnout pokračování v důkazní činnosti. Pokud daňový subjekt takto neučiní, je daň stanovena na základě zjištění správce daně platebním výměrem. V opačné situaci, tedy v situaci, kdy je daňovým subjektem podán návrh na pokračování v důkazní činnosti, tak pokud správcem daně není potvrzen argument pro další dokazování, vydává platební výměr ve shodě se svým zjištěním. Pakliže je však správcem daně shledána příčina nepřestávat v důkazní činnosti, zahájí v mezích těchto příčin daňovou kontrolu.

Za předpokladu, že by daňový subjekt správci daně v rámci postupu k odstranění pochybností odmítl spolupráci, může správce daně stanovit daň za pomoci instrumentu, jímž jsou pomůcky. Vymezení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek lze však nahradit dokazováním, neboť tato metoda je dle daňového řádu považována za prioritní způsob stanovení daně. Všeobecně tedy platí, že v případě disponování správce daně kvalitními a kvantitativními důkazy, je on

povinen upřednostnit stanovení daně dokazováním před pomůckami.

Průběh POP správce daně zaznamená do protokolu, či úředního záznamu, dle charakteru jednání správce daně s daňovým subjektem. Každopádně písemnost o průběhu substituuje odůvodnění platebního výměru. (Kopřiva a Novotný, 2013, s. 277–294)

3.5 Daňový únik

Dosud popsané poznatky ve spojení s následujícími informacemi povedou k uvědomění příčiny a důsledků podvodů na DPH. DPH zasahuje do všech ekonomických aktivit, vyjma osvobozených a všech podnikajících jednotek, až na takové, které nedosahují zákonem daného limitu výše obratu. Nepřímost DPH vyplývá z povinnosti registrovaných plátců odvádět do státního rozpočtu DPH také za konečné spotřebitele, jejichž role, co by daňových poplatníků, ale ani jejich vztah k plátcům této daně, není zákonem o DPH žádným způsobem upravena. Kladem DPH lze jmenovat neutralitu, pod kterou spočívá skutečnost, že DPH neznevýhodňuje žádné produkty. Jde o mechanismus, prostřednictvím něhož DPH putuje od jednoho registrovaného plátce k druhému a každému dalšímu, ale při tom nedopadá k tíži jejich hospodářského výsledku. Dle Soudního dvora Evropské unie je odpočet daně na vstupu určený ke zproštění tíže DPH, kterou podnikatelský subjekt platí při vykonávání své ekonomické činnosti. Na straně druhé, zápor DPH lze přiřadit k náročnosti při jejím zavádění a v administrativní náročnosti. (Šefčík, 2018, s. 13–15)

Daňový únik jde ruku v ruce s funkčním daňovým systémem, přesto jeho odhalení bývá nesnadné. Stejně tak je tento pojem znevýhodněn, neboť jeho právní definice, jež by konkrétně daňový únik vymezovala příslušnými předpisy, neexistuje. Právě tato skutečnost je na vině tomu, že tento termín je všeobecně používán k pojmenování různých přečinů. (Sejkora, 2017, s. 21–22)

3.5.1 Vyhýbání se daňové povinnosti

Pokud se v rozhodnutí českých soudů objeví pojem vyhýbání se daňové povinnosti, pak se převážně jedná o citace judikatur Soudního dvora Evropské unie. Toto slovní spojení lze v naší soudní praxi Nejvyšších soudů nalézt ve spojení s obcházením zákona v souvislosti se zastíráním skutečného stavu. Vyhýbání se daňové povinnosti lze shrnout tak, že přednostně se nejedná o nezákonné právní jednání daňového subjektu, ale díky nezákonnému provedení může dojít k nelegitimitě, která zakládá správní odpovědnost tohoto subjektu. Nutno dodat, že

vyhýbání se daňové povinnosti požaduje trvání viny z nedbalosti směřující k porušení právních předpisů. Toto jednání daňového subjektu by však mělo být založeno na nesprávném pochopení konkrétního právního předpisu v rozporu s jeho smyslem, protože pokud by se v tomto jednání dal spatřovat záměr, pak by se již jednalo o daňový podvod. (Sejkora, 2017, s. 47–50)

3.5.1 Obcházení zákona

Ustanovení § 39 občanského zákoníku z roku 1964 vymezovalo právní pojem obcházení zákona, jímž bylo stanoveno, že v případě právního aktu provedeného v rozporu se zákonem, či lze takový úkon vystihnout jako obcházení, nebo se takový akt příčí dobrým mravům, je na něj pohlíženo jako na neplatný. Tento termín už dnes v novém občanském zákoníku nenalezneme. Nový občanský zákoník ustanovením § 580 odst. 1 pojednává o neplatnosti právního aktu, pokud by se příčil dobrým mravům, či kolidoval se zákonem. Zákaz zneužití práva má bezesporu zevrubnější tezi, nežli obcházení zákona, jak je popsáno v kapitole níže. (Kamínková, 2018, s. 65)

3.5.2 Zneužití práva

Označení pro zákaz zneužití práva bylo ještě před dekádou pojetí čistě občanskoprávní, avšak časem začalo prostupovat do judikátů z daňové oblasti, jak u nás, tak i v Evropské unii. Evropská směrnice po členských státech vyžaduje implementaci předpisu proti zneužívání, které je známé pod anglickou zkratkou GAAR (General anti-abuse rule), lze ho přiřadit k tzv. agresivnímu daňovému plánování. Normu GAAR navrhuje prosadit Evropská komise již od roku 2011, kdy byla publikována ve směrnici, ale dosud nikdy tento projekt nebyl přijat. V roce 2012 navrhla Evropská komise doporučení o GAAR všem státům EU. Postupně tedy GAAR přijaly tyto státy: Spojené království, Řecko, Itálie a Polsko. V roce 2016 byla Radou EU schválena směrnice, jež přijímá mimo jiné pravidlo GAAR, které mělo být členskými státy implementováno do konce roku 2018. V současné době představuje GAAR mocný prostředek ve správě daní, ale jeho velkou slabinou je neurčitost v rámci jednostranného posuzování jeho naplnění. (Kamínková, 2018, s. 13–14)

Kterak lze rozpoznat naplnění institutu zneužití práva? Měřítky pro naplnění tohoto způsobu daňového úniku je jednak záměr subjektivní, tj. úprava hodnoty daňové povinnosti směrem dolů, ale i způsob objektivní, jež se zaměřuje na význam a záměr právních předpisů. Pokud

počinání daňového subjektu naplňuje pouze objektivní kritérium, nelze je vymezit jako zneužití práva, neboť stále se sice jedná o protiprávní jednání, ale ve smyslu nesprávného použití konkrétního předpisu. Naopak, v případě absence objektivního měřítka se jednoznačně nejedná o protizákonnou činnost daňového subjektu. Platí tedy, že posuzovaná měřítka jsou unární a musí být zastoupena obě v rámci konání daňového subjektu, jinak nelze hovořit o zneužití práva. Čím více jsou tato měřítka zřejmá, tím s větší jistotou lze hovořit o zneužití práva. Následek zneužití práva vyplývá pro daňový subjekt v podobě neuznání daňové výhody, kterou na základě svého konání očekával, tzn. jejím doměřením. (Kamínková, 2018, s. 172–173)

3.5.3 Chybějící daň

Klasickým příkladem daňového podvodu mezi plátcí DPH je chybějící daň spočívající v záměru úpravy daňového závazku. Plátce DPH označený anglickým pojmem „missing trader“, tedy chybějící obchodník, jenž v nesouladu s legislativou nezaplatí daň do státního rozpočtu. Pokud se tento obchodník angažuje mimo tuzemsko, tzn. v rámci Evropské unie, hovoříme o karuselovém podvodu. Princip tohoto daňového úniku spočívá v registraci missing tradera v souladu s platnými zákony k DPH, jehož úkol spočívá např. v pořízení jakéhokoliv produktu z jiné členské země, na něž se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet, se kterým dál obchoduje, ale už s DPH na výstupu, čímž je jeho mise splněna, aniž by dostal zákonem určených povinností vůči státnímu rozpočtu, tzn., že jím není odvedena daň z uskutečněných plnění. Kupující předmětného produktu naopak uplatní v rámci tohoto obchodu všechny výhody, které daňový systém nabízí, tj. nárokování odpočtu z této dodavatelsko-odběratelské transakce. Lze se rovněž setkat se situacemi, kdy předmětem podvodného obchodu jsou smyšlená, neexistující plnění. (Sejkora, 2017, s. 83–85)

3.5.4 Karuselový podvod

Karuselový podvod, také označovaný jako kolotočový, je promyšleným trikem řízeného seskupení osob, jehož účelem je nepoctivě nárokovat inkaso DPH ze státního rozpočtu založené na osvobozených dodáních mezi osobami povinnými k dani mezi členskými zeměmi. Karuselové obchody lze považovat z hlediska propracovanosti za nejsložitější, dokonce v roce 2015 prezentovaly třetinový díl odhadnuté škody na DPH právě následkem neplnění zákonem daných povinností daňovými subjekty. Závažnost těchto daňových úniků je především spatřována ve skutečnosti, že takto protizákonně získanými finančními prostředky jsou dotovány ostatní kriminální činy a právě na základě tohoto faktu je boj proti karuselovým

podvodům napříč Evropskou unií prioritou. (Sejkora, 2017, s. 87)

Karuselové podvody spadají do kategorie nazývané „MTIC“ podvody, z anglického missing trader intra-community frauds (doslovný překlad: intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka). Toto pojmenování, tedy MTIC, Nejvyšší správní soud užívá ve svých judikátech. (Šefčík, 2018, s. 25)

Nexus zrodu karuselových podvodů, které mohou nabývat různorodých operačních struktur, jejichž úkol spočívá k utajení skutečného zřízení, tedy vybudování sítě plátců za účelem páchaní protiprávních aktivit v podobě daňových úniků, se vztahuje k rokům 1992 a 1993. V těchto letech byly uvolněny césury pro volný pohyb zboží v rámci zemí Evropské unie a tento stav se stal jakousi živnou půdou pro expanzi karuselových podvodů na DPH, neboť došlo ke zrušení kontrol na hranicích mezi státy EU, za další faktor lze považovat mechanismus uplatňování DPH v zemi spotřeby a s touto metodou spjaté odložené platby DPH. (Šefčík, 2018, s. 36–37)

3.5.5 Ostatní daňové úniky

Daňové úniky, vztahující se pouze k dani z přidané hodnoty, jsou založeny na fakturaci. Tyto úniky jsou typické svou rozmanitostí. Jedná se např. o fiktivní daňové doklady vystavené na vysoké hodnoty pro umělé nadhodnocení DPH na vstupu, dále jde o daňové subjekty, kteří jsou zřízeni právě za účelem tvorby fiktivních dokladů s cílem optimalizace odvodů DPH. Dále se jedná o daňové subjekty, kterými je neoprávněně uplatňován nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění v případě, kdy vytváří část svých výstupů osvobozených bez nároku na odpočet DPH na vstupu a své vstupy přiřazují účelně k výstupům neosvobozeným s cílem neoprávněného uplatnění nároku na odpočet DPH. Ve výčtu úniků nelze opomenout neoprávněné uplatnění přijatého plnění, jež ve skutečnosti není určeno pro ekonomickou činnost daňového subjektu, nýbrž pro privátní potřebu. (Šefčík, 2018, s. 24)

Mezi další druhy úniků páchaných na dani z přidané hodnoty se řadí kupříkladu podvody „šedé ekonomiky“, kam lze zařadit subjekty, které na základě dosaženého limitu obratu by se měly registrovat jako plátcí k DPH, ale neučí tak. Zpravidla tak činí podnikatelé provozující služby. Dalším příkladem je tzv. insolvenční podvod, jež spočívá na nepřiznání a neodvedení daně. Takový daňový subjekt je osobou povinnou k dani, podnikající v tuzemsku a jeho ekonomická činnost směřuje k úpadku. V této fázi jím pořízené zboží prodává svým obchodním partnerům za neadekvátní sumy, a tak jim učiní možným uplatnit si z této neodpovídající ceny nárok na

odpočet a on sám na základě vyhlášení konkurzu zaniká. Daň na výstupu z těchto transakcí na poslední chvíli není odvedena do státního rozpočtu. Posledním ve výčtu příkladů ostatních daňových úniků bude nastíněn tzv. vývozní podvod. V takovém případě se jedná o daňový subjekt, který deklaruje vývoz do třetí země, tedy situaci, kdy není povinen odvádět DPH a záměrně tak zastírá skutečnost, že zboží ve skutečnosti prodal odběrateli v tuzemsku, jež mělo být zatíženo daní na výstupu. (Sejkora, 2017, s. 95–96)

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Ruku v ruce jde s účelnou činností lidské společnosti stanovení pravidel. Společenské soužití vyžaduje usměrňování těchto pravidel. Základem pro regulaci společenských pravidel je právo, jehož synonymem může být také pojem řád. Nezastupitelnou úlohu vedle práva však také představují neprávní normativní nástroje, kterými jsou např. morální a náboženské zásady, jejichž význam se ze společnosti poněkud vytrácí. (Molín, 2011, s. 14)

4.1 Možné nástroje vedoucí k odstranění daňových úniků v rámci EU

Daňové řízení postupuje k naplnění cíle správy daní, tzn. ke správnému zjištění a stanovení daně, stejně tak k zabezpečení její úhrady. Daňové řízení je vedeno o daňové povinnosti k jedné dani a za jedno zdaňovací období, nebo o daňové povinnosti z jedné konkrétní skutečnosti. K zahájení daňového řízení dochází dnem, ve kterém je správci daně předloženo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, v němž byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci. (Kobík a Kohoutková, 2016, s. 3)

4.1.1 Odmítnutí přiznání odpočtu daně na vstupu

Nárok na odpočet uhrazené daně představuje nedílnou součást harmonizovaného systému DPH, který je projektován za účelem odstranění zatížení podnikatele daní z přidané hodnoty splatné nebo již odvedené v rámci jeho ekonomické činnosti. Avšak mohou nastat okolnosti, na jejichž základě lze nárok na odpočet daně na vstupu daňovému subjektu odmítnout. Toto opatření je odůvodnitelné na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie, založené na principu, že uplatňování práva nemůže být založeno na zneužívající nebo podvodné praxi. (Sejkora, 2017, s. 100)

4.1.2 Odmítnutí přiznání osvobození plnění s nárokem na odpočet

Toto opatření správce daně spatřuje své uplatnění v oblasti daňových podvodů využívajících osvobození dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie s nárokem na odpočet, které vychází z dřívější judikatury Soudního dvora Evropské unie (př. rozsudek ze dne 6. 9. 2012, Mecsek-Gabona, sp. zn. C-273/11), podle níž, k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo

nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území členského státu dodání. Pro správce daně však bývá z důvodu odstranění hraničních kontrol mezi jednotlivými státy EU nesnadné zkontrolovat. (Sejkora, 2017, s. 107)

4.1.3 Zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty

Již výše zmiňovaný zákaz zneužití práva, představuje institut poměrně nový, zaváděný v daňovém právu, objasňovaný odkazem na účel konání konkrétní osoby povinné k dani za pomoci právních předpisů, tzn., že tento princip s ohledem na jeho konstrukci, lze nejlépe přirovnat k principům aplikace a interpretace práva sféry daně z přidané hodnoty a daní vůbec. Díky judikatuře Soudního dvora Evropské unie (př. rozsudek ze dne 21. 2. 2006, Halifax plc, sp. zn. C-255/02), ale také následné judikatuře soudů členských států EU, tak pomalu zaujímá zákaz zneužití práva své místo v právu daňovém, a tím se stává dalším účinným nástrojem správců daně k zajištění správného a řádného výběru daní. (Sejkora, 2017, s. 110–111)

4.1.4 Ručení z hlediska daně z přidané hodnoty

Institut ručení umožňuje členským státům EU stanovit povinnost k úhradě daně jiné osobě, a to bez ohledu na její daňový status, než osobě primárně povinné tuto daň uhradit, z čehož vyplývá, že se jedná o hmotněprávní přenesení závazku daňového subjektu daň uhradit. Praxe však ukazuje, že se správce daně nemůže opírat pouze o ustanovení článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty (v ČR implementováno do ust. § 108a a § 109 zákona o DPH), ale také o další prameny práva Evropské unie a samozřejmě také o judikaturu (př. rozsudek ze dne 11. 5. 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04). (Sejkora, 2017, s. 127–132)

4.1.5 Reverse-charge

V řadě posledním specifickým nástrojem vedoucím k potírání daňových úniků je již výše zmiňovaný režim přenesení daňové povinnosti, který spočívá v anomálii od standardního režimu DPH platného v Evropské unii. Principem tohoto institutu je přenesení daňové povinnosti z poskytovatele zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku na jeho příjemce, z čehož vyplývá, že se jedná o hmotněprávní přenesení závazku daňového subjektu daň uhradit.

Vzhledem ke skutečnosti, že reverse-charge nedovolí poskytovatelům zdanitelného plnění nárokovat odpočet daně, aniž by oni sami daň na vstupu přiznali a odvedli, pak smyslem tohoto režimu tedy není odhalení daňového subjektu s podvodným úmyslem, nýbrž se jedná o preventivní opatření ve snaze neumožnit specifický druh rozšířeného daňového podvodu. (Sejkora, 2017, s. 155–156)

4.2 Opatření státu proti daňovým únikům

Daňový únik je pojmem, jenž je negativně spojen se soudobou funkcí státní správy, který však není mnohdy správně užíván, neboť se jedná o označení legálně nevymezené obecně závaznými právními předpisy. Vzhledem k rozsahu dotčených osob se tak daňové úniky stávají předmětem zájmu široké veřejnosti, ať se již jedná o samotné daňové subjekty, soukromě-právní subjekty, orgány veřejné moci a dále zákonodárné, výkonné i soudní moci. Zejména finanční správa a Ministerstvo financí ČR se tak dostává do sporu s odbornou veřejností hájící zájmy daňových subjektů. (Sejkora, 2017, s. 21)

4.2.1 Zajišťovací příkaz

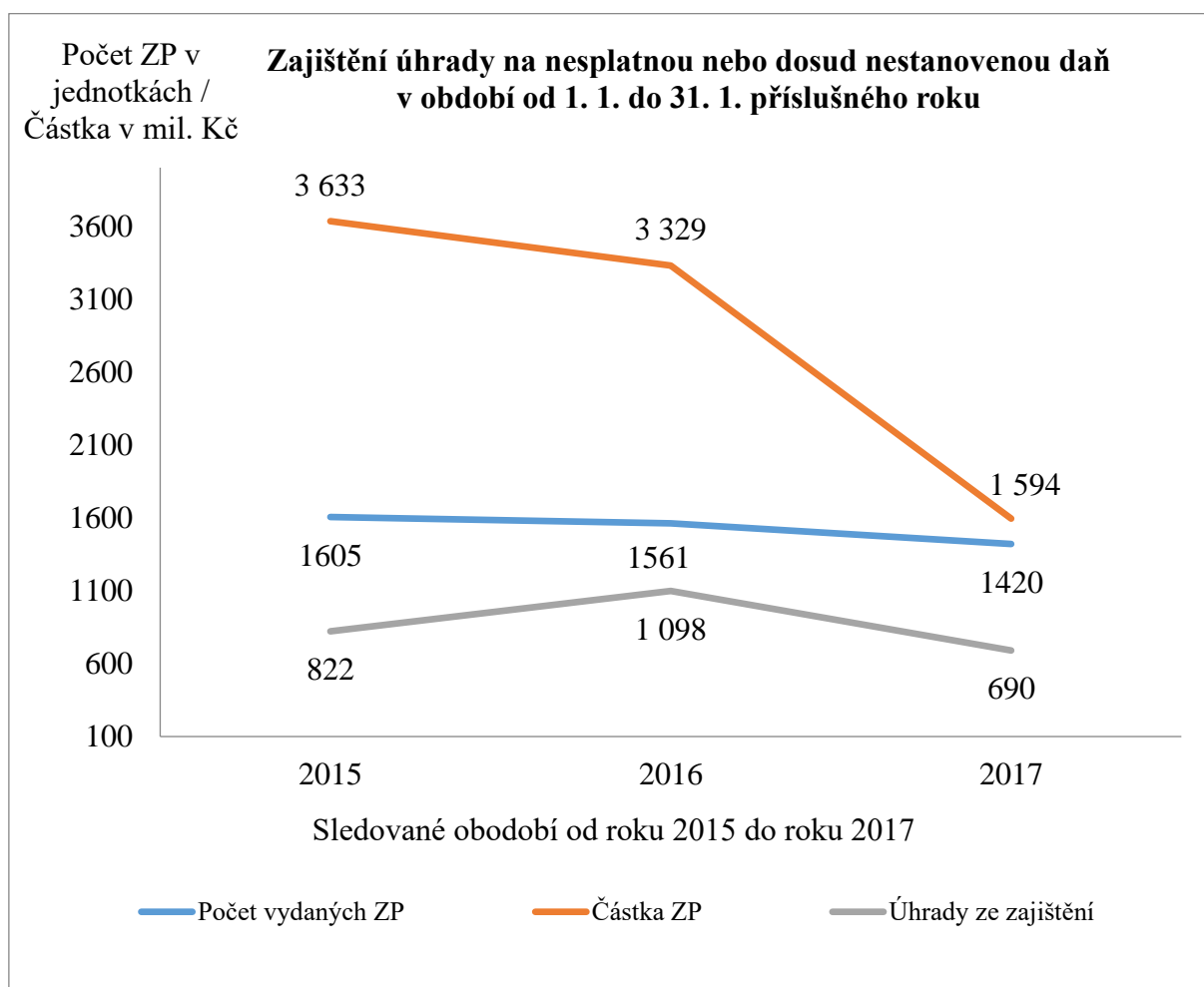
Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň je řešeno ust. § 103 zákona o DPH a současně ust. § 167 daňového řádu. Pokud v rámci správy daní nastane moment, kdy má správce daně vědomí o skutečnosti, že daňovému subjektu dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň dosud nebyla stanovena a současně hrozí, že by tato daň nebyla uhrazena do státního rozpočtu, nebo že by v budoucnu bylo její vybrání proveditelné se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz. Cílem vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň, ještě tedy v okamžiku před vydáním platebního výměru, je včasné zajištění uvedené částky v příkaze ve prospěch správce daně ke splnění tohoto rozhodnutí. Sám o sobě zajišťovací příkaz není rozhodnutím o daňové povinnosti, ale jen nástrojem, který má v odůvodněných obavách poskytnout záruku, že daňovým subjektem daňová povinnost bude naplněna. (Kopřiva a Novotný, 2013, s. 592–593)

Zajišťovací příkaz musí být správcem daně řádně odůvodněn ve smyslu ust. § 102 odst. 2 daňového řádu, konkrétně zde musí být uvedeny všechny skutečnosti, na základě kterých správci daně vznikla důvodná obava z nedobytnosti daňové povinnosti, přesné specifikace okolností, které správce daně k vydání zajišťovacího příkazu vedly. Nutno dodat, že vydání zajišťovacího příkazu je především díky krátké lhůtě na plnění znatelným zásahem do

majetkové suverenity daňového subjektu, je tedy zcela namístě, aby správce daně při vydání příkazu postupoval v souladu se zásadou přiměřenosti ve smyslu ust. § 5 odst. 3 daňového řádu. (Kopřiva a Novotný, 2013, s. 593)

Níže uvedený graf č. 1 zobrazuje zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň v období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2017, prostřednictvím tzv. zajišťovacích příkazů (dále též „ZP“). Vertikální osa představuje počet vydaných ZP a to v jednotkách, zároveň jsou na této ose zachyceny částky, které byly ZP zajištěny vč. výsledné úhrady ze zajištění a to v mil. Kč. Horizontální osa zobrazuje výslednou hodnotu za celé sledované období od 1. 1. do 31. 1. v jednotlivých letech a to v konkrétní hodnotě dané veličiny.

Graf 1: Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň v období od 1. 1. do 31. 1. příslušného roku



Zdroj: Informace o činnosti FS za rok 2015, 2016, 2017, vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu č. 1 je dobře patrný klesající trend v počtech vydaných ZP, který od roku 2015 do roku 2017 zaznamenal při porovnání s výchozí hodnotou roku 2015 ve výši 1 605 ZP více než 11,5% pokles v roce 2017 a poklesl tak na počet 1 420 ZP. Pozvolně klesající

trend je možné spatřit i u částky ZP, avšak pouze mezi lety 2015 a 2016, který vystřídal mezi roky 2016 až 2017 prudký propad na méně než polovinu, tedy z 3 329 mil. Kč na 1 594 mil. Kč oproti roku 2016. Navzdory těmto klesajícím tendencím, byl rok 2016 z hlediska úhrady ze zajištěných částek na dosud nestanovenou daň ve sledovaném období nejúspěšnější, neboť i přes pokles v počtu vydaných ZP a zajištěných částek, přinesl nejvyšší výnos do státního rozpočtu a to ve výši 1 098 mil. Kč. Tato skutečnost byla s největší pravděpodobností zapříčiněna zavedením kontrolního hlášení, které bylo s účinností od 1. 1. 2016 implementováno do zákonných povinností plátců DPH.

4.2.2 Elektronická evidence tržeb

Od 1. 1. 2016 nabyl účinnosti zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Elektronická evidence tržeb je v ČR spravována finanční správou tak, že prostřednictvím svého portálu eviduje online hotovostní transakce provedené daňovými subjekty. Důvodem zavedení elektronické evidence tržeb bylo zejména předejít daňovým únikům v souvislosti se zkreslováním tržeb ve velkoobchodě a maloobchodě, ubytovacích a stravovacích zařízeních, což mělo dopad na odvody daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. (Vondrák, Vondráková a Vondráková, 2016, s. 11)

Elektronické evidenci tržeb (dále též „EET“) podléhají tržby pocházející z hospodářské činnosti (př. úhrady v hotovosti, šekem, směnkou, stravenkou). EET nepodléhá přímý bezhotovostní převod, tedy z účtu na účet. Od data účinnosti zákona do dne 28. 2. 2018 se povinnost evidovat tržby prostřednictvím EET vztahovala také na platby kartou, ale na základě nálezů Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, ode dne 1. 3. 2018 se EET nedotýká plateb kartou, a to nejen na online transakce prováděné prostřednictvím platební brány, ale rovněž na platby kartou prostřednictvím platebních terminálů. (Finanční správa, c2016–2018)

Do EET se poplatníci zapojují postupně ve čtyřech fázích:

- 1. fáze od 1. 12. 2016 zahrnuje ubytovací a stravovací služby
- 2. fáze od 1. 3. 2017 zahrnuje maloobchod a velkoobchod
- 3. fáze do EET zapojí ostatní činnosti, kupř. svobodná povolání, dopravu, zemědělství
- 4. fáze do EET zapojí vybraná řemesla a výrobní činnosti

Pro EET není podstatné, zda tržby plynou z hlavní nebo vedlejší podnikatelské činnosti.

(Finanční správa, c2016–2018)

Bohužel v souvislosti s EET nelze uvést žádná data, která by věrohodně zobrazovala přínos EET na výběr daní v ČR. Ministerstvo financí toto číslo pouze odhaduje a i přes návrh Nejvyššího kontrolního úřadu (dále též „NKÚ“) obsažený ve výroční zprávě za rok 2016 (publikováno NKÚ v březnu 2017), prostřednictvím kterého doporučil provést analýzu efektivnosti zavedení nejen EET, ale také kontrolního hlášení. Nejvyšší kontrolní úřad ve stanovisku k návrhu státního závěrečného účtu ČR za rok 2017 (publikováno NKÚ v srpnu 2018) však údaje vykázané Ministerstvem financí a Generálním finančním ředitelstvím zpochybnil, neboť odhadované dopady se v jednotlivých podkladech Ministerstva financí značně odlišovaly. NKÚ bylo konkrétně uvedeno: „Věrohodnost těchto údajů je diskutabilní, protože v materiálech jsou zveřejňovány rozdílné hodnoty, u nichž není vysvětlena metoda jejich výpočtu a nejsou podloženy ani analýzou konkrétních dat.“

4.2.3 Kontrolní hlášení

S účinností od 1. 1. 2016 vznikla plátcům povinnost podávat kontrolní hlášení DPH, které je řešeno ustanoveními § 101c až § 101k zákona o DPH. Kontrolní hlášení je řazeno mezi daňová tvrzení nenahrazující daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení, ale ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti kontrolní hlášení nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH. Jediná možnost podání kontrolního hlášení je elektronická, a to pouze ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. (Finanční správa, c2013–2018)

Jak vyplývá ze zákona, povinnost podat kontrolního hlášení vzniká plátcům DPH a to vždy pokud jejich daňové přiznání k DPH není „nulové“. Kontrolní hlášení mají právnické osoby povinnost podávat za každý měsíc, tedy ke každému 25. dni měsíce za měsíc předcházející, fyzické osoby podávají dle svého zdaňovacího období DPH ve lhůtě pro podání přiznání k DPH, tedy měsíčně či čtvrtletně, vždy však do 25. dne příslušného měsíce.

Kontrolní hlášení bylo prioritně zavedeno v souvislosti s neoprávněným čerpáním nadměrných odpočtů daňovými subjekty a dalšími daňovými úniky a podvody na DPH. (Mikulecká, 2016, s. 24)

4.2.4 Nespolehlivý plátce

Dle ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH, pokud poruší plátce závažným způsobem své povinnosti vyplývající mu ze zákona, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.

Tento institut se stal novinkou v zákoně o DPH od počátku ledna 2013 a v souvislosti tímto také již výše zmiňované ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty. Vzhledem ke skutečnosti, že zákon byl v tomto směru poměrně stručný, Generální finanční ředitelství upřesnilo situace, které jsou považovány za závažná porušení povinností vztahujících se ke správě daní.

Nespolehlivým plátcem se dle Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 106a ze dne 19. 12. 2017 stane:

- plátce, který porušil své zákonné povinnosti s následným stanovením daně správcem daně dle pomůcek od 500 000,- Kč
- plátce, který je podezřelý z účasti na podvodu
- plátce, který za min. 3 poslední měsíce má vůči správci daně závazek na DPH více než 500 000,- Kč
- plátce, kterému nebyl správcem daně uznán jím deklarovaný nárok na odpočet daně a současně mu byl snížen min. o 500 000,- Kč a takto vyměřená daň nebyla plátcem odvedena do státního rozpočtu
- plátce, kterému byla stanovena daň dle pomůcek správcem daně min. za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích
- plátce, který je pro správce daně tzv. nekontaktní a neposkytuje mu součinnost při správě daní
- plátce, který min. dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsících nepodá přiznání k DPH nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely, a to ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě, ani v náhradní lhůtě stanovené zákonem
- plátce, který neopravil již neplatný údaj vztahující se k jeho skutečnému sídlu, nebo uvedl tento údaj nepravdivě

Informace o spolehlivosti plátce je dohledatelná na internetových stránkách: https://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz. Smyslem institutu nespolehlivého plátce je identifikace těch plátců, kteří závažně porušují své povinnosti vyplývající jim ze zákona a těch

plátců, kteří profitují na fungování systému daně z přidané hodnoty. (Finanční správa, c2013 – 2018)

4.2.5 Nespolehlivá osoba

Institut nespolehlivé osoby nabyl účinnosti dnem 1. 7. 2017 a je ukotven v ustanovení § 106aa zákona o DPH a § 106ab zákona o DPH, jenž je společným ustanovením také pro nespolehlivého plátce. Z ustanovení zákona o nespolehlivé osobě vyplývá, že pokud poruší osoba, která není plátcem, závažně své povinnosti, které se vztahují ke správě daně, správce daně rozhodne, že tato osoba je nespolehlivou osobou. Dle Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky, je tento institut v řadě dalších opatření v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty. Principem nespolehlivé osoby dle GFŘ je označení osob, které nejsou plátcí DPH a současně, které svým jednáním závažně porušují povinnosti ve vztahu k řádné správě a výběru daní. Konkrétně se jedná o osoby povinné k dani, které nejsou plátcem DPH, a osoby nepovinné k dani.

Nespolehlivou osobou dle Informace GFŘ stává:

- Ze zákona je status nespolehlivé osoby přidělen automaticky, pokud při zrušení registrace plátce, který byl označen za nespolehlivého plátce z moci úřední, nebo na žádost plátce. Rozhodným okamžikem je zrušení registrace k DPH.
- Rozhodnutím správce daně při naplnění kteréhokoliv z níže uvedených bodů:
 - opakované porušení povinností identifikované osoby;
 - osoba povinná k dani opakovaně uvede daň na dokladu, a ani ve lhůtě stanovené výzvou správcem daně tuto daň nepřizná;
 - vystavení fiktivního dokladu na plnění, jež se ve skutečnosti neuskutečnilo, a doklad byl takto vystaven za účelem zkrácení DPH;
 - osoba povinná k dani (soudobě neplátce) byla pravomocně odsouzena za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby ve vztahu k DPH, popř. ze zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění ve vztahu k DPH, se zohledněním rozsudků vydaných pod dni 1. 7. 2017;
 - osoba povinná k dani (soudobě neplátce) se zapojila do obchodů nebo konala v obchodech, u nichž existuje zdůvodněná obava, že právě z těchto obchodů nebude odvedena DPH, a právě z tohoto důvodu byl u osoby povinné k dani vydán zajišťovací příkaz, jenž ale nebyl uhrazen, se zohledněním zajišťovacích příkazů vydaných po dni 1. 7. 2017;

- osoba povinná k dani předloží správci daně nepravdivé nebo neúplné údaje jako podklad k registraci DPH, následně takto deklarované údaje ve lhůtě poskytnuté správcem daně prostřednictvím výzvy neodstraní;
- osoba povinná k dani předloží správci daně nepravdivé nebo neúplné údaje o skutečném sídle, následně takto deklarované údaje ve lhůtě poskytnuté správcem daně prostřednictvím výzvy neodstraní, se zohledněním přihlášek k DPH podaných po dni 1. 7. 2017 a k těm vydané výzvy správcem daně;
- správce daně eviduje u osoby povinné k dani min. tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce celkový nedoplatek na DPH ve výši min. 50 000,- Kč, a to z DPH doměřené či vyměřené po datu 1. 7. 2017 a s tímto spojené výzvy vydané správcem daně.

4.3 Boj s daňovou trestnou činností v ČR

V boji s daňovými úniky se osvědčila spolupráce Finanční správy s orgány činnými v trestním řízení. Tato spolupráce se stala trendem předešlých let a stále se řadí k významným elementům potírajících daňovou trestnou činnost na území ČR. (Finanční správa, c2013 – 2018)

4.3.1 Daňová Kobra

Základem efektivní spolupráce Generálního finančního ředitelství s Policií České republiky a Generálního ředitelství cel je právě tým daňové Kobry, která představuje jeden z nástrojů k potírání daňové trestné činnosti, a to již od roku 2014. Kobra vykonává svou činnost na stupni celostátním, ale také v rámci krajů (Centrální Kobra a Regionální Kobra). Tým Kobry v rámci řešení svých singulárních kauz postupuje ve zrychleném režimu. Cílem daňové Kobry je zejména ochrana státního rozpočtu, postih organizátorů daňových úniků a podíl na vytváření související legislativy. (Parlamentní listy.cz, c2009–2019)

Tabulka 1: Kobrou odvrácená škoda na daňové trestné činnosti

rok	2014	2015	2016	2017
Kobrou zamezená škoda ve výši	1,4 mld. Kč	1,9 mld. Kč	3,4 mld. Kč	1,4 mld. Kč

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky, vlastní zpracování

Z tabulky č. 1 vyplývá za rok 2017 výrazný pokles uchráněných finančních prostředků. Tento výsledek je Zprávou o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017 interpretován jako výsledek reálných a tvrdých opatření na organizovanou trestnou činnost, které byly přijaty

daňovou správou, a tak organizátoři trestné činnosti jsou nuceni svou trestnou činnost realizovat v menších objemech a u více subjektů.

4.3.2 Finanční analytický úřad

Finanční analytický úřad (dále též „FAÚ“) byl zřízen ke dni 1. 1. 2017 zákonem č. 368/2016 Sb., jež novelizoval zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů trestné činnosti a financování terorismu, jako samostatný správní úřad spadající pod Ministerstvo financí ČR. Jeho předchůdcem byl Finanční analytický útvar Ministerstva financí, jehož vznik se datuje k roku 1996. Nově vzniklý FAÚ se tak stal složkou sítě finančních zpravodajských útvarů, které byly zakládány celosvětově od počátku 90. let a od roku 1997 vzájemně spolupracujících pod označením Egmont Group, jehož funkce spočívá v roli finanční zpravodajské jednotky. FAÚ je tak pověřen činnostmi zaměřenými na předcházení a boj proti praní špinavých peněz, financování terorismu a šíření zbraní hromadného ničení. Prioritní úlohou FAÚ je akceptování informací od tzv. povinných osob, kterými jsou např. banky, některé další subjekty finančního trhu, realitní kanceláře, provozovatele hazardních her nebo poskytovatele služeb s virtuálními měnami informace o nedůvěryhodných operacích, jež analyzuje a na základě následných výstupů těchto analýz provádí další postupy. (Finanční analytický úřad, c2017)

Tabulka 2: FAÚ přijatá oznámení od povinných osob

rok	2015	2016	2017
Přijatá oznámení o podezřelých obchodech	2 963	2 948	3 524

Zdroj: Finanční zpráva FAÚ 2017, vlastní zpracování

V tabulce č. 2 uvedený počet oznámení poskytnutý povinnými osobami byl každý jednotlivě podroben důslednému prověření a za konkrétní rok byla podána trestní oznámení orgánům činným v trestním řízení, viz tabulka č. 3 níže a tabulka č. 4 zobrazuje počet FAÚ podaných trestních oznámení za jednotlivé roky se současným zajištěním finančních prostředků. (Finanční analytický úřad, c2017)

Tabulka 3: FAÚ podaná trestní oznámení na základě oznámení povinných osob

rok	2015	2016	2017
Počet podaných trestních oznámení FAÚ	514	556	539

Zdroj: Finanční zpráva FAÚ 2017, vlastní zpracování

Tabulka 4: FAÚ podaná trestní oznámení se zajištěním finančních prostředků

rok	2015	2016	2017
Počet podaných trestních oznámení se zajištěním finančních prostředků	294	402	377
Zajištěné finanční prostředky v mil. Kč	5 542	3 836	2 146

Zdroj: Finanční zpráva FAÚ 2017, vlastní zpracování

Tabulka č. 5 vypovídá o spolupráci ve smyslu zákona č. 368/2016 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (označovaný médií též jako zákon proti praní špinavých peněz), jak s orgány Finanční správy, tak s Celní správou, neboť zachycuje počet zpracovaných a následně postoupených poznatků FAÚ s podezřením na porušení daňových a celních předpisů. (Finanční analytický úřad, c2017)

Tabulka 5: FAÚ postoupené informace na základě oznámení povinných osob

rok	2015	2016	2017
Postoupení poznatků Generálnímu finančnímu ředitelství	1 744	1 419	1 647
Postoupení poznatků Generálnímu ředitelství cel	75	64	106

Zdroj: Finanční zpráva FAÚ 2017, vlastní zpracování

Z výše uvedeného počtu případů postoupených informací správcům daně mezi léty 2016 a 2017, je patrný nárůst o 270 postoupení, z čehož vyplývá, že trestná činnost v daňové sféře má stále vzrůstající tendenci. (Finanční analytický úřad, c2017)

4.3.3 Oznamování trestných činů správcem daně

Pokud nastane situace, že správce daně na základě průběhu daňového řízení na DPH pojme podezření o spáchání trestného činu daňovým subjektem, je povinen podat oznámení ve smyslu ust. § 240 odst. zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále též „TZ“), jímž je stanoveno, že ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí mimo jiné např. daň, clo, pojistné na sociální pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti atd., bude potrestán odnětím svobody.

Tabulka č. 6 poskytuje náhled na počet případů, které byly správcem daně postoupeny orgánům činných v trestních řízeních (dále též „OČTR“) v letech 2013–2017 a hodnotu oznamovaných škod v jednotlivých letech. Mezi roky 2016 a 2017 je patrný nárůst u počtu takto postoupených podnětů, tak i u číselně vyjádřené škody.

Tabulka 6: Finanční správou postoupené podněty OČTR

rok	2013	2014	2015	2016	2017
Počet podaných oznámení – zkrácení daně § 240 TZ	1 164	1 294	1 512	1 376	1 968
Hodnota oznamovaných škod v mil. Kč	4 886	7 034	10 603	7 358	7 615

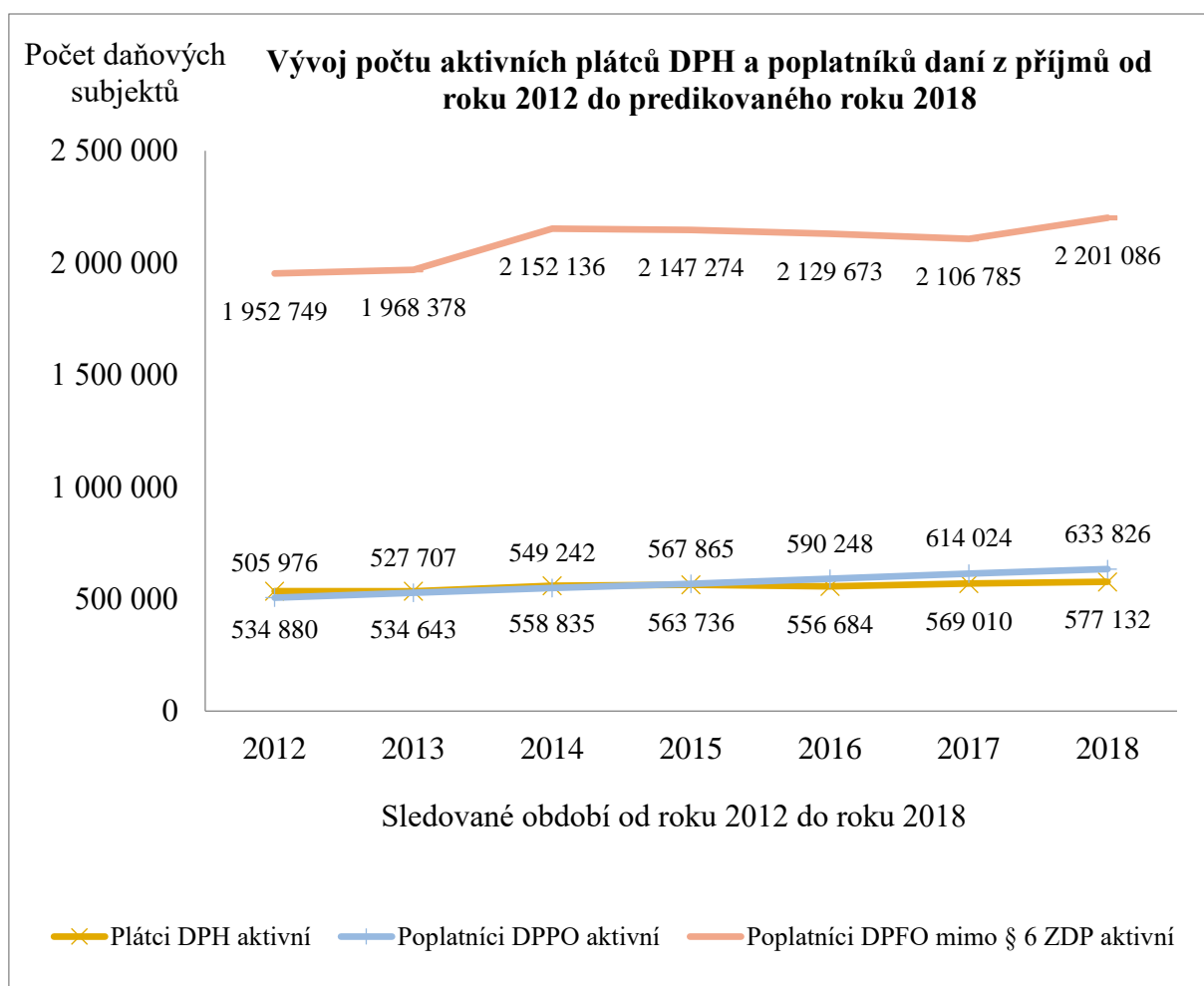
Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky 2017, vlastní zpracování

Na základě výše uvedených dat a vzhledem k uvedení kontrolního hlášení k DPH od ledna 2016 do praxe, díky němuž dochází k usnadnění odhalení daňových úniků a potažmo trestných činů páchaných na DPH, lze dojít k předpokladu, že tento vzrůstající trend zasáhne i roky následné.

4.4 Analýza důsledků vybraných nástrojů v boji proti daňovým únikům

Níže uvedený graf č. 2 popisuje počty aktivních daňových subjektů od roku 2012 až po rok 2018, který byl predikován v softwaru Excel za pomoci funkce Lintrend, která pracuje s matematicko-statistickou metodou nejmenších čtverců, neboť Finanční správou nebyly ke dni vypracování této bakalářské práce zveřejněny Informace o činnosti Finanční správy za rok 2018.

Graf 2: Vývoj počtu aktivních plátců DPH a poplatníků daní z příjmů od roku 2012 do predikovaného roku 2018



Zdroj: Informace o činnosti FS za rok 2012 až 2017, vlastní zpracování

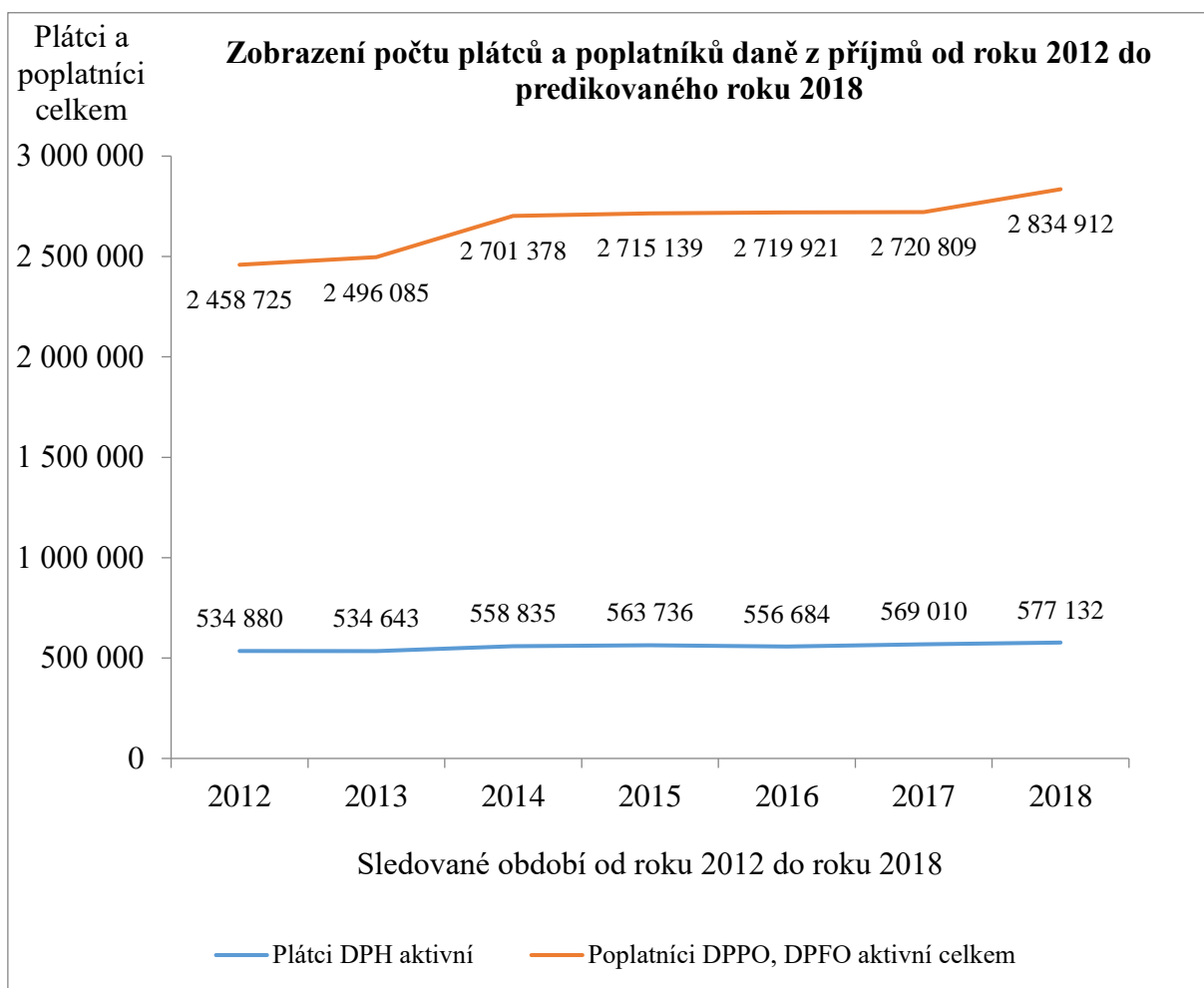
Počet aktivních plátců DPH, tedy vykonávajících ekonomickou činnost, zaznamenal zejména od roku 2014 téměř 5% nárůst oproti roku 2013 a v rostoucím trendu pokračoval, až do roku 2015. Od roku 2016 došlo k mírnému více než 1% poklesu oproti roku 2015, což mohlo být

způsobeno zavedením kontrolního hlášení od ledna 2016, které pravděpodobně z plátců, kteří nebyli schopni splnit podmínky s tímto opatřením související, zařadilo mezi plátce neaktivní, případně nespolehlivé a to z titulu neplnění nepeněžních povinností při správě daní. Od roku 2017 opět došlo k meziročnímu zvýšení počtu plátců o 12 326, a pokud by se i v roce 2018 potvrdila predikovaná hodnota, tak by se tento vzrůstající trend udržel.

Počet aktivních poplatníků (tzn. vykonávajících výdělečnou činnost) daně z příjmů právnických osob (v textu též „DPPO“) nezobrazuje jiný, než rostoucí trend, a to již od sledovaného období roku 2012, kdy z celkového počtu 505 976 vrostl až do konce roku 2017 o více než 21 % a dosáhl tak počtu 614 024 poplatníků DPPO.

Oproti tomu vzrůstající trend v počtu poplatníků daně z příjmů fyzických osob (v textu též „DPFO“) s výjimkou těch, kteří mají příjem za závislé činnosti, neboli zaměstnání a tudíž nepodávají sami za sebe přiznání k dani z příjmů, vykazuje ve zkoumaném období poměrně kolísavý trend. Pomalu vzrůstající počet těchto poplatníků v období mezi roky 2012 a 2013, nahradil prudký skok o více jak 9 % v období mezi roky 2013 a 2014, který v následujícím období klesl o méně než 1 % a tento klesající trend si zachovává až do roku 2017, kdy mezi roky 2016 a 2017 došlo k meziročnímu poklesu o více než 1 %. V souvislosti se zavedením elektronické evidence tržeb se v médiích často hovořilo o „neúnosných“ nákladech na drobné živnostníky, kteří budou nuceni svou činnost ukončit, nicméně pouze 1% pokles, který je již od roku 2014 ve výši kolem 1 % zcela běžný, neindikuje, že by k něčemu takovému mělo ve znatelné míře dojít. Vzhledem k tomu, že ani po zavedení elektronické evidence tržeb nedošlo u aktivních poplatníků DPPO ke změně v jejich dosud narůstajícímu trendu. U počtu aktivních poplatníků DPFO s výjimkou zaměstnanců, kde tento údaj je do určité míry zkreslený, neboť u všech těchto poplatníků nebylo EET zavedeno, k žádnému dramatickému poklesu nedošlo, lze tedy rozumně předpokládat, že toto opatření nepřineslo likvidační náklady pro zaznamenaný počet dotčených subjektů.

Graf 3: Zobrazení počtu plátců a poplatníků daně z příjmů od roku 2012 do predikovaného roku 2018



Zdroj: Informace o činnosti FS za rok 2012 až 2017, vlastní zpracování

Graf č. 3 znázorňuje celkový počet aktivních plátců DPPO a DPFO a aktivních plátců DPH. Již na první pohled je z grafu patrná jistá vyrovnanost počtu plátců DPH ve sledovaných obdobích let 2012 až 2017 a v predikovaném roce 2018. Z meziročních změn nabývajících min. záporné hodnoty 1,25 % mezi lety 2015 a 2016 a max. kladné hodnoty 4,52 % mezi lety 2013 a 2014 lze konstatovat, že jsou takřka zanedbatelné a nevykazující znaky ovlivnění zavedením EET v prosinci 2016 první fází a druhou v březnu 2017 a rovněž tak žádný markantní výkyv nebyl zaznamenán v roce 2016 v důsledku uvedení kontrolního hlášení do praxe, z čehož vyplývá, že odhady zprostředkované médii ve vztahu k předpokládanému nárůstu plátců DPH právě z důvodu evidování tržeb online, se tak nepotvrzují. Z logiky věci by se dalo předpokládat, že největší změna na celkovém počtu aktivních plátců by měla být patrná mezi roky 2016 a 2017, potažmo v predikovaném roce 2018, z něhož dosud nejsou známa oficiální data, ale kladná hodnota nárůstu plátců DPH o 1,22 % mezi roky 2016 a 2017 a navýšení počtu plátců DPH o 1,42 % mezi rokem 2017 a predikovaným rokem 2018, nejsou v žádném případě vybočující

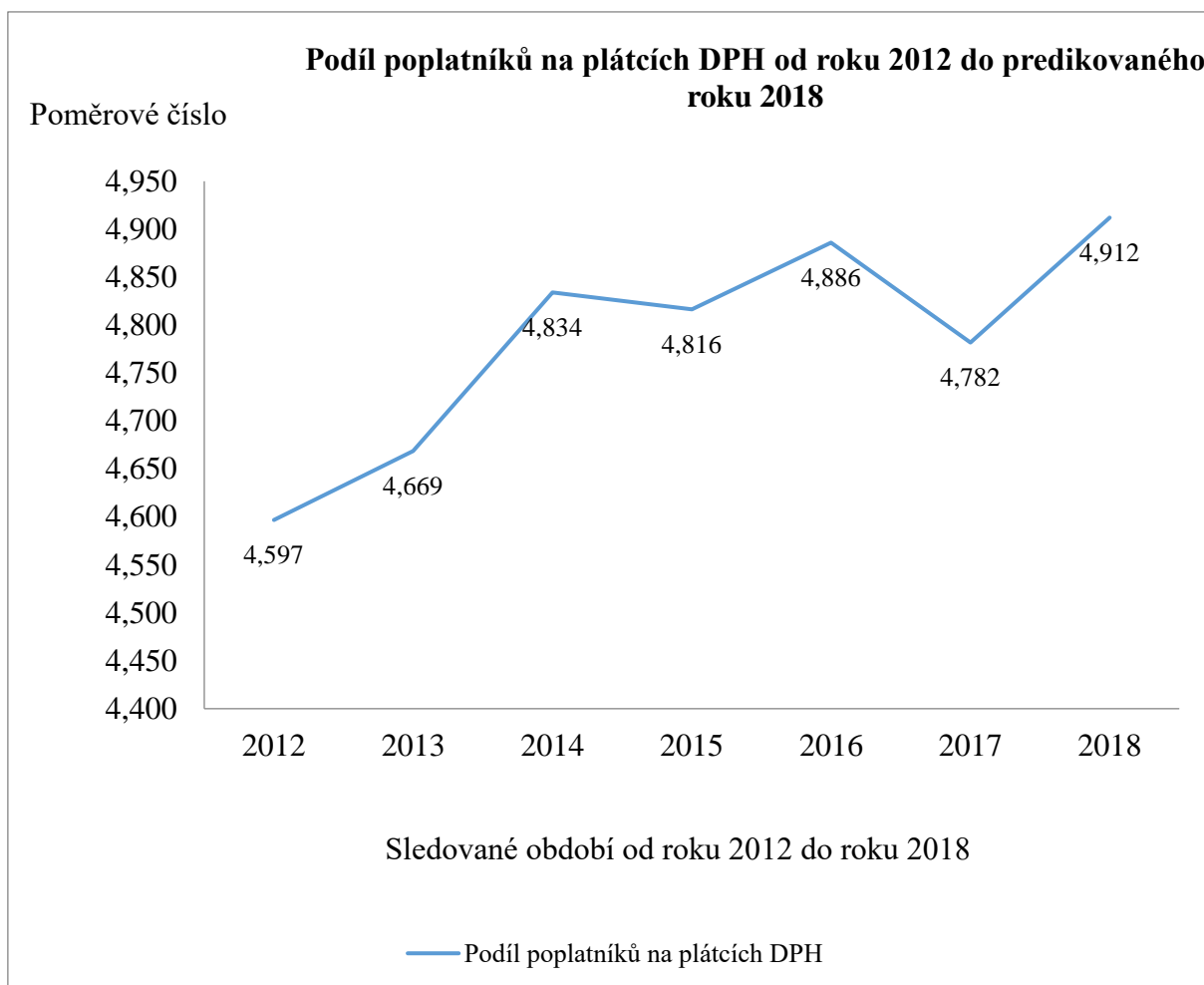
z trendu analyzovaných let.

Naproti tomu vývoj celkového počtu aktivních daňových subjektů, zahrnující jak právnické osoby, poplatníky DPPO, tak i fyzické osoby, poplatníky DPFO, vyjma zaměstnanců, za které provádí roční daňové zúčtování zaměstnavatel, vykazuje hodnoty rozmanitější. K nejvyššímu meziročnímu nárůstu aktivních poplatníků došlo mezi roky 2013 a 2014, a to o 8,22 %.

Příčinou tohoto náhlého „skoku“ mohla být reakce podnikatelů na odeznívající finanční krizi, jež započala v roce 2001 v USA, kdy americké hospodářství upadlo do recese, a v následujících letech se projevila bankrotem hypotéčního trhu, který byl příčinou celosvětového pádu akciových trhů. V roce 2009 se ekonomický propad dotkl také ČR, stejně tak jako většiny států EU. (Singer, 2009)

Pro srovnání druhou nejvyšší hodnotu meziročního navýšení aktivních poplatníků vykazují roky 2012 a 2013, konkrétně o 1,52 %. Naopak nejnižší nárůst aktivních poplatníků je patrný mezi lety 2016 a 2017, kdy došlo k navýšení pouze o 0,03 % a mezi lety 2015 a 2016 nárůstem pouze o 0,18 %. Z výše uvedených dat vypovídajících o vývoji počtu aktivních poplatníků, zahrnujících právnické i fyzické osoby, lze vydedukovat ovlivnění vzrůstajícího trendu spíše celosvětovou hospodářskou krizí, nikoliv v důsledku legislativního účinku EET a kontrolního hlášení.

Graf 4: Podíl poplatníků na plátcích DPH od roku 2012 do predikovaného roku 2018

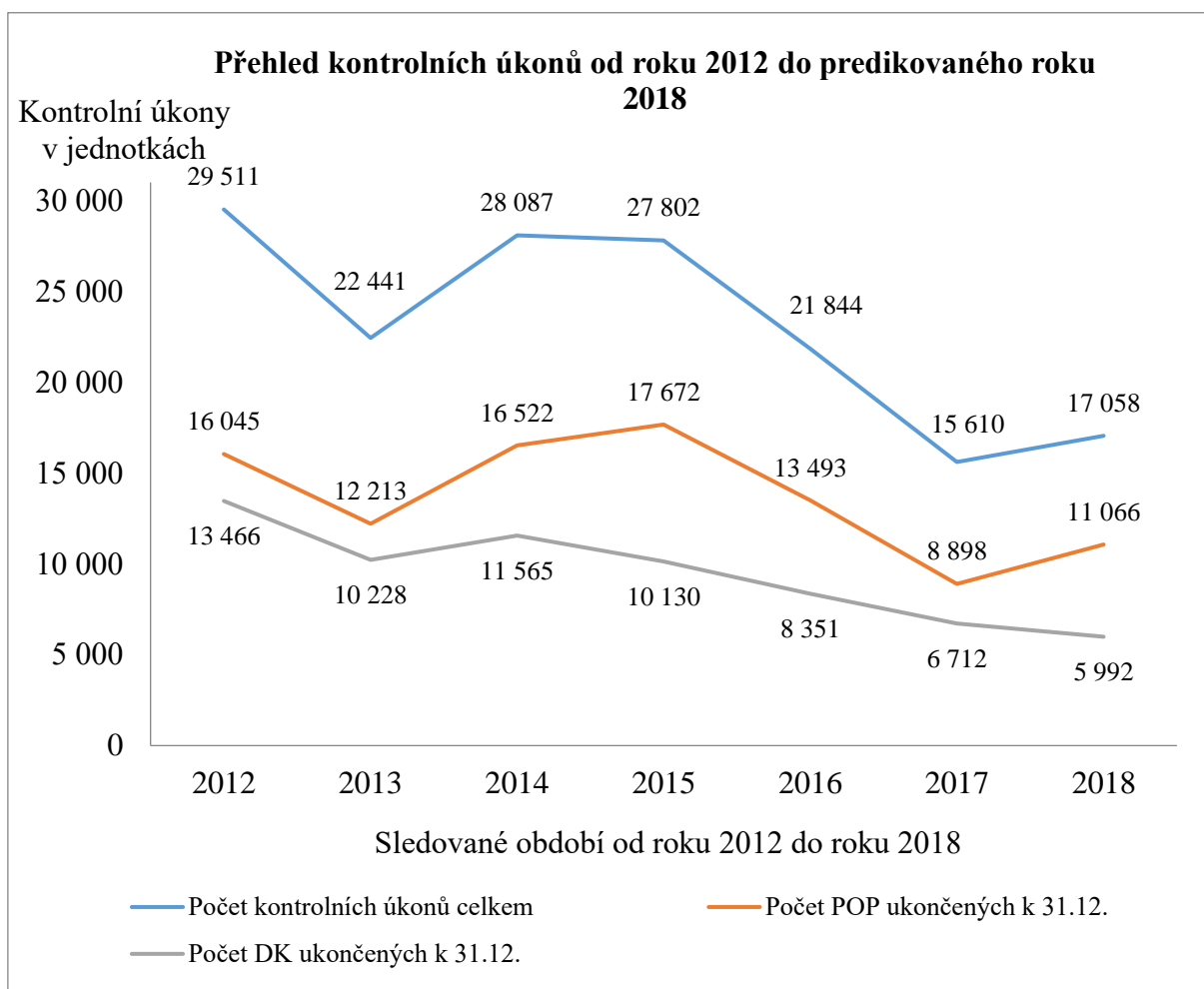


Zdroj: Informace o činnosti FS za rok 2012 až 2017, vlastní zpracování

Graf č. 4 poskytuje náhled na vývoj poměrového čísla celkového počtu aktivních poplatníků DPPO a DPFO na počtu aktivních plátců DPH ve zkoumaných letech. Z výše vyobrazených dat vyplývá počet poplatníků na jednoho plátce v jednotlivých obdobích. Teoreticky a pro představivost, nejnižší hodnotu 4,597 poplatníků na jednoho plátce představuje rok 2012, v pořadí druhým je rok 2013, a dále v pořadí roky 2017, 2015, 2014, 2016 a posledním, s nejvyšší vykazovanou hodnotou, rok 2018, jež je udáván za využití predikce.

Z vyobrazených hodnot grafem č. 4 tak vyplývá nepřímá souvislost počtu plátců v závislosti na celkovém počtu aktivně podnikajících osob v souvislosti se zavedením EET první fázi v prosinci 2016 neboť, z hlediska možnosti krácení, popř. nevykazování některých tržeb, což bylo zavedením EET tak daňovým subjektům znemožněno, a současně v důsledku dosažení obrátu 1 mil. Kč za posledních dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsících, by se zásadní nárůst počtu plátců DPH musel promítnout již v průběhu roku 2017.

Graf 5: Počet správcem daně provedených daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností na DPH od roku 2012 do predikovaného roku 2018



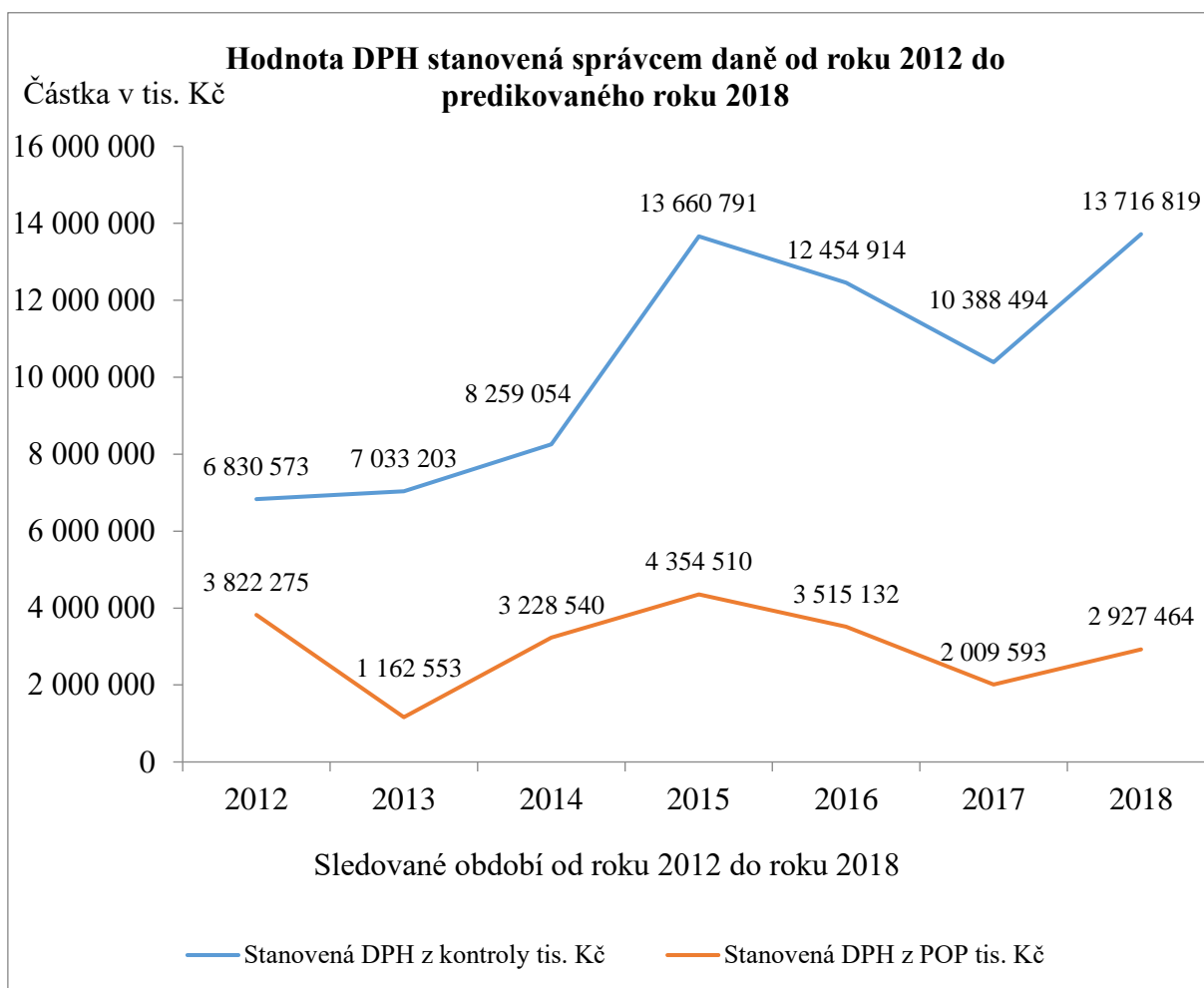
Zdroj: Informace o činnosti FS za rok 2012 až 2017, vlastní zpracování

Graf č. 5 vypovídá o počtu provedených daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za sledovaná období od roku 2012 do roku 2017 a také do predikcí určeného roku 2018. Zatímco daňové kontroly ustupují do pozadí, neboť jejich počet zaznamenává během sledovaného časového období klesající tendenci, postupy k odstranění pochybností vykazují trend spíše kolísavý. V případě jejich sjednocení se ukazuje jako počátek snižující se tendence rok 2015, ale s přihlédnutím na každý jednotlivý kontrolní postup zvlášť, je výsledkem snižující se počet daňových kontrol zaznamenán již rok 2014, kdežto postup k odstranění pochybností dosáhl v roce 2015 svého vrcholu a počínaje rokem 2016 a stejně tak rokem následujícím počet těchto postupů správce daně teprve klesá. Předpokladem pro objektivní vysvětlení tohoto trendu se jeví skutečnost do praxe uvedeného kontrolního hlášení, neboť správcem daně jsou na základě podnětů z druhého kola párování kontrolních hlášení vyhodnoceny nesoulady mezi dodavateli a odběrateli a právě v rámci řešení těchto podnětů je

správce daně upřednostňován tzv. neformální kontakt, prioritně učiněný správcem daně prostřednictvím oslovení daňového subjektu e-mailem nebo telefonátem. Z dosavadní praxe vyplývá, že takto je prvotně s odběratelem předmětného plnění či dodavatelem v případě, pokud se jedná o režim přenesení daňové povinnosti, řešen nesoulad v kontrolním hlášení, jež byl na základě párování kontrolních hlášení detekován. Vzhledem k faktu, že se v řadě případů jedná o pochybení administrativní, je tento nesoulad řešen bez použití časově a procesně náročnějších nástrojů správce daně, kam právě spadá postup k odstranění pochybností a především daňová kontrola.

Klesající trend je dle znázorněných údajů narušen predikovaným rokem 2018, což je ale na základě vývoje sledovaného období vzhledem k principu této matematicko-statistické metody logickým závěrem, neboť tato není schopna vzít v potaz legislativní změny, z nichž lze předpokládat i nadále klesající tendenci.

Graf 6: Výše DPH stanovená správcem daně na základě doměření či vyměření od roku 2012 do predikovaného roku 2018



Zdroj: Informace o činnosti FS za rok 2012 až 2017, vlastní zpracování

Z grafu č. 6 vyplývá, že daň ať již doměřená či vyměřená správcem daně ve sledovaných obdobích nabývá vyšších hodnot v případě stanovení prostřednictvím daňové kontroly. Z tohoto hlediska je nejvýraznějším rokem predikovaný 2018 a hned za ním rok 2015 s nižším stanovením daně, a to pouze o 0,41 %. Naopak nejnižší význam udává z hlediska doměrků rok 2012, s výslednou hodnotou o téměř 50 % nižší nežli udává nejsilnější predikovaný rok 2018.

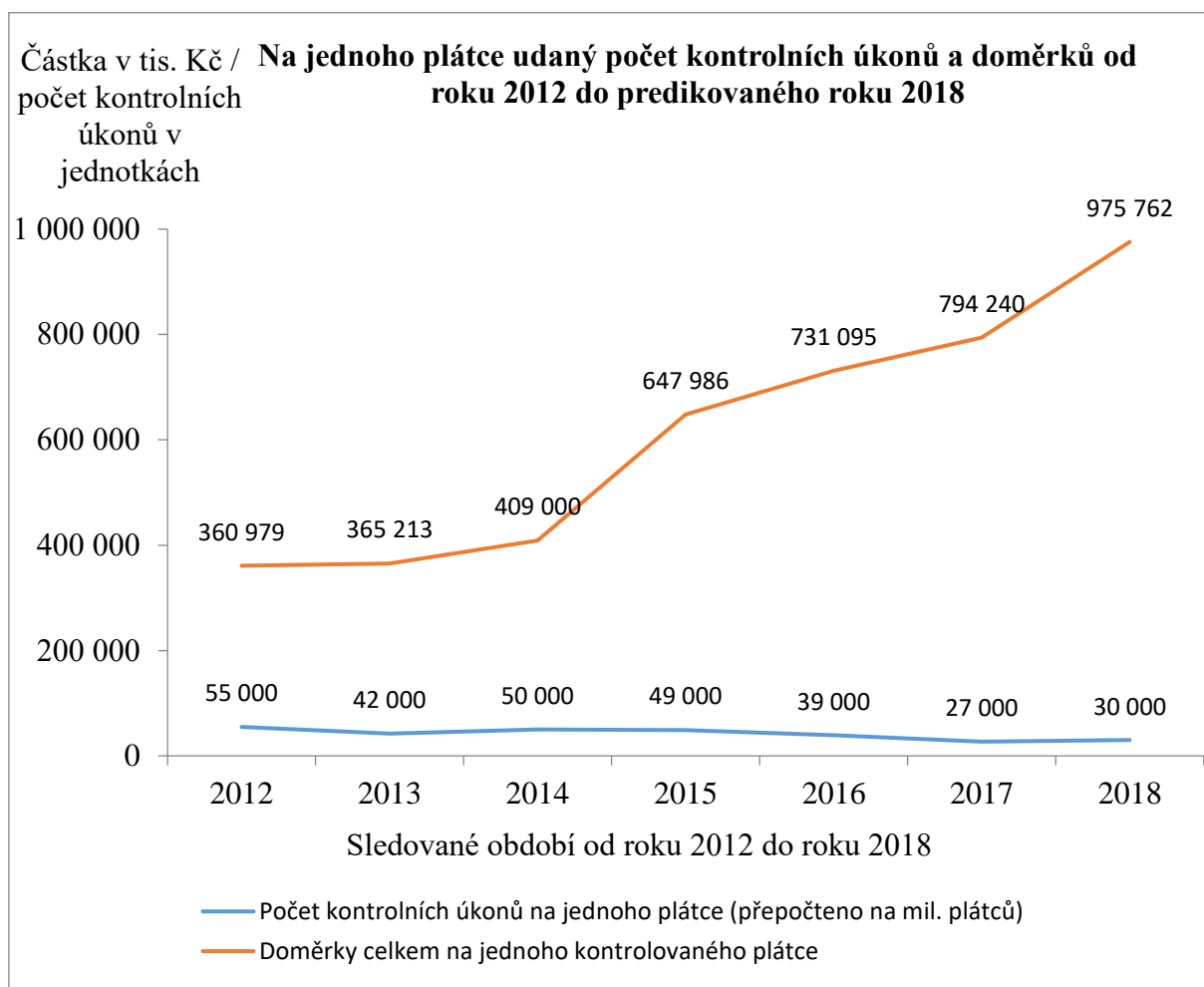
U postupu k odstranění pochybností je sledovanou hodnotou pouze daň vyměřená správcem daně, neboť principem tohoto daňového řízení je šetření správce daně ještě v období před vyměřením DPH na základě daňovým subjektem podaného daňového tvrzení (řádného i dodatečného) za příslušné zdaňovací období. Dedukcí tedy možno dojít k závěru, že právě tato skutečnost je jednou z možných příčin grafem znázorněných nižších hodnot, hned vedle legislativní úpravy těchto procesních postupů správce daně stanovených daňovým řádem, tak jak již bylo popsáno v textu výše. Ve sledovaných letech byl z hlediska vyměření správcem

daně na základě postupu k odstranění pochybností jako rok s nejnižší výslednou hodnotou vykázán rok 2013 a naopak stropu vyměření bylo dosaženo o dva roky později.

Z tohoto grafu č. 6, lze stejně jako z grafu č. 5 vyčíst značný pokles ve sledovaných hodnotách zejména mezi roky 2015 a 2016, kdy bylo s účinností od 1. 1. 2016 zavedeno kontrolní hlášení. V absolutním vyjádření došlo u daňových kontrol k tomu, že souhrnně stanovená částka daně byla nižší o 1 205 877 tis. Kč, což představuje meziročně pokles ve výši necelých 9 %.

U postupů k odstranění pochybností došlo v tomto období mezi roky 2015 a 2016 v absolutní hodnotě k poklesu v celkové částce stanovené daně o 839 378 tis. Kč, což představuje více než 19% meziroční propad, který lze s velkou pravděpodobností přisoudit skutečnostem, které jsou popsány v komentáři ke grafu č. 5, a sice že kontrolní hlášení umožňuje správci daně vyřešit veškeré tímto nástrojem zjištěné nesoulady v kontrolních hlášeních plátců ještě před lhůtou pro vyměření, a to neformálním kontaktováním daňového subjektu, a nikoliv až v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly.

Graf 7: Počet kontrolních úkonů a doměrků připadajících na jednoho aktivního plátce od roku 2012 do predikovaného roku 2018



Zdroj: Informace o činnosti FS za rok 2012 až 2017, vlastní zpracování

Grafem č. 7 je demonstrován ukazatel počtu kontrolních úkonů na jednoho aktivního plátce za období od 1. 1. do 31. 12. příslušného roku. Doměrky zde představují jak daň doměřenou, tak vyměřenou v důsledku stanovení správcem daně v rámci vyměřovacího či doměřovacího daňového řízení. Vzhledem k tomu, že částka doměrků, byť znázorněna v tis. Kč, mnohonásobně převyšuje počet kontrolních úkonů na jednoho plátce, byla tato hodnota vynásobena 1 mil., aby mohl být z grafu této funkce dobře patrný trend i při znázornění v diagramu, jehož svislá osa odpovídá jednotkám vystihujícím doměřenou částku daně a počet kontrolních úkonů. Pro lepší představivost lze toto znázornění též vyložit kupř. u roku 2012 takto: 55 kontrolních úkonů připadá na 1 000 plátců daně. Ze znázornění je tedy patrné, kolika daňových subjektů z 1 000 registrovaných aktivních plátců se dotkne daňová kontrola, př. postup k odstranění pochybností v konkrétním kalendářním roce.

Nejnižší znázorněnou hodnotu počtu kontrolních úkonů v jednotlivých letech sledovaného

období vykazuje rok 2017, zatímco nejvyšší rok 2012. Jedná se tak o téměř 50% pokles provedených kontrolních úkonů správcem daně během pěti let. Od roku 2014 do roku 2017 křivka ilustruje každoroční snižování počtu provedených kontrolních úkonů, výjimku tvoří až predikovaný rok 2018 s meziročním nárůstem oproti roku 2017 o více než 11 %.

Z textu výše uvedeného lze usuzovat, že existence kontrolního hlášení se na počtu provedených kontrolních úkonů projevila snížením výskytu, neboť meziroční pokles mezi lety 2015 a 2016 činil více než 20 % a ihned období následující (2016–2017) snížení výskytu představuje téměř 31 %.

Doměřená, případně vyměřená daň na jednoho plátce představuje ve sledovaném období narůstající tendenci, která zejména mezi roky 2014 a 2015 zaznamenala skokový posun o více jak 58 %. Další poměrně k ostatním hodnotám významný meziroční nárůst je patrný mezi roky 2015 a 2016, kdy dosáhla hodnota doměrku na jednoho plátce zvýšení téměř o 13 % a v následujícím období pak meziročního nárůstu o více jak 8,5 %, z čehož lze usuzovat, že existence kontrolního hlášení tak usnadnila správci daně vyhledávání daňových úniků a možnost jejich stíhání.

5 ZÁVĚR

Daňové úniky na DPH jsou bezesporu již řadu let neustále řešenou problematikou. Z hlediska sofistikovanosti, tak i do výše škody, zaujímají dlouhodobě první místo karuselové podvody. Ale ani ostatní druhy daňových úniků na DPH nejsou pro státní rozpočet zanedbatelnou ztrátou.

Společný systém DPH Evropské unie odstranil překážky bránící jednotnému trhu a uvedl v život daňovou harmonii sjednocující daňová pravidla ve všech členských státech EU, bez kterých by nebyl možný volný pohyb zboží a služeb. Ovšem díky osvobození a současně možnosti plného uplatnění DPH na vstupu, se tak otevřely brány daňovým podvodům.

Daňové podvody na DPH a daňové úniky všeobecně kráčí ve stínu daňové existence a stále se modifikují, stejně tak jako tato daň a též se vzájemně ovlivňují. A stejně je tomu tak u cíleného vyhýbání se daňové povinnosti, které je zastoupeno množstvím eventualit, např. zneužití práva, obcházení zákona, insolvenční podvod, tvorba smyšlených dokladů na neexistující plnění, uplatnění odpočtu z přijatého plnění nesloužícího pro ekonomickou činnost, zkreslování obratu pro registraci k DPH apod.

Opatření státu a nástroje, které lze aplikovat v boji proti neplnění daňových povinností ve vztahu k DPH, prezentují rovněž nemalý soubor, představující kupř. postupy správce daně dle daňového řádu, odmítnutí nároku na odpočet daně na vstupu, režim přenesení daňové povinnosti, zajišťovací příkazy, institut nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby atd. Také správní orgány mající za úkol např. dohled, kontrolu, správu v daňové oblasti a odhalování daňové trestné činnosti, lze jednoznačně přiřadit k instrumentům státu činným v oblasti nelegálních daňových počínů. Zejména se jedná o Finanční správu, Celní správu, Finanční analytický úřad, daňovou Kobru, ale také Policii České republiky.

Kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb patří k nejnovějším opatřením státu v oblasti boje proti daňovým únikům. Data zveřejněná Finanční správou za roky 2012 až 2017 byla analyzována právě ve vztahu k nim. Rok 2018 byl za pomoci funkce Lintrend predikován, neboť ke dni vypracování této práce nebyly „Informace o činnosti Finanční správy“ zveřejněny.

Zatím co analyzováním Finanční správou zveřejněných dat ve vztahu k zavedení EET nebyl zjištěn zásadní dopad (ve smyslu ukončení podnikání) na počet registrovaných osob k dani z příjmů, právnických či fyzických, jak bylo prostřednictvím médií prezentováno, a rovněž tak se nepotvrdil uvedením do praxe EET nárůst plátců DPH, tak zpracování dat ve vztahu ke

kontrolnímu hlášení k DPH, mělo výstupy nepochybně odlišné. V případě analyzování Finanční správou zveřejněných dat souvisejících s počtem kontrolních úkonů, konkrétně s počtem provedených daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností, byl zjištěn klesající trend počínaje rokem 2016. Na základě těchto výpočtů a v souvislosti s novou povinností, plátcům ukládající podání kontrolního hlášení, lze dedukovat spojitost, neboť, z dosavadních zkušeností z praxe je známo, že správcem daně jsou podněty z druhého kola párování kontrolních hlášení vyhodnoceny nesoulady vyplývající z hlášení mezi dodavatelem a odběratelem a na základě těchto klasifikovaných neshod správce daně upřednostňuje tzv. neformální kontakt prostřednictvím telefonu či e-mailu. V řadě případů vyjde najevo, že se jedná o pochybení lidského faktoru při zadávání dat do účetního softwaru, čímž je předmětný nesoulad odstraněn bez použití časově a procesně náročnějších nástrojů správce daně, tedy bez zahájení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly.

Rovněž u celkové roční hodnoty vypovídající o výši daně stanovené správcem daně, ať doměřením či vyměřením, došlo k poklesu, a to mezi léty 2015 a 2016 u daňových kontrol o 9 % a u postupů k odstranění pochybností o 19 %, lze tedy předpokládat, že i v tomto případě se promítl důsledek spočívající v jednání správce daně ohledně řešení nesouladu vzešlého z kontrolního hlášení mezi dodavatelem a jeho odběratelem, a to ještě před zákonnou lhůtou pro vyměření DPH.

Z posledního hodnocení ve spojitosti s uvedením kontrolního hlášení do praxe je patrný rostoucí trend u výčtu stanovení DPH správcem daně, tzv. doměrky, které byly vyhodnoceny propočty, a to poměrem na jednoho plátce daně za konkrétní rok, a stejně tak bylo postupováno u kontrolních úkonů, tzn., že rovněž byly vztaženy, resp. přepočteny na jednoho plátce za rok. Z dosažených výsledků vyplynula rapidně vzrůstající tendence u celkových doměrků na jednoho plátce za konkrétní rok za účinnosti kontrolního hlášení, oproti klesajícímu trendu počtu kontrolních úkonů za daný rok připadajícího na jednoho plátce DPH.

Na základě výše prezentovaných výsledků vyplynul závěr této bakalářské práce takový, že zavedením EET se nesnížil počet podnikajících osob, ale ani nepřibylo plátců DPH. Na stranu druhou, zavedení kontrolního hlášení přispělo ke snížení počtu daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností, ke zvýšení hodnoty správcem daně stanovené daně na jednoho plátce v důsledku snáze proveditelného odhalení konkrétního úniku na DPH a současně tak ale poklesl celkový roční doměrek na celkový počet aktivních plátců stanovený prostřednictvím učiněného závěru vyplývajícího z daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností, nýbrž

řada nesouladů vzešlých z párování kontrolních hlášení je vyřešena neformálně, tedy ještě v zákonné lhůtě pro vyměření daně. V tomto důsledku tak nedochází k postupům správce daně dle daňového řádu, jejichž výsledkem by bylo možné doměření či vyměření této daně.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Běhounkovi - daně a vzdělávání [online]. Praha: c2019 [cit. 2019-03-27]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/1/dph-2019/>

Běhounkovi - daně a vzdělávání [online]. Praha: c2019 [cit. 2019-03-27]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/1/novela-zakona-o-evidenci-trzeb/>

BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG, 2010. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

Celní správa České republiky [online]. Praha: c2015 [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/Stranky/o-ceske-cs.aspx>

Celní správa České republiky [online]. Praha: Celní správa České republiky, [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dalsi-kompetence/intrastat/Stranky/default.aspx>

Finanční analytický úřad [online]. Praha: c2017 [cit. 2019-04-01]. Dostupné z: https://http://www.financnianalytickyyurad.cz/download/FileUploadComponent-1519645003/1523605640_cs__vyrocni_zprava_fau_2017.pdf

Finanční správa [online]. Praha: c2015 [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>

Finanční správa [online]. Praha: c2016–2018 [cit. 2019-03-29]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy>

Finanční správa [online]. Praha: c2018 [cit. 2019-03-28]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf

Finanční správa [online]. Praha: c2018 [cit. 2019-03-28]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2017.pdf

Finanční správa [online]. Praha: c2018 [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_DS_za_rok_2012.pdf

Finanční správa [online]. Praha: c2018 [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf

Finanční správa [online]. Praha: c2018 [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2015.pdf

Finanční správa [online]. Praha: c2018 [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2014.pdf>

Finanční správa [online]. Praha: Finanční správa, c2013 [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

Finanční správa [online]. Praha: Finanční správa, c2013–2018 [cit. 2019-03-29]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>

Finanční správa [online]. Praha: Finanční správa, c2015 [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr>

FRANKLIN, Benjamin, [online]. [cit. 2019-04-10]. Dostupné z: <https://citaty.net/citaty/12587-benjamin-franklin-na-tomto-svete-neni-nic-jisteho-mimo-smrt-a-placen/>

Generální finanční ředitelství [online]. Praha: c2013–2018 [cit. 2019-03-29]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platec/Info-k-aplikaci-par106a-zakona235-2004Sb-dodatek4-8938>

Generální finanční ředitelství [online]. Praha: c2013–2018 [cit. 2019-04-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2017>

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka, 2018. *Meritum Daň z přidané hodnoty 2018*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 140 s. ISBN 978-80-7552-997-8.

Informace GFR k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016. <https://www.financnisprava.cz> [online]. Praha: Finanční správa, 2015 [cit. 2019-01-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/INFORMACE-GFR-k-aplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-2015-a-2016-ve-zneni-Dodatku-c-1.pdf>

Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty. <https://www.financnisprava.cz> [online]. Praha: Finanční správa, 2015 [cit. 2018-12-31]. Dostupné z: https://www20000.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017DPH_info-registrace-k-dph.PDF

Informace pro plátce DPH. <https://www.financnisprava.cz> [online]. Praha: Finanční správa, 2005 [cit. 2019-01-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/info-pro-platec-dph-k-vybranim-u-z#dodani>

KAMÍNKOVÁ, Petra, 2018. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 200 s. ISBN 978-80-7273-180-0.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ, 2016. *Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně a jejich možná řešení*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 224 s. ISBN 978-80-7552-128-6.

KOPŘIVA Miloslav a Jaroslav NOVOTNÝ, 2013. *Manuál k daňovému řádu* 2. vydání: výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady, zapracování změn účinných od 1. 1. 2013. 2. vyd. Ostrava: Sagit, 927 s. ISBN 978-80-7208-947-5.

KUBÁTOVÁ, Květa, 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3.

LEGIERSKÁ, Yvona, 2016. *Vybrané problémy teorie a praxe daně z přidané hodnoty*. Praha, 163 s. Doktorská disertační práce. Vysoká škola finanční a správní, Fakulta ekonomických studií, Katedra financí. Školitel prof. Ing. Jaroslav Vostatek, CSc.

MIKULECKÁ, Mária, 2016. *Kontrolní hlášení: praktická příručka k vyplnění formuláře*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 136 s. ISBN 978-80-7554-002-7.

MOLÍN, Jan, 2011. *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 188 s. ISBN 978-80-7357-600-4.

Nejvyšší kontrolní úřad [online]. Praha: c2019 [cit. 2019-04-01]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/cz/otevreny-urad/poskytovani-informaci/poskytnute-informace-dle-zak-106/poznatky-o-eet-id10322/>

NERUDOVÁ, Danuše, 2014. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

Parlamentní listy.cz [online]. Praha: c2009–2019 [cit. 2019-04-01]. Dostupné z: <https://www.parlamentnilisty.cz/zpravy/tiskovezpravy/Financni-sprava-Danova-Kobra-oslavil-a-ctvrte-narozneniny-540771>

SEJKORA, Tomáš, 2017. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Leges, 224 s. ISBN 978-80-7502-226-4.

SINGER, Miroslav. *Dopady hospodářské krize na českou ekonomiku a její finanční sektor* [online]. c2009, 29 [cit. 2019-04-09]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/konference_pr_ojevy/vystoupeni_projevy/download/singer_20091014_ernst_young.pdf

ŠEFČÍK, Michael, 2018. *Karuselové podvody*. 1. vyd. Praha: Leges, 100 s. ISBN 978-80-7502-252-3.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2018. *Daňový systém ČR 2018*. 14. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

VAT rates applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st July 2018. <https://ec.europa.eu> [online]. EU: © European Union, 1995-2018, 2018 [cit. 2018-12-31]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

VONDRÁK, Zdeněk, Lucie VONDRÁKOVÁ a Michala VONDRÁKOVÁ, 2016. *Elektronická evidence tržeb: praktická příručka*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 264 s. ISBN 978-80-7554-048-5.

Zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty: ze dne 23. 4. 2004, ve znění pozdějších předpisů. In: ČR. : Sbírka zákonů, 2004, Částka 78, číslo 235

Zákon číslo 40/2009 Sb., trestní zákoník: ze dne 9. 2. 2009, ve znění pozdějších předpisů. In: ČR. : Sbírka zákonů, 2009, Částka 11, číslo 40.

7 SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

Tabulka 1: Kobrou odvrácená škoda na daňové trestné činnosti	43
Tabulka 2: FAÚ přijatá oznámení od povinných osob	44
Tabulka 3: FAÚ podaná trestní oznámení na základě oznámení povinných osob	44
Tabulka 4: FAÚ podaná trestní oznámení se zajištěním finančních prostředků	44
Tabulka 5: FAÚ postoupené informace na základě oznámení povinných osob	45
Tabulka 6: Finanční správou postoupené podněty OČTŘ	46
Graf 1: Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň v období od 1. 1. do 31. 1. příslušného roku	38
Graf 2: Vývoj počtu aktivních plátců DPH a poplatníků daní z příjmů od roku 2012 do predikovaného roku 2018	47
Graf 3: Zobrazení počtu plátců a poplatníků daně z příjmů od roku 2012 do predikovaného roku 2018	49
Graf 4: Podíl poplatníků na plátcích DPH od roku 2012 do predikovaného roku 2018	51
Graf 5: Počet správce daně provedených daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností na DPH od roku 2012 do predikovaného roku 2018	52
Graf 6: Výše DPH stanovená správce daně na základě doměření či vyměření od roku 2012 do predikovaného roku 2018	54
Graf 7: Počet kontrolních úkonů a doměrků připadajících na jednoho aktivního plátce od roku 2012 do predikovaného roku 2018	56

